

Edizione di lunedì 11 marzo 2019

BILANCIO

Sovvenzioni, contributi e vantaggi economici in Nota integrativa - I° parte
di Augusto Gilioli, Sandro Cerato

ACCERTAMENTO

Acquisizione dati informatici e segreto professionale
di Marco Bargagli

AGEVOLAZIONI

Credito R&S non trasferibile a terzi per effetto di atti realizzativi
di Debora Reverberi

IVA

Locazione immobiliare: esenzione Iva indipendente dall'attività del conduttore
di Marco Peirolo

ACCERTAMENTO

No alla trasmissione a mezzo pec dell'invito a esibire documenti
di Angelo Ginex

BILANCIO

Sovvenzioni, contributi e vantaggi economici in Nota integrativa - I° parte

di Augusto Gilioli, Sandro Cerato

L'[articolo 1, commi 125 – 129, L. 124/2017](#) impongono alle imprese di evidenziare nella **Nota integrativa** del bilancio le **informazioni** relative a **sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti** e comunque a **vantaggi economici** di qualunque genere **ricevuti da**:

- **pubbliche amministrazioni**, ivi comprese quelle che emettono azioni quotate in mercati regolamentati;
- **società da loro controllate**, e da **società a partecipazione pubblica**, ivi comprese quelle che emettono azioni quotate in mercati regolamentati;
- **società da loro partecipate**.

La sinteticità della norma comporta notevoli **dubbi interpretativi** ed espone le imprese a seri rischi, in considerazione delle **ingenti sanzioni previste**. Il quarto periodo del [comma 125](#) prevede, infatti, che all'inosservanza di tale obbligo consegua la **restituzione delle somme ai soggetti eroganti nel termine di tre mesi**.

In questo articolo iniziamo ad affrontare i diversi aspetti della norma evidenziando i principali **dubbi** e le **possibili soluzioni** tenendo in considerazione le indicazioni fornite su questo tema dal **Consiglio di Stato**, dal **Ministero del Lavoro e delle politiche sociali** e da **Assonime**.

Un primo rebus interpretativo è costituito dall'**identificazione dell'ambito soggettivo**.

Il riferimento alla Nota integrativa parrebbe circoscrivere l'obbligo pubblicitario alle **società di capitali, escludendo pertanto sia i professionisti che le imprese non tenute alla pubblicazione del bilancio**. Se non sussistono dubbi sulla **applicabilità** della norma alle società che redigono il **bilancio in forma estesa o in forma abbreviata** ai sensi dell'[articolo 2435-bis cod. civ.](#), altrettanto certa non può dirsi l'inclusione nel perimetro delle società che redigono il bilancio ai sensi dell'[articolo 2435-ter cod. civ.](#) (**microimprese**) che, come noto, **non sono tenute alla predisposizione della Nota integrativa**.

Questi soggetti, in **manca** di un chiarimento ufficiale che li **escluda espressamente**, potrebbero prudentemente adempiere all'obbligo indicando le **erogazioni pubbliche ricevute** nelle **informazioni in calce allo Stato patrimoniale** (a favore dell'obbligo anche per tali società depone l'approvazione della nuova **tassonomia Xbrl**).

Il [comma 128](#) prevede che “Ove i **soggetti beneficiari** siano **controllati di diritto o di fatto dalla stessa persona fisica o giuridica** ovvero dagli **stessi gruppi di persone fisiche o giuridiche**, vengono altresì pubblicati i **dati consolidati di gruppo**”.

Il riferimento al bilancio deve pertanto intendersi comprensivo sia del **bilancio d'esercizio** sia del **consolidato**. Le **single società** facenti parte del gruppo provvederanno ad esporre nel **loro bilancio** le informazioni circa le erogazioni dalle stesse ricevute. Le medesime informazioni, con riferimento a tutte le società del gruppo dovranno essere riepilogate nel **bilancio consolidato**.

Un'interpretazione letterale del [comma 128](#) potrebbe fare sorgere dubbi circa il novero dei soggetti tenuti a fornire le informazioni dei dati consolidati di gruppo.

