

Edizione di mercoledì 27 febbraio 2019

IVA

Soggetti non residenti identificati ai fini Iva esclusi dall'esterometro

di **Sandro Cerato**

ADEMPIMENTI

Tassa libri sociali 2019 da versare entro il prossimo 18 marzo

di **Alessandro Bonuzzi**

IVA

Servizi ai gestori dei fondi di investimento immobiliare: natura Iva "mista"

di **Marco Peirolo**

AGEVOLAZIONI

Iper ammortamento: proroga 2019 e ultimi chiarimenti in materia

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

CONTENZIOSO

Il contraddittorio negli accertamenti tributari

di **Luigi Ferrajoli**

IVA

Soggetti non residenti identificati ai fini Iva esclusi dall'esterometro

di **Sandro Cerato**

I soggetti non residenti e identificati ai fini Iva in Italia sono esclusi dalla presentazione dell'esterometro e le operazioni effettuate nei loro confronti possono essere comprovate da **fattura elettronica** al fine di non includerle nell'**esterometro**.

È quanto emerge dalla **risposta n. 67** pubblicata ieri sul sito dell'Agenzia delle entrate con cui l'Amministrazione finanziaria ha fornito interessanti chiarimenti in relazione alla posizione dei **soggetti non residenti ma ivi identificati** (nel caso di specie con rappresentante fiscale).

Il primo aspetto affrontato riguarda gli **obblighi di fatturazione dei soggetti residenti o stabiliti ai fini Iva in Italia** per le operazioni effettuate nei confronti di **soggetti non residenti ma identificati** nel nostro Paese.

Come noto, infatti, l'obbligo di fatturazione elettronica, a norma dell'[articolo 1, comma 3, D.Lgs. 127/2015](#), riguarda **esclusivamente le operazioni intercorse tra soggetti residenti o stabiliti ai fini Iva in Italia**, mentre per quelle effettuate con controparti identificate in Italia sorge l'obbligo di presentazione della specifica comunicazione (cd. "**esterometro**").

Pertanto, l'Agenzia conferma che per le operazioni effettuate dai soggetti residenti (o ivi stabiliti ai fini Iva) nei confronti di soggetti non residenti ma identificati ai fini Iva in Italia sussiste **l'obbligo alternativamente di emettere fattura elettronica, ovvero di inserire l'operazione nell'esterometro** (nel caso di emissione della fattura in formato cartaceo).

Il secondo aspetto chiarito dall'Agenzia riguarda gli **obblighi di accreditamento al Sistema di Interscambio**, precisando che tale obbligo non riguarda i **soggetti non residenti in Italia** anche se ivi identificati ai fini Iva.

Altri importanti aspetti affrontati nella risposta in commento riguardano i **documenti con i quali il soggetto identificato in Italia può esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva** in relazione alle operazioni ricevute da controparti soggetti residenti (si pensi, ad esempio, ad un acquisto di beni che si trovano nel territorio dello Stato).

In primo luogo è stato chiarito che **la detrazione può essere esercitata sulla base della fattura cartacea emessa dalla controparte stabilita ai fini Iva in Italia**.

Infatti, come detto, tale ultimo soggetto deve comunque consegnare una copia cartacea della fattura alla controparte anche laddove intenda emettere la fattura elettronica.

Sul punto, tuttavia, l'Agenzia delle entrate precisa che *“con la locuzione **«copia cartacea della fattura»** si intende un documento che riporti fedelmente ed esclusivamente il contenuto della fattura elettronica in formato XML, non potendosi indicare elementi ulteriori e diversi da quelli contenuti nella fattura elettronica. Per ottenere la copia analogica del documento informatico, occorre **stamparla e attestarne la conformità all'originale informatico sulla base dell'articolo 23, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82** (Codice dell'amministrazione digitale)”*.

Non è quindi sufficiente un documento cartaceo in forma libera, ma devono sussistere i citati requisiti affinché il documento sia valido ai fini della detrazione dell'Iva in capo al soggetto non residente identificato ai fini Iva in Italia.

L'ultima questione affrontata riguarda gli **obblighi di presentazione dell'esterometro** per i soggetti non residenti ma indentificati ai fini Iva nel territorio dello Stato.

Correttamente l'Agenzia delle entrate conferma che tali soggetti sono esclusi dall'adempimento citato poiché i soggetti obbligati alla presentazione dell'esterometro sono i medesimi che rientrano nell'obbligo di emissione della fattura elettronica.

