

Edizione di giovedì 2 maggio 2019

BILANCIO

Contributi e sovvenzioni "in chiaro" per le imprese

di **Augusto Gilioli, Sandro Cerato**

IVA

Rimborso al cliente dell'Iva non dovuta con effetto retroattivo

di **Marco Peirola**

ACCERTAMENTO

Le gravi incongruenze mutano a seconda del soggetto accertato

di **Angelo Ginex**

IVA

Veterinari esclusi dalla fattura elettronica

di **Fabio Garrini**

ACCERTAMENTO

Abitazione e sede societaria nello stesso immobile: regole per la verifica fiscale

di **Marco Bargagli**

BILANCIO

Contributi e sovvenzioni "in chiaro" per le imprese

di Augusto Gilioli, Sandro Cerato

Il Decreto crescita (D.L. 34/2019) pubblicato nella **Gazzetta Ufficiale n. 100 del 30.04.2019** introduce alcune importanti novità alla normativa sulla **pubblicità delle erogazioni pubbliche** ([articolo 35 D.L. 34/2019](#)), contribuendo a rendere più chiaro il **quadro applicativo**, pur lasciando inalterati alcuni dubbi ed alcuni adempimenti che appaiono ancora eccessivamente onerosi per le piccole imprese.

La **principale novità** riguarda il **regime sanzionatorio**. Il nuovo testo, pur confermando che sono oggetto di monitoraggio e pubblicità le erogazioni pubbliche ricevute da enti non commerciali e imprese a partire dall'anno 2018, introduce una **moratoria sulle sanzioni** con riferimento agli obblighi pubblicitari da rispettare nell'anno in corso. Il regime sanzionatorio muta solamente a partire dal **1° gennaio 2020**, ed è previsto che l'inosservanza degli obblighi pubblicitari comporterà una **sanzione pari all'1%** degli importi ricevuti con un **minimo di 2.000 euro**, da pagare entro tre mesi dalla notifica dell'atto di contestazione della violazione. Il **perdurare dell'inosservanza degli obblighi informativi**, nonché il **mancato pagamento della sanzione** entro il termine di cui al periodo precedente, sarà sanzionato con la **restituzione integrale delle somme ai soggetti eroganti entro i successivi tre mesi**.

Restano intatte le **difficoltà nella individuazione dei soggetti erogatori**, soprattutto con riferimento alle **società partecipate dalle Pubbliche amministrazioni**, ma l'**eliminazione delle sanzioni** per l'anno in corso, consente una maggiore serenità nell'approcciare il nuovo adempimento.

L'[articolo 35 D.L. 34/2019](#) stabilisce che gli **obblighi pubblicitari riguardano esclusivamente i "sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale, privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria"**.

Viene pertanto confermata l'**esclusione dagli obblighi di informativa delle somme ricevute in relazione a rapporti a carattere sinallagmatico**. Si ritiene che con l'introduzione delle parole **"non aventi carattere generale"** il decreto intenda **escludere**, come auspicato prima da Assonime e poi dal CNDCEC, sia le **agevolazioni fiscali non selettive**, ovvero, applicabili a tutti i soggetti che rispettano determinate condizioni, che le **misure agevolative rivolte alla generalità delle imprese**.

Il nuovo testo conferma l'inclusione, tra i soggetti obbligati all'adempimento pubblicitario, delle **imprese non tenute alla redazione della Nota integrativa**. Nell'ambito soggettivo sono **incluse** pertanto le imprese individuali, le società di persone e le società di capitali che

redigono il bilancio “Micro”, nonché i soggetti in **contabilità semplificata** o in **regime dei minimi e/o forfetario**.

Resta confermato che i **soggetti minori**, non tenuti alla pubblicazione del bilancio, devono assolvere gli **obblighi informativi entro il 30 giugno di ogni anno**, a mezzo pubblicazione delle informazioni “*sul proprio sito internet, secondo modalità liberamente accessibili al pubblico o, in mancanza di questi ultimi, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza*”. La **relazione illustrativa tecnica** consente a questi soggetti, in alternativa alla **pubblicazione sul sito internet**, di assolvere l’obbligo **redigendo volontariamente la Nota integrativa** da allegare al proprio bilancio di esercizio.

Confermato anche l’obbligo di indicare le informazioni sui contributi ricevuti nel **bilancio consolidato** “*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*”. Il D.L. prevede che le informazioni debbano essere fornite esclusivamente sulla base del **criterio di cassa**.