La norma impone l'obbligo di fornire tali informazioni ai “**soggetti beneficiari ... controllati di diritto o di fatto dalla stessa persona fisica o giuridica** ovvero **dagli stessi gruppi di persone fisiche o giuridiche**”.

Il riferimento a **società controllate** dalla stessa persona fisica e/o dagli stessi gruppi di persone fisiche potrebbe far sorgere il dubbio che le informazioni consolidate **debbero essere fornite anche al di fuori dei casi in cui sia obbligatoria la predisposizione del bilancio consolidato di gruppo**.

Appare difficile ipotizzare un'**estensione** dell'**obbligo di “consolidamento”** non prevista in modo esplicito dalla norma. Non potrebbe però escludersi l'**obbligo**, per le **società parte di questi “particolari” gruppi**, di indicare **nella propria Nota integrativa** sia le informazioni relative agli **aiuti dalle stesse ricevuti** che quelle relative agli **aiuti ricevuti dalle altre società del gruppo**.

A parere di chi scrive, i dati consolidati di gruppo devono essere forniti solamente dai soggetti tenuti alla redazione del **bilancio consolidato**, ma risulta evidente che al fine di chiarire questo, come gli altri dubbi esposti, sia auspicabile un **tempestivo intervento normativo** per assicurare la concreta e corretta attuazione della disciplina.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Convegno di aggiornamento

LA REDAZIONE DEL BILANCIO 2018

Scopri le sedi in programmazione >

ACCERTAMENTO

Acquisizione dati informatici e segreto professionale

di **Marco Bargagli**

Nell'**ambito di una verifica fiscale**, eseguita nei confronti di un'impresa o di **un professionista**, è concessa la possibilità di acquisire **tutta la contabilità del soggetto verificato** la cui **istituzione e conservazione** è resa **obbligatoria** per Legge.

Per **espressa disposizione normativa**, l'acquisizione contabile può anche **riguardare** una serie di **dati e notizie di natura extracontabile**, anche se conservati su **supporti informatici**.

Infatti l'[articolo 52, comma 4, D.P.R. 633/1972](#) prevede che **l'ispezione documentale** si estende a **tutti i libri, registri, documenti e scritture**, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si **trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito**, o che sono comunque accessibili tramite **apparecchiature informatiche installate in detti luoghi**.

In merito, il **Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** ha **confermato la possibilità** di procedere all'acquisizione di **documentazione informatica** fornendo, nel contempo, **precise indicazioni** operative (cfr. volume II – parte III – capitolo 2 *"Poteri esercitabili"*, pag. 27 e ss.).

In particolare, sarà possibile effettuare:

- **l'acquisizione dell'intero contenuto di un supporto di memorizzazione**, prelevandone una **"copia immagine"**. La necessità di procedere in questo senso può ricorrere, ad esempio, nel caso in cui si **sospetti fondatamente** che il contribuente abbia **cancellato un file di interesse** e che esista una **traccia "latente"** di questa operazione all'interno del dispositivo fisico (**es. pen drive, hard-disk, ecc.**);
- **l'estrazione di mirate informazioni digitali**, ove l'interesse degli operanti risulti **ciroscritto a particolari contenuti informatici specificamente individuabili**.

Ciò premesso, in sede di apertura della verifica è **sempre necessario valutare**, in relazione agli **obiettivi dell'intervento e alle circostanze del caso concreto**, l'opportunità di procedere a ricerche finalizzate all'acquisizione di:

- **supporti informatici fisici** (cd, dvd, *hard-disk* esterni, chiavi usb, ecc.);
- **dati presenti nell'*hard-disk* dell'elaboratore**, mediante trasferimento su altro supporto informatico esterno (c.d. **copia forense**).

Per quanto riguarda le **comunicazioni via e-mail**, intercorse fra **l'operatore ispezionato e**

soggetti terzi, ovvero fra **articolazioni interne della stessa struttura imprenditoriale**, occorre tenere presente le **particolari disposizioni previste per l'acquisizione e l'esame di documentazione contenuta in plichi sigillati**, o per la quale è **opposto il segreto professionale**, adattate alle prescrizioni dettate in tema di fatturazione e conservazione dei **documenti in forma elettronica**.