Come già detto, poiché **i soggetti obbligati all'emissione della fattura elettronica sono solamente i soggetti residenti o stabiliti ai fini Iva in Italia**, i soggetti che sono meramente identificati (direttamente o tramite rappresentante fiscale) sono **esclusi** sia dall'emissione della **fattura elettronica** sia dalla **presentazione dell'esterometro**.



Seminario di specializzazione

FATTURAZIONE ELETTRONICA, ADEMPIMENTI DIGITALI E RIORGANIZZAZIONE DELLE ATTIVITÀ DELLO STUDIO

Scopri le sedi in programmazione >

ADEMPIMENTI

Tassa libri sociali 2019 da versare entro il prossimo 18 marzo

di **Alessandro Bonuzzi**

Entro il **prossimo 18 marzo** (il 16 marzo cade di sabato) le **società di capitali** (Spa, Sapa e Srl), comprese quelle **consortili**, devono versare la **tassa per la vidimazione dei libri sociali** per l'anno **2019**.

Sono tenute all'adempimento anche le società in **liquidazione volontaria** e quelle sottoposte a **procedure concorsuali**, allorché persista l'obbligo di vidimazione dei libri.

L'importo dovuto è stabilito in modo **forfettario**, non variando in funzione del numero di libri o delle pagine utilizzati, in ragione della **misura del capitale sociale** o del **fondo di dotazione** alla data del **1° gennaio 2019**, ossia dell'anno per il quale si effettua il versamento.

In particolare, la tassa ammonta a:

- **309,87 euro** per le società con capitale sociale/fondo di dotazione **non superiore a 516.456,90 euro**;
- **516,46 euro** per le società con capitale sociale/fondo di dotazione **superiore a 516.456,90 euro**.

Alla luce di quanto detto, due Srl con un capitale sociale di 50.000 euro scontano comunque entrambe il **minor importo** (309,87 euro), ancorché una delle due abbia deciso di tenere, oltre al libro delle assemblee e al libro del consiglio di amministrazione, anche il **libro soci**, oggi non più obbligatorio.

Eventuali **modifiche** alla misura del **capitale sociale** o del fondo di dotazione intervenute **successivamente** al **1° gennaio 2019** non hanno alcun **effetto** sull'ammontare della tassa dovuto. Pertanto, se in data **15 marzo 2019** i soci di una Spa deliberano un aumento di capitale sociale di 40.000 euro, divenendo così il capitale sociale pari a 520.000 euro, la tassa resta dovuta nella misura ridotta di 309,87 euro.

Il pagamento va effettuato mediante il **modello F24** e può avvenire anche attraverso **compensazione** di crediti. I dati rilevanti da inserire nella delega sono:

- il **codice tributo 7085**;
- l'anno di riferimento **2019**.

Invece, le società che si sono **costituite** dal 1° gennaio 2019 sono tenute al pagamento della

tassa utilizzando il **bollettino di c/c/p n. 6007** intestato all'Ufficio Operativo di Pescara, prima della presentazione del **modello AA7/10**.

Le società di capitali in essere dal 1° gennaio scorso, derivanti dalla **trasformazione** di società di persone, avendo già una partita Iva, possono assolvere la tassa mediante F24. È il caso, ad esempio, di una Snc la cui trasformazione in Srl è stata iscritta nel **Registro imprese** in data 1° gennaio 2019.

Il tema relativo all'**omesso versamento** è tutt'ora **controverso**. A parere dell'Agenzia delle entrate, nonché di alcune Camere di Commercio, il mancato pagamento della tassa annuale è punito con una sanzione amministrativa che va **dal 100 al 200%** della tassa medesima e, in ogni caso, **non** può essere **inferiore a 103 euro** (ex [articolo 9, comma 1, D.P.R. 641/1972](#)).

Diversamente, la **dottrina** è unanime nel ritenere che la sanzione applicabile all'omesso pagamento sia quella **generale regolata dall'[articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#)**, siccome:

- da una parte, [l'articolo 9, comma 3, D.P.R. 641/1972](#), che stabiliva una **sanzione specifica** per il mancato pagamento delle tasse annuali, è stato **abrogato**;
- dall'altra, la [circolare 23/E/1999](#) ha avuto modo di precisare che *"il Titolo II del D.Lgs. 471, costituito dagli articoli 13, 14 e 15, disciplina unitariamente le violazioni in materia di riscossione dei tributi, **precedentemente contemplate nelle singole leggi d'imposta**"*.