Risulta altresì confermato il **limite dei 10.000 euro** al di sotto della quale **non è necessario dare pubblicità alle erogazioni ricevute**; restano intatti su questo punto i **dubbi legati al calcolo della soglia**, in quanto non è chiaro se il tetto si riferisca al **totale delle erogazioni ricevute** o alle **erogazioni ricevute da ogni singolo soggetto erogatore**.

L’[articolo 35 D.L. 34/2019](#) conferma che per gli **aiuti di Stato e gli aiuti “de minimis”** contenuti nel **Registro nazionale degli aiuti di Stato** di cui all’[articolo 52 L. 234/2012](#), la registrazione degli aiuti nel predetto sistema, con conseguente pubblicazione nella sezione trasparenza ivi prevista, operata dai soggetti che concedono o gestiscono gli aiuti medesimi ai sensi della relativa disciplina, **sostituisce gli obblighi di pubblicazione posti a carico dei soggetti obbligati**, a condizione che **ne venga dichiarata l’esistenza nella Nota integrativa** del bilancio o sul proprio **sito internet**.

Seminario di specializzazione

**LA REVISIONE DELLE MICRO IMPRESE ALLA LUCE DEL
CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA**

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Rimborso al cliente dell'Iva non dovuta con effetto retroattivo

di **Marco Peirola**

L'Agenzia delle Entrate, con le [risposte agli interpelli n. 128 e 129 del 23 aprile 2019](#), ha chiarito che, con la **definizione agevolata** ex [articolo 6 D.L. 119/2018](#) della controversia avente ad oggetto **l'avviso di accertamento per il recupero dell'Iva indetraibile** in capo al cliente, il procedimento può considerarsi concluso in via definitiva al momento del **passaggio in giudicato della pronuncia giurisdizionale** che dichiara **l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere** a seguito della definizione agevolata; conseguentemente il fornitore è legittimato, in applicazione dell'[articolo 30-ter, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), a presentare **domanda di restituzione** entro il **termine di due anni dall'avvenuta restituzione** al cliente dell'**importo pagato a titolo di rivalsa**.

Nell'occasione, l'Agenzia ha precisato, altresì, che la previsione del citato **comma 2** dell'[articolo 30-ter D.P.R. 633/1972](#), introdotta dalla **L. 167/2017** (Legge europea 2017), ha **efficacia retroattiva**, essendo **applicabile anche alle vicende anteriori al 12 dicembre 2017** (data di entrata in vigore della disposizione).

L'indicazione è assolutamente condivisibile e a **analoghe conclusioni** valgono in relazione ad altre modifiche della disciplina italiana dovute all'**adeguamento della normativa interna a quella unionale** di riferimento e/o alla sua **interpretazione da parte della giurisprudenza della Corte di giustizia**.

Si pensi, per esempio, alle **modifiche del regime di non imponibilità per i servizi relativi a beni in importazione**, oggetto di intervento da parte del legislatore nazionale con la **L. 115/2015** (Legge europea 2014) e, da ultimo, con la **Legge europea 2018**, approvata in via definitiva dal Senato il 16 aprile 2019.

Il richiamato **comma 2** dell'[articolo 30-ter D.P.R. 633/1972](#) – secondo cui, “*nel caso di **applicazione di un'imposta non dovuta** ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la **domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore** entro il **termine di due anni** dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa*” – ha inteso recepire i principi espressi dalla **Corte di giustizia** nella [causa C-427/10](#) del **15 dicembre 2011** (Banca Antoniana Popolare Veneta), risolvendo – tutelando i principi di effettività e di equivalenza – il **disallineamento dei termini di rimborso a disposizione, rispettivamente, del fornitore e del cliente**.

Sulla questione dell'applicazione in fattura di un'Iva o una **maggiore Iva non dovuta**, è noto,

infatti, che il fornitore ha, a pena di decadenza, **due anni** di tempo dal pagamento dell'imposta per attivare la richiesta di rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (si veda l'[articolo 21 D.Lgs. 546/1992](#), in vigore prima dell'introduzione dell'analoga previsione novellata dal **comma 1** dell'[articolo 30-ter D.P.R. 633/1972](#)) a fronte del **termine decennale** di prescrizione a disposizione del cliente per l'azione di ripetizione nei confronti dell'operatore ([articoli 2033 e 2946 cod. civ.](#)).