Per effetto delle richiamate previsioni, le **comunicazioni inviate via e-mail già "aperte" e visionate dal destinatario** sono **direttamente acquisibili dai verificatori**, mentre quelle **non ancora lette o per le quali è eccepito il segreto professionale** possono essere acquisite sulla base di un provvedimento di autorizzazione emesso dall'Autorità Giudiziaria (ex [articolo 52, comma 3, D.P.R. 633/1972](#)).

Con particolare riferimento alla **possibilità di acquisire i dati informatici** è **recentemente intervenuta la suprema Corte di cassazione**, sezione V civile, con l'[ordinanza n. 6486 del 06.03.2019](#), nella quale è stato chiarito che per **acquisire i dati extracontabili contenuti nel computer di un professionista** sottoposto a verifica fiscale **non è necessaria l'autorizzazione del magistrato** qualora, al momento dell'estrazione dei dati, il **personale dello studio che ha assistito i verificatori non si è espressamente opposto**, risultando **del tutto irrilevante** la circostanza che il soggetto interessato **non fosse presente** al momento dell'avvio del controllo tributario.

In esito a una **verifica fiscale eseguita dalla Guardia di Finanza**, i cui contenuti erano stati trasfusi in apposito **processo verbale di constatazione**, il contribuente aveva:

- **eccepito l'illegittima acquisizione** dei dati estratti dall'*hard disk* del *computer* **rinvenuto presso l'abitazione di un medico esercente l'attività professionale di odontoiatra**, riguardanti le **radiografie effettuate nei confronti di vari clienti**;
- **sottolineato che il segreto professionale non era stato eccepito**, in quanto il professionista risultava **assente al momento dell'avvio delle operazioni di verifica**, avendo successivamente avuto notizia che **era stata acquisita da parte dei verificatori copia dell'hard disk del suo computer**.

A parere degli ermellini, che hanno **respinto il ricorso del contribuente**, *"non è contestata in fatto la statuizione della CTR secondo cui il segreto professionale non fu opposto dal contribuente e ciò, di per sé, induce a ritenere legittima l'estrazione della copia dell'hard disk del computer del contribuente pur in assenza della specifica autorizzazione di cui al comma 3 dell'articolo 52 del D.P.R. n. 633/1972"*.

Inoltre, come si **legge in sentenza**, giova osservare che le **garanzie difensive**, anche in relazione a quanto previsto dall'[articolo 12 L. 212/2000](#), **non richiedono la necessaria presenza della parte** e che, in ogni caso, anche quando il contribuente, in occasione della **notifica del processo verbale di constatazione assume di avere avuto conoscenza di detta acquisizione**, *"alcuna contestazione fu in quella sede sollevata. Lo stesso ricorrente ha d'altronde implicitamente ammesso che, nel procedere a detta operazione di back up dei dati archiviati nell'hard disk del*

*computer di studio, i militari della Guardia di Finanza si siano avvalsi della **collaborazione del personale di studio presente**, sicché anche sotto questo profilo è da escludere che detta operazione sia equiparabile ad apertura coattiva dei contenitori indicati nel comma 3 dell'articolo 52 del D.P.R. n. 633/1972, che **richiede dell'autorizzazione ivi prescritta**".*

In definitiva, a parere della suprema Corte, vale il principio secondo cui in **materia tributaria**, le **irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento** non comportano, di per sé e in assenza di specifica previsione, **la loro inutilizzabilità**, salva solo l'ipotesi in cui **"venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale"**, essendosi in proposito rilevato che **l'accesso domiciliare era stato debitamente autorizzato**.

Preso atto **dell'approccio ermeneutico espresso in apicibus**, rimangono alcune perplessità in ordine al fatto che, al momento dell'accesso, **il professionista era assente dal locale verifica**, motivo per cui non ha potuto immediatamente valutare se **eccepire o meno il segreto professionale**.