Sulla base di quest'ultimo orientamento, all'omesso versamento della tassa torna applicabile:

- la sanzione pari al **30%** dell'importo dovuto,
- che però si riduce al **15%** se il versamento viene effettuato con un ritardo **non superiore a 90 giorni** ed
- è **ulteriormente ridotta all'1%** per **ogni giorno di ritardo** se il versamento è eseguito con un ritardo **non superiore a 15 giorni**.

Oltre agli sconti previsti dall'[articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#) è possibile usufruire delle riduzioni da **ravvedimento operoso** ([articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#)). Sicché, ad esempio:

- il **ritardo di 1 giorno** è punito con una sanzione pari allo 0,1% (1%/10);
- il **ritardo di 15 giorni e non superiore a 30 giorni** è punito con una sanzione pari all'1,5% (15%/10);
- il **ritardo oltre i 30 giorni ma non oltre i 90 giorni** è punito con una sanzione pari all'1,67% (15%/9);
- il **ritardo oltre i 90 giorni ma entro l'anno** è punito con una sanzione pari al 3,75% (30%/8).

Master di specializzazione

LA RIFORMA DELLA LEGGE FALLIMENTARE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Servizi ai gestori dei fondi di investimento immobiliare: natura Iva “mista”

di **Marco Peirola**

I servizi resi alla società di gestione di un fondo di investimento immobiliare, relativi all'individuazione delle opportunità di acquisizione/cessione di beni immobili, hanno **natura finanziaria** e sono, pertanto, **territorialmente rilevanti nel Paese di stabilimento della società di gestione**. I servizi riconducibili all'**amministrazione effettiva** degli immobili in portafoglio rivestono, invece, **natura immobiliare**, per cui si considerano imponibili nel luogo di ubicazione degli immobili.

è la risposta all'**interpello n. 65 del 20 febbraio 2019**, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il trattamento Iva, **dal punto di vista territoriale**, dei servizi resi a favore di un fondo immobiliare “chiuso” gestito da una società stabilita in altro Stato UE, con identificazione ai fini Iva in Italia.

Tali servizi, riguardanti gli **immobili situati in territorio nazionale**, consistono nel prestare assistenza alla società di gestione:

- con riferimento alle **opportunità di acquisizione/cessione** di beni immobili;
- nella stesura e attuazione del **piano industriale**;
- nel **contenzioso** e nel **precontenzioso**;
- coordinando la **valutazione periodica** del portafoglio immobiliare;
- in relazione alla **gestione corrente** del portafoglio immobiliare.

All'Agenzia delle Entrate è stato chiesto se i servizi di cui sopra:

- siano **genericamente riferibili ad immobili** che, essendo ubicati in territorio italiano, assumono rilevanza impositiva in Italia ai sensi dell'[articolo 7-quater, comma 1, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#); ovvero
- siano **strettamente connessi alla gestione di un portafoglio immobiliare gestito da un soggetto stabilito in altro Stato UE** e, come tali, esclusi da Iva in Italia ai sensi dall'[articolo 7-ter, comma 1, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#).

L'[articolo 31-bis, par. 1, Regolamento UE 282/2011](#) stabilisce che i servizi relativi a beni immobili, territorialmente rilevanti ai fini Iva nel luogo di ubicazione dell'immobile, in base all'[articolo 47 Direttiva 2006/112/CE](#), “*comprendono soltanto i servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni*”.

Il successivo par. 2 dello stesso [articolo 31-bis Regolamento UE 282/2011](#), nell'individuare, in via esemplificativa, i servizi che si considerano relativi a beni immobili, richiama, alla **lett. o)**, *“la **gestione immobiliare diversa dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari** di cui al paragrafo 3, lettera g), consistente nella gestione di beni immobili commerciali, industriali o residenziali da o per conto del proprietario (...)*”. Specularmente, ai sensi del successivo par. 3, lett. g), non rientra tra i servizi relativi a beni immobili *“la gestione del portafoglio di investimenti immobiliari (...)*”.