La tutela dei **principi di effettività e di equivalenza** esige, tuttavia, che sia **garantita la restituzione dell'Iva al fornitore se esposto all'azione di ripetizione del cliente**.

La convivenza delle due disposizioni configgenti persegue, quindi, l'obiettivo, già indicato dall'Avvocato generale, di non rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del **diritto di rimborso** dell'imposta non dovuta.

Giunto al vaglio della Corte di Cassazione il tema della coesistenza del doppio termine di rimborso, i giudici di legittimità hanno **recepito in modo alquanto rigoroso le indicazioni della Corte europea**, ritenendo che – per la restituzione dell'imposta al fornitore – non sia sufficiente la mera richiesta di rimborso avanzata dal cliente, essendo necessario un **provvedimento coattivo** che disponga l'obbligo di pagamento a suo favore ([sent. 20 luglio 2012, n. 12666](#), ribadita da [sent. 26 gennaio 2016, n. 1426](#); [sent. 24 febbraio 2015, n. 3627](#); [sent. 10 dicembre 2014, n. 25988](#) e [sent. 15 marzo 2013, n. 6605](#)).

Non è, tuttavia, lecito teorizzare che la **Corte di giustizia**, nel rapporto “tributario” tra il fornitore e l'Amministrazione finanziaria, abbia inteso **escludere il rimborso** nel caso in cui l'imposta sia stata restituita al cliente “**spontaneamente**”, anziché a seguito di un **provvedimento coattivo**, siccome la particolare “cautela” imposta dai giudici nazionali, vale a dire il richiamo al “**dovere**” di rimborso, risulta esclusivamente finalizzata a garantire che gli effetti dell'**indebito pagamento dell'Iva** e, dunque, del recupero, **non ricadano in danno dell'Erario**.

In pratica, il **cliente** al quale venga **disconosciuta la detrazione** operata in ragione della natura indebita dell'imposta si rivolgerà al proprio fornitore per ottenerne la **restituzione**, per cui è logico ritenere che se quest'ultimo ha provveduto al relativo rimborso, in modo spontaneo o coattivo, avrà diritto – **anche oltre il termine biennale di decadenza** previsto dall'[articolo 21 D.Lgs. 546/1992](#) (ora [articolo 30-ter, comma 1, D.P.R. 633/1972](#)) – ad essere **reintegrato dall'Amministrazione finanziaria**; in caso contrario, l'Erario trarrebbe un **indebito arricchimento a danno del fornitore**, sul quale finirebbe per gravare il tributo con una evidente **violazione del principio di neutralità**.

Si tratta, pertanto, di tutelare una **duplice esigenza**: da un lato, quella dell'**Erario**, che **non deve subire la perdita di gettito** che si concretizzerebbe qualora al fornitore fosse **restituita un'imposta che il cliente ha detratto** e che, eventualmente, l'**Amministrazione non ha più potere di recuperare** a tassazione in ragione dell'intervenuta decadenza dell'azione di accertamento e, dall'altra, quella del **fornitore**, che si trova esposto ad un “doppio fuoco”, cioè

alla **richiesta di restituzione dell'Iva** al proprio cliente senza essere più in grado di **rivalersi nei confronti dell'Amministrazione finanziaria** stante l'intervenuto decorso del termine biennale.

La questione è stata risolta, per via normativa, con la **Legge europea 2017**, sicché il **comma 2 dell'articolo 30-ter D.P.R. 633/1972** stabilisce, come anticipato, che, ***“nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa”***.

Tale previsione ha **effetto retroattivo**, in quanto è **espressione dell'interpretazione della normativa unionale offerta dalla Corte** nella sentenza Banca Antoniana Popolare Veneta sopra richiamata.

Si ricorda, al riguardo, che, al pari delle disposizioni delle Direttive, le interpretazioni fornite dalla Corte di giustizia integrano il contenuto della disciplina unionale e, in particolare, laddove riferite a disposizioni sufficientemente dettagliate e precise, sono **direttamente applicabili negli ordinamenti nazionali**. La stessa Amministrazione finanziaria ha precisato che, ***“a norma dell'articolo 234 (già articolo 177) del Trattato, alla Corte di Giustizia è riservato in via esclusiva il potere di interpretare in via pregiudiziale le norme comunitarie; in particolare, come affermato dagli stessi giudici comunitari in precedenti giurisprudenziali, l'interpretazione di una norma di diritto comunitario, resa dalla Corte di Giustizia nell'ambito delle proprie attribuzioni, chiarisce e precisa il significato e la portata della norma, quale deve o avrebbe dovuto essere intesa ed applicata dal momento della sua entrata in vigore. Una sentenza della Corte che precisi il significato di una norma comunitaria, determinandone ampiezza e contenuto, viene quindi ad integrare e costituisce un tutt'uno con la norma interpretata ed ha la stessa immediata efficacia – con riguardo agli ordinamenti nazionali – di quest'ultima”*** (si veda la [circolare 67/E/2007](#), § 4, avente per oggetto i riflessi della sentenza *Halifax*, in materia di abuso del diritto nel settore dell'Iva, sull'operato degli Uffici).