Sul punto, infatti, per **garantire al meglio la difesa di una particolare categoria di contribuenti** che, per ragioni connesse al loro incarico, sono **depositari di dati e notizie riguardanti terzi soggetti**, il legislatore ha **previsto particolari disposizioni**, come di seguito indicato:

- [articolo 52, comma 1, D.P.R. 633/1972](#): "... per **accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione**, è necessaria anche **l'autorizzazione del procuratore della Repubblica**. In ogni caso, **l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato**";
- [articolo 52, comma 3, D.P.R. 633/1972](#): "È in ogni caso necessaria **l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è **eccepito il segreto professionale**** ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale".

Nel caso esaminato dai giudici di piazza Cavour da un lato **era stata richiesta la prescritta autorizzazione, necessaria ad accedere nei locali professionali adibiti anche ad abitazione**, dall'altro, l'accesso era stato eseguito in **assenza del titolare dello studio**.

In merito, si ritiene **dirimente** il fatto che **ai collaboratori dello studio**, che hanno assistito i verificatori nel corso delle operazioni ispettive, fosse stata **rilasciata formale delega** da parte del professionista.

Infatti, **la medesima delega** rilasciata dal **titolare dello studio** non può ridursi ad una **mera rappresentanza formale in atti**, ma deve **consistere in una vera e propria attribuzione sostitutiva della presenza del titolare per assistere alle operazioni di accesso**; solo un atto avente tali caratteristiche **abilita**, infatti, **il delegato anche all'eventuale opposizione del segreto professionale**, ai sensi dell'[articolo 52, comma 3, D.P.R. 633/1972](#) (Manuale operativo

in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza, volume II – parte III – capitolo 2 “*Poteri esercitabili*”, pag. 14).



AGEVOLAZIONI

Credito R&S non trasferibile a terzi per effetto di atti realizzativi

di Debora Reverberi

Con la risposta all'istanza di interpello n. 72 del 08.03.2019 l'Agenzia delle entrate si è pronunciata in materia di **cessione del credito d'imposta per attività di R&S**.

L'istante è una società esercente attività commerciale, interamente controllata da una società attualmente in concordato preventivo.

La società istante ha svolto, nel 2016, attività di R&S, sostenendo costi ammissibili, contabilizzando il credito nel bilancio dell'anno di competenza ed esponendolo nel **quadro RU del Modello Redditi del relativo periodo d'imposta.**

L'istante ha potuto beneficiare solo parzialmente del credito R&S, tramite utilizzo in compensazione con altri tributi in modello F24, a causa di una ridotta operatività commerciale connessa allo stato di crisi della sua controllante: il ramo d'azienda, comprensivo di un punto vendita, del magazzino prodotti finiti e dei contratti commerciali per la distribuzione dei prodotti all'estero, è stato oggetto di cessione a terzi.

Nel ramo d'azienda ceduto dall'istante non era compreso il credito R&S, che quindi è rimasto nella disponibilità dell'impresa che ha effettuato le attività di R&S e che intenderebbe cederlo ad una società di capitali estranea al gruppo, nel rispetto delle formalità previste dagli [articoli 69 e 70 R.D. 2440/1923](#).

L'interpello verte dunque sull'ammissibilità del credito R&S alla procedura ordinaria di cessione del credito dell'[articolo 43-bis D.P.R. 602/1973](#).

La **soluzione interpretativa prospettata dall'istante** contempla la cessione del credito ad una società di capitali terza, al **valore nominale del credito** dedotta una *fee* quantificabile nel limite del 10% del valore del credito.

L'Agenzia delle entrate evidenzia, nella risposta all'interpello, il perimetro applicativo della cessione del credito ai sensi dell'[articolo 43-bis D.P.R. 602/1973](#): **il credito d'imposta oggetto di cessione deve essere chiesto a rimborso in dichiarazione dei redditi.**

Gli stessi adempimenti formali previsti per la **cessione del credito** dagli [articoli 69 e 70 R.D. 2440/1923](#), si applicano infatti, per rinvio espresso operato dall'[articolo 43-bis](#), ai **"crediti chiesti a rimborso in dichiarazione dei redditi"**.