Per comprendere appieno la **nozione di “gestione del portafoglio di investimenti immobiliari”** sono utili le indicazioni rese dalla Commissione europea nelle Note esplicative del 26 ottobre 2015, secondo cui, *“a differenza dei **servizi di gestione immobiliare**, incentrati sul regolare esercizio e funzionamento del bene immobile, i **servizi di gestione del portafoglio** si occupano degli interessi finanziari del destinatario e mirano primariamente ad aumentare il valore del suo portafoglio. Il gestore del portafoglio pertanto **non si occuperà della gestione quotidiana del bene**, ma si concentrerà piuttosto sull'analisi e il monitoraggio del mercato e dei beni del suo cliente, acquistando e vendendo beni immobili, aggiungendo valore e cercando nuove opportunità di investimento per il suo cliente, nonché sviluppando relazioni con altri investitori”* (punto 232).

Il predetto documento della Commissione, inoltre, afferma che *“la differenza principale fra la gestione della proprietà e la gestione del portafoglio risiede nell'uso che viene fatto del bene immobile in questione. Il bene immobile può essere un bene d'investimento (...). Ogniqualvolta un bene immobile è acquistato o venduto a fini d'investimento, i **servizi di gestione collegati a tale operazione (compresi i servizi di gestione del bene forniti durante il periodo di possesso)** sono da considerare come gestione del portafoglio e in quanto tali non costituiscono servizi relativi a beni immobili”* (punto 233).

Nella risposta dell'Agenzia delle Entrate viene **respinta** la soluzione interpretativa prospettata dall'istante, secondo cui i servizi resi alla società di gestione del fondo immobiliare dovrebbero essere **unitariamente considerati come non territorialmente rilevanti ai fini Iva in Italia** siccome è **prevalente la funzione “finanziaria” di gestione del portafoglio** degli investimenti immobiliari.

Le indicazioni della Commissione europea devono essere, infatti, coordinate con la posizione della giurisprudenza della **Corte di giustizia**, che in merito alla nozione di **“gestione dei fondi comuni di investimento”**, ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui all'[articolo 135, par. 1, lett. g\), Direttiva 2006/112/CE](#), ha affermato che rientrano nella nozione in esame, *“oltre alle funzioni di gestione di portafogli”*, anche *“i **servizi di gestione amministrativa e contabile dei fondi forniti da un gestore esterno**”* che – precisano i giudici dell'Unione – devono formare *“un insieme distinto, valutato globalmente, che abbia l'effetto di adempiere le funzioni specifiche ed essenziali della gestione del fondo”* (sentenza 4 maggio 2006, [causa C-169/04](#)).

Più recentemente, inoltre, la Corte ha specificato che *“l'**attività specifica di un fondo comune d'investimento** consiste nell'investimento collettivo dei capitali raccolti. Pertanto, dal momento che gli attivi di un fondo siffatto consistono in beni immobili, la sua attività specifica comprende, da un*

*lato, attività relative alla scelta, all'acquisto e alla vendita dei beni immobili e, dall'altro, ai compiti amministrativi e di contabilità (...). Per contro, l'**amministrazione effettiva dei beni immobili** non attiene specificamente all'amministrazione di un fondo comune d'investimento, in quanto va al di là delle diverse attività connesse all'investimento collettivo dei capitali raccolti. Poiché l'amministrazione effettiva dei beni immobili mira a preservare e ad accrescere il patrimonio investito, il suo obiettivo non attiene specificamente all'attività di un fondo comune d'investimento, ma riguarda ogni tipo d'investimento" (sent. 9 dicembre 2015, **causa C-595/13**).*

Alla luce della giurisprudenza richiamata, nel caso di specie, **non tutti i servizi forniti alla società di gestione** concretizzano le funzioni specifiche ed essenziali della **gestione del fondo comune d'investimento**.

Secondo l'Agenzia, rientrano nella **nozione di "gestione del portafoglio di investimenti immobiliari"** – e sono, pertanto, **esclusi da Iva in Italia** ai sensi dell'[articolo 7-ter, comma 1, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#) – i **servizi di assistenza relativi all'individuazione delle opportunità di acquisizione/cessione di beni immobili**.

Di contro, i **restanti servizi** sopra elencati appaiono **indipendenti dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari**, perseguendo un obiettivo diverso da quello specificamente relativo all'attività di un fondo comune d'investimento. Essi, pertanto, in quanto **ricongruibili all'amministrazione effettiva degli immobili in portafoglio**, sono da considerare territorialmente rilevanti in Italia in base al criterio dell'[articolo 7-quater, comma 1, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#).