Seminario di specializzazione

**LA STABILE ORGANIZZAZIONE: RECENTE EVOLUZIONE DELLA
DISCIPLINA NAZIONALE ED INTERNAZIONALE**

Scopri le sedi in programmazione >

ACCERTAMENTO

Le gravi incongruenze mutano a seconda del soggetto accertato

di Angelo Ginex

In tema di accertamento mediante **studi di settore**, la **nozione di grave incongruenza non ha rilevanza assoluta e ricavabile da soglie fisse di scostamento, ma ha natura relativa e mutevole** a seconda dei plurimi fattori propri della singola situazione economica, del periodo di riferimento, della storia commerciale del contribuente accertato e del segmento di mercato in cui opera. È questo l'interessante principio sancito dalla **Corte di Cassazione** con [ordinanza n. 8855 del 29.03.2019](#).

La vicenda muove dalla notifica di un avviso di accertamento mediante **studi di settore** ad una società, dovuto allo **scostamento** tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quelli derivanti dallo studio.

Detto atto impositivo era quindi **oggetto di impugnazione dinanzi alla competente Commissione tributaria provinciale**, ma non veniva annullato, nemmeno a seguito di appello, dai giudici di seconde cure, in quanto la contribuente non aveva fornito la prova contraria all'applicabilità nei suoi confronti degli studi di settore.

Seguiva, dunque, **ricorso per cassazione** da parte della società, ex [articolo 360, comma 1 n. 3 c.p.c.](#), per **erronea applicazione** dell'[articolo 10, comma 1, L. 146/1998](#), dell'[articolo 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#) e dell'[articolo 62-sexies, comma 3, D.L. 331/1993](#).

In particolare, stando alle doglianze della ricorrente, **non sarebbe stato applicato il cluster corretto**, in quanto divergente rispetto ai ricavi e ai costi dichiarati.

Essa, inoltre, riteneva **insussistenti le gravi incongruenze** che avrebbero dato luogo alla rettifica, in quanto era rilevato uno **scostamento del solo 4,73% rispetto a quanto dichiarato**.

Tale eccezione, prospettata in senso lato dal ricorrente, non soffriva l'inibitoria di cui all'[articolo 57, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#) e, pertanto, poteva essere sollevata per la prima volta anche nel **giudizio di legittimità**.

I Supremi giudici, **accogliendo il ricorso** della contribuente, hanno **preliminarmente** chiarito se la predetta **eccezione** avesse carattere **proprio**, ovvero **improprio** e fosse dunque una **mera difesa**, in quanto detta disamina avrebbe influito sull'ammissibilità del ricorso.

In particolare, dopo aver ribadito che per **eccezioni in senso lato** si intendono quelle che lasciano **immutati i termini della controversia così come accertati dal giudice di merito**, e aver

acclarato che l'inibitoria di cui all'[articolo 57, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#) concerne le sole eccezioni in senso stretto, i giudici di legittimità hanno riconosciuto la natura di **mera difesa** dell'eccezione suddetta e ne hanno consentito la proposizione anche nel giudizio di cassazione.

Infatti, ciò che veniva **negato** era il **fatto costitutivo** della pretesa impositiva, ossia la sussistenza della grave incongruenza, il quale non richiedeva alcun nuovo accertamento di fatto da parte del giudice di legittimità.

Quanto al **merito**, invece, essi, dopo aver ricordato che l'[articolo 10 L. 146/1998](#) è stato modificato dalla **L. 296/2006**, la quale ha **soppresso** il riferimento alle **gravi incongruenze**, hanno acclarato che la **novella legislativa** si applica solo per gli **avvisi di accertamento notificati dopo l'1 gennaio 2007**, ancorché riguardino annualità precedenti a tale data.