Il credito d'imposta R&S, per espressa previsione normativa contenuta nell'[articolo 3, comma 8, D.L. 145/2013](#), è **utilizzabile esclusivamente in compensazione** ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#) e successive modificazioni e, **non potendo essere richiesto a rimborso, esula dall'ambito applicativo della procedura di cessione del credito ex [articolo 43-bis D.P.R. 602/1973](#)**.

L'Agenzia esclude anche la possibilità di invocare la cessione del credito prevista dall'articolo 1260 cod. civ., che è subordinata ai seguenti **requisiti**:

- il credito **non** deve avere **carattere strettamente personale**;
- il trasferimento **non** deve essere **vietato ex lege**.

Non esiste effettivamente alcun espresso richiamo, nella normativa R&S, alla cessione del credito ex [articolo 1260 cod. civ.](#) e **non si ritiene applicabile nemmeno la [risoluzione AdE 15/E/2010](#)** sui crediti da rottamazione delle auto, che ammette la cessione nel presupposto che il fruitore del credito sia un intermediario tra l'Amministrazione finanziaria e l'effettivo beneficiario dell'agevolazione.

L'Agenzia delle entrate nega dunque la possibilità di cedere il credito R&S sia ai sensi dell'[articolo 43-bis D.P.R. 602/1973](#), sia ai sensi dell'[articolo 1260 cod. civ.](#): **non è ammessa in generale la trasferibilità a terzi per effetto di atti realizzativi dei crediti d'imposta**, la cui natura soggettiva comporta la maturazione del credito esclusivamente in capo al soggetto che ha effettuato gli investimenti.

Il trasferimento del credito è ammissibile solo per operazioni le cui norme di legge prevedano una confusione di diritti e obblighi dei soggetti giuridici coinvolti, tra le quali rientrano:

- la **fusione**;
- la **scissione**;
- la **successione** all'imprenditore individuale *mortis causa*;
- la **cessione del ramo d'azienda che ha generato il credito**.

La soluzione prospettata dall'istante non è stata pertanto accolta: **il credito R&S non compreso nel ramo d'azienda ceduto non può essere oggetto di successiva cessione a terzi**.

Special Event

I PRINCIPI DI REVISIONE NAZIONALI

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Locazione immobiliare: esenzione Iva indipendente dall'attività del conduttore

di **Marco Peirolo**

L'**esenzione Iva** prevista dalla normativa unionale per l'**affitto** e la **locazione** di beni immobili si applica ad un contratto di **cessione dello sfruttamento agricolo di fondi rustici adibiti a vigneto a favore di una società operante nel settore della viticoltura**, stipulato per un periodo di un anno, soggetto a rinnovo automatico e che prevede in cambio il versamento di un canone di locazione al termine di ciascun anno.

È la conclusione raggiunta dalla **Corte di giustizia** nella [causa C-278/18 del 28 febbraio 2019](#) (*Manuel Jorge Sequeira Mesquita*), avente ad oggetto l'interpretazione dell'**articolo 13, parte B, lett. b), VI Direttiva CEE**, ora [articolo 135, par. 1, lett. l\), Direttiva 2006/112/CE](#).

Tale disposizione prevede che gli **Stati membri esonerano**, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, "***l'affitto e la locazione di beni immobili***".

Fatte salve le **esclusioni** disposte dagli Stati membri, la norma richiamata prosegue stabilendo che l'esenzione **non si applica**:

- alle **prestazioni di alloggio**, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri, **effettuate nel settore alberghiero** o in settori aventi funzioni analoghe, comprese le locazioni di campi di vacanza o di terreni attrezzati per il campeggio;
- alle **locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli**;
- alle **locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente**;
- alle **locazioni di casseforti**.