Seminario di specializzazione

REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT

Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Ipertammortamento: proroga 2019 e ultimi chiarimenti in materia

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

La **Legge di bilancio 2019** ([articolo 1, commi da 60 a 65, L. 145/2018](#)) ha prorogato l'agevolazione fiscale nota come ipertammortamento, con **alcune novità rispetto allo scorso anno.**

Ricordiamo che l'agevolazione consente, ai titolari di reddito d'impresa, di beneficiare di un **incremento della quota annua di ammortamento** (o del canone annuo di leasing) **fiscalmente deducibile**; in altri termini, la maggiorazione si concretizza in una deduzione che opera **in via extracontabile**, fruibile per i beni rientranti nel piano nazionale Industria 4.0.

L'[allegato A](#) della **L. 232/2016 – Legge di bilancio 2017** – circooscrive l'ipertammortamento alle seguenti **tre categorie di beni agevolabili**:

1. beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti?
2. sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità?
3. dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in "logica 4.0".

A decorrere dal 1° gennaio 2019 gli investimenti effettuati nelle suddette categorie di beni potranno fruire di una **maggiorazione** pari al:

- **170% fino ad un importo di 2,5 milioni di euro;**
- **100% per gli investimenti oltre all'importo di 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;**
- **50% oltre all'importo di 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro;**
- **oltre la soglia di 20 milioni di euro non spetta invece alcuna agevolazione.**

Tali nuove percentuali si applicano per gli investimenti in beni industria 4.0 destinati a strutture produttive **situate nel territorio dello Stato**, effettuati **entro il 31 dicembre 2019**, ovvero **entro il 31 dicembre 2020** al verificarsi delle seguenti condizioni:

- entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo **ordine risulti accettato** dal venditore,
- e avvenga il pagamento di **acconti in misura almeno pari al 20%** del costo di acquisizione.

La possibilità di beneficiare di una **consegna/entrata in funzione/interconnessione del bene**

extra-time, ovvero oltre il periodo di vigenza dell'agevolazione, era già prevista lo scorso anno: molte società, non avendo certezza della proroga dell'iperammortamento al 2019, hanno scelto di versare gli acconti del 20% e accettare gli ordini dei propri fornitori entro il 31 dicembre 2018, **garantendosi l'iper versione 2018 (+150%)** a patto di concludere l'investimento entro il 31 dicembre 2019.

A seguito del **passaggio dall'aliquota del 150% al 170%**, attualmente in vigore, ci si è chiesti se la misura rafforzata del 2019 valesse anche per gli operatori descritti, che hanno versato gli **acconti nel 2018**: l'Agenzia delle entrate ha negato tale possibilità in occasione di **Telefisco 2019**, ponendo **la data del 31 dicembre 2018 come spartiacque tra le due percentuali di maggiorazione**. Gli ordini conclusi entro il 31 dicembre 2018 (con acconti versati almeno pari al 20%) **continuano a fruire del 150%**, mentre solo le eventuali variazioni sul medesimo ordine, avvenute dal 1° gennaio 2019, potranno beneficiare del 170%.

Da ultimo, analizziamo i recenti chiarimenti pervenuti con riferimento ai **magazzini autoportanti**, beni rientranti tra i beni strumentali nuovi (punto 1 elenco precedente), di cui all'[allegato A della L. 232/2016](#) (Gruppo I, n. 12).

Con la [risoluzione 62/E/2018](#) l'Agenzia aveva fornito chiarimenti sui criteri per la **corretta distinzione**, nell'ambito di tali investimenti, della **componente immobiliare da quella mobiliare**, in quanto la prima è suscettibile di attribuzione di rendita, diversamente dalla seconda (ad esempio macchinari, congegni e altri impianti, funzionali ad uno specifico processo produttivo), non rilevante ai fini dell'attribuzione della rendita catastale. Come noto, infatti, in base alla disposizione recata dall'[articolo 1, comma 93, L. 208/2015](#), **non rientrano tra gli investimenti agevolabili** in iperammortamento quelli aventi ad oggetto **"fabbricati e costruzioni"**.

La caratteristica peculiare dei magazzini autoportanti risiede nella particolare struttura del magazzino, ossia la scaffalatura asservita dagli impianti automatici di movimentazione, che costituisce, al contempo, **parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato**, progettata e realizzata per assolvere la funzione di struttura portante, a cui sono direttamente connessi gli elementi di copertura e di tamponatura, così da realizzare un vero e proprio edificio. L'Agenzia in tale sede aveva valutato agevolabili in iperammortamento **le sole componenti impiantistiche** dei magazzini autoportanti, ossia le componenti escluse dalla determinazione della rendita catastale, generando forti perplessità tra gli operatori.

La **L. 12/2019**, di conversione del Decreto semplificazioni, ha invece fornito un'**interpretazione autentica di direzione opposta alla risoluzione 62/E/2018**: con l'[articolo 3-quater, comma 4, D.L. 135/2018](#) viene disposto che il costo agevolabile dei magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica, di cui all'allegato A citato, si intende comprensivo **"anche del costo attribuibile alla scaffalatura asservita dagli impianti automatici di movimentazione, che costituisce, al contempo, parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato"**. La norma conferma, infine, la rilevanza di detta scaffalatura ai fini della **determinazione della rendita catastale**, in quanto elemento costruttivo dell'intero fabbricato.

Seminario di specializzazione

INTERNAZIONALIZZAZIONE DI IMPRESA E STRUMENTI DI CRESCITA PER LE PMI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CONTENZIOSO

Il contraddittorio negli accertamenti tributari

di **Luigi Ferrajoli**

La Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 701/2019**, si è pronunciata in tema di validità dell'**avviso di accertamento** emesso prima dello scadere dei **sessanta giorni** previsti dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#) per consentire al contribuente di comunicare **osservazioni e richieste** agli uffici impositori.

Nel caso di specie l'Agenzia aveva proposto ricorso avverso la decisione della CTR confermativa della sentenza di primo grado con cui era stata accolta l'eccezione della contribuente in ordine al **mancato rispetto dei termini** di cui alla citata disposizione normativa.

La Suprema Corte ha rigettato il ricorso proposto dall'Ufficio, ritenendolo infondato, con una motivazione ampia e articolata.

In riferimento al **contraddittorio endoprocedimentale**, la Cassazione ha innanzitutto citato due decisioni, entrambe delle **Sezioni Unite**, che devono costituire il **punto di riferimento in materia**.

Con il primo provvedimento, è stato statuito che *“in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'articolo 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 deve essere interpretato nel senso che l'**inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni** per l'emanazione dell'avviso di accertamento – termine 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 di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'**illegittimità dell'atto impositivo emesso “ante tempus”**, poiché 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. Il **vizio invalidante** non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza di detto requisito (esonero dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio”* (cfr. **Cass. n. 18184/2013**).

La seconda decisione ha affermato che *“in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, **non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap**, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di **indagini cd. “a tavolino”**, specificando tuttavia che “in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'**Amministrazione***

*finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, **esclusivamente per i tributi "armonizzati"**, mentre, per quelli **"non armonizzati"**, non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, **sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito**" (cfr. Cass. n. 24823/2015).*

Secondo la lettura delle due sentenze sopra richiamate vi sarebbe dunque **una diversa tutela tra tributi "armonizzati" e tributi "non armonizzati"**, questione ad ampio respiro, in quanto coinvolge non solo **altre pronunce della Corte di Cassazione** stessa, ma anche l'[articolo 111 Cost.](#) (secondo il quale il **diritto al contraddittorio** è previsto in maniera espressa solo in caso di processo giurisdizionale) e finanche la giurisprudenza formatasi in **ambito comunitario**.

La Cassazione ha dunque tratto i seguenti **principi**, validi per il contraddittorio endoprocedimentale:

1. **il principio di equivalenza**, per cui le modalità previste per l'applicazione del tributo armonizzato non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghi procedimenti amministrativi per tributi di natura esclusivamente interna;
2. **il principio di effettività**, per cui la disciplina nazionale non deve rendere, in concreto, impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, con la conseguenza che il contribuente deve essere messo in condizione di poter esercitare il contraddittorio.

In conclusione del proprio iter argomentativo, la Suprema Corte ha enunciato i seguenti **principi di diritto**:

*"1) l'articolo 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 prevede, **nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica** nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una **valutazione ex ante** in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la **"prova di resistenza"** e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente **non distingue tra tributi armonizzati e non**;*

*2) il **principio di strumentalità delle forme** ai fini del rispetto del contraddittorio, principio generale desumibile dall'ordinamento civile, amministrativo e tributario, **viene meno in presenza di una sanzione di nullità** comminata per la violazione, e questo vale anche ai fini del contraddittorio endoprocedimentale tributario;*

*3) per i **tributi armonizzati** la necessità della **"prova di resistenza"**, ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, scatta solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità".*

Seminario di specializzazione

PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO: ASPETTI GIURIDICI E PROBLEMATICHE OPERATIVE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)