Nella fattispecie dedotta in giudizio si è trattato di appurare se il **contratto di cessione dello sfruttamento agricolo di fondi rustici** adibiti a vigneto a favore di una società operante nel settore della viticoltura sia riconducibile all'**ambito applicativo dell'esenzione** in esame, tenuto conto che nella sentenza *Goed Wonen* (**causa C-326/99 del 4 ottobre 2001**) è stato affermato:

- da un lato, che l'**esenzione Iva** per l'affitto e la locazione di beni immobili, di cui al citato **articolo 13, parte B, lett. b), VI Direttiva**, ha ad oggetto le operazioni con cui il **proprietario di un immobile** conferisce al locatario, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, il **diritto di occupare lo stesso come se ne fosse il proprietario** e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto;

- dall'altro, che, poiché la locazione di beni immobili costituisce di norma un'**attività "passiva"**, **le operazioni che implicano uno sfruttamento più attivo di questi ultimi non beneficiano dell'esenzione.**

Il dubbio del giudice nazionale è stato risolto dalla Corte osservando che ***"il carattere passivo dell'affitto o della locazione di un bene immobile, che giustifica l'esenzione dall'Iva di simili operazioni ai sensi dell'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva, risiede nella natura dell'operazione stessa e non nel modo in cui il locatario utilizza il bene in questione"*** (punto 20).

L'esenzione, infatti, è giustificata dalla **tipologia di operazione**, considerata **"a basso valore aggiunto"** in quanto **limitata all'occupazione dell'immobile** dietro corrispettivo e per una durata convenuta. Le esclusioni oggettive sopra richiamate, previste dalla norma unionale, sono collegate alla loro natura non più passiva, ma di tipo industriale o commerciale, dovendosi ulteriormente **escludere dall'ambito di applicazione dell'esenzione** quelle fattispecie che, **pur non essendo elencate dalla norma, assumono rilevanza impositiva in dipendenza delle prestazioni rese** (es. **diritto di utilizzo di un impianto sportivo** se il concedente fornisce, allo stesso tempo, ulteriori servizi, quali la manutenzione del campo di gioco, la pulizia e la custodia delle strutture).

A quest'ultimo riguardo, può richiamarsi la sentenza resa nella [causa C-55/14 del 22 gennaio 2015](#) (*Régie communale autonome du stade Luc Varenne*), osservando che la posizione dell'Amministrazione finanziaria risulta allineata a questa conclusione, essendo stato precisato che la **normativa in materia di Iva relativa alle locazioni di immobili** non si applica ai contratti che prevedono, a carico del prestatore, oltre all'obbligo di mettere a disposizione dell'altra parte uno spazio determinato, anche **l'obbligo di rendere servizi ulteriori che risultino qualificanti ai fini della causa del contratto** e che non si sostanzino in semplici prestazioni accessorie alla locazione ([circolare AdE 12/E/2007](#), § 8.1 e [risoluzione 10 giugno 1980, n. 381789](#)).

In definitiva, il discrimine tra l'**esenzione** e l'**imponibilità** è dato dal **tipo di prestazione resa** dal soggetto che concede il diritto di utilizzare l'immobile, che – ai fini dell'esenzione – ben può comprendere anche **servizi collegati alla messa a disposizione del bene**, purché ad essi **accessori**.

Nessuna rilevanza assume, agli effetti di tale qualificazione, l'**attività svolta, a valle**, da colui al quale è trasferito il diritto di utilizzo dell'immobile, **che può, pertanto, svolgere un'attività di tipo industriale o commerciale senza che la stessa si rifletta sulla natura dell'operazione a monte**, che resta una **locazione esente** se risponde ai criteri esposti.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione
**I CONTRATTI DI LOCAZIONE IMMOBILIARE E
LA DISCIPLINA FISCALE**
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ACCERTAMENTO

No alla trasmissione a mezzo pec dell'invito a esibire documenti

di Angelo Ginex

È **nullo** l'avviso di accertamento emesso all'esito di un procedimento amministrativo che ha inizio con la **trasmissione a mezzo pec di un invito ad esibire documenti** relativi alla posizione fiscale del contribuente, trattandosi di attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale per le quali è **esclusa la suddetta modalità di notifica**. Questo è l'innovativo principio di diritto affermato dalla **CTP Padova**, con **sentenza n. 23 del 04.02.2019**.

La controversia sottoposta al vaglio della Commissione tributaria prende le mosse da un **avviso di accertamento** emesso ai danni di una Società, nel quale l'Agenzia delle Entrate contestava l'indebita deduzione di alcuni costi presuntivamente sopportati dalla contribuente.

La Società decideva di proporre **ricorso** avverso detto atto impositivo, eccependo una serie di vizi sia formali che sostanziali. Fra i molteplici motivi di impugnazione addotti dalla contribuente, particolare attenzione merita quello secondo il quale **l'avviso di accertamento doveva essere considerato nullo poiché derivante da un procedimento amministrativo irrimediabilmente inficiato dalla violazione dell'[articolo 2, comma 6, D.Lgs. 82/2005](#)**.

Questa prospettazione si basa sulla circostanza che l'Agenzia delle Entrate, nelle more del procedimento di accertamento, trasmetteva alla Società ricorrente un **invito ad esibire tutti i documenti necessari** ad espletare il controllo fiscale, così come stabilito dall'[articolo 32 D.P.R. 600/1973](#).

Tale richiesta istruttoria, però, veniva inoltrata **tramite posta elettronica certificata**, in aperta violazione di quanto disposto dal **D.Lgs. 82/2005** (c.d. Codice dell'Amministrazione Digitale).

L'Agenzia delle Entrate controdeduceva che in materia tributaria **non vige il principio** secondo il quale **la prova irritalmente acquisita è inutilizzabile**, sottolineando che l'elemento rilevante non consiste nella modalità con la quale esse vengono ottenute, ma solo ed esclusivamente la loro attendibilità.

La Commissione tributaria adita si è pronunciata sulla questione *supra* delineata, esaminando attentamente le **norme procedurali** espresse nel **D.Lgs. 82/2005**.

Preliminarmente, i giudici hanno ricordato che, in virtù della riforma intervenuta con il **D.Lgs. 217/2017**, l'**esclusione dell'invio tramite pec per gli atti relativi alle attività di controllo fiscale stabilita dall'[articolo 2, comma 6, D.Lgs. 82/2005](#)** è applicabile dal **14 settembre 2016 al 26 gennaio 2018**.

In sostanza, nel periodo temporale summenzionato, l'Amministrazione finanziaria non aveva la possibilità di formare e trasmettere digitalmente gli atti inerenti alla fase istruttoria del procedimento di accertamento (per la verità, tale eccezione può riguardare anche gli inviti successivi alla data indicata, in presenza del relativo presupposto).

Chiarito questo aspetto fondamentale, la Commissione tributaria provinciale ha valutato altresì la **natura giuridica** dell'**invito** previsto dall'[articolo 32 D.P.R. 600/1973](#), ascrivendolo alle attività e funzioni con le quali si estrinseca e si attua il **controllo fiscale**.

La pretesa erariale si basa sui presupposti di fatto risultanti dalla predetta **attività ispettiva e istruttoria**, fondamentale per la determinazione dell'obbligazione tributaria e per l'esercizio del potere impositivo.

L'**invito** in rassegna rientra sicuramente nel novero di dette attività, poiché assolve alla funzione di rendere disponibili i dati necessari per la determinazione ed il calcolo della pretesa tributaria.

Il corollario applicativo di questa qualificazione giuridica consiste nell'**illegittimità dell'invito emesso dall'Agenzia delle Entrate, vizio che riverbera i propri effetti su tutto il procedimento amministrativo** sfociato nell'avviso di accertamento.

Detto diversamente, **il principio della nullità derivata impone di considerare nullo l'avviso di accertamento emesso sulla scorta dei documenti e delle risultanze acquisite per il tramite di un atto istruttorio giuridicamente inesistente, poiché in patente violazione dell'[articolo 2, comma 6, D.Lgs. 82/2005](#)**.

La Commissione, dunque, ha accolto la doglianza eccepita dalla contribuente ed ha annullato l'atto impositivo impugnato.