In ogni caso, detto assunto va **riconsiderato** sulla base del **principio comunitario di proporzionalità**, già ripreso dalla [Corte di Giustizia con sentenza n. 648/2018](#) relativamente all'Iva e applicabile anche alle imposte dirette, in virtù della prioritaria tutela sancita dall'**articolo 53 Cost.** (Cfr. **Cass., ord. 5327/2019**).

Del resto, anche la stessa normativa nazionale prosegue nel far riferimento al **grave scostamento** in virtù del richiamo all'[articolo 62-sexies D.L. 331/1993](#), che continua ad essere operato dall'[articolo 10 L. 146/1998](#), anche a seguito della novella ex **L. 296/2006**, e che dunque **non ha subito un'abrogazione implicita**.

Dalla permanenza del **grave scostamento**, dunque, deriverebbe la legittimità dell'accertamento induttivo.

Senonché, con reiterati interventi in sede di legittimità è stato acclarato che la **nozione di grave incongruenza varia a seconda di plurimi fattori** quali la **storia commerciale** del contribuente, del **segmento di mercato** in cui opera e del **periodo di riferimento**.

Inoltre, al fine di individuare divergenze significative tra i ricavi dichiarati e quelli risultanti dagli studi di settore, si può anche fare riferimento agli [articoli 2, comma 1, lett. a\) e 1, comma 2, lett. b\), D.P.R. 570/1996](#), i quali ritengono **gravi** le **contraddizioni tra le scritture obbligatorie e i dati e gli elementi** direttamente rilevati quando lo **scostamento** sia **superiore al 10%** del valore complessivo delle voci interessate.

Pertanto, sono stati ritenuti **lievi**, e quindi inidonei a fondare la rettifica induttiva, gli **scostamenti del 7%** (cfr. [Cass., sent. 20414/2014](#)), del **4,23%** ([Cass., sent. 17486/2017](#)), del **10%** ([Cass., sent. 2637/2019](#)) e del **21%** ([Cass., sent. 22946/2015](#)).

Nel caso *de quo*, in definitiva, il mero scostamento del **4,73%** è stato giudicato **modesto** e ciò ha condotto all'annullamento dell'avviso di accertamento.

IVA

Veterinari esclusi dalla fattura elettronica

di **Fabio Garrini**

Al pari dei medici, anche i **veterinari** sono interessati dal **divieto di emissione della fattura in formato elettronico**; con la **risposta n. 15 alla richiesta di consulenza giuridica**, pubblicata il **30 aprile 2019**, l'Agenzia precisa che i professionisti che operano in campo veterinario devono **continuare ad emettere fatture nel tradizionale formato analogico**.

Viene quindi risolto un non trascurabile dubbio operativo, posto che quello introdotto dal **D.L. 119/2018** non è un **esonero** (che lascerebbe aperta la strada all'**emissione facoltativa della e-fattura**), ma di un **vero e proprio divieto**; d'altro canto, l'emissione di una **fattura cartacea** in luogo di quella **elettronica**, quando questa risulta obbligatoria, si tradurrebbe in una **omissione dell'obbligo di fatturazione**.

Viene quindi **respinta la soluzione suggerita dall'associazione** che, ritenendo escluse dall'ambito veterinario le peculiari implicazioni in materia di **privacy** che investono solo gli **operatori sanitari** i cui servizi sono rivolti alla persona e della quale trattano dati personali, **richiedeva la possibilità di emettere le fatture in formato elettronico** secondo le **regole generali**.

Il divieto di fatturazione elettronica

Per rispondere alle richieste del **Garante delle privacy** (documento 20.12.2018), l'[articolo 9-bis, comma 2, D.L. 135/2018](#) convertito nella **L. 12/2019**, ha apportato una modifica alle disposizioni di cui all'[articolo 10-bis D.L. 119/2018](#), convertito nella **L. 136/2018**, al fine di prevedere che i **divieti di fatturazione elettronica** *"si applicano anche ai soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, con riferimento alle fatture relative alle prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche"*.

Quindi, accanto ai soggetti che **inviano i dati delle fatture al Sistema Tessera Sanitaria**, per i quali l'**esonero** già era previsto dal **D.L. 119/2018**, la **L. 12/2019** ha **esteso l'esonero anche alle prestazioni sanitarie** non tenute ad effettuare l'invio di tali dati.

Il **divieto**, rifacendosi al generico invio dei dati, **prescinde da un'eventuale opposizione** all'invio stesso, ipotesi nella quale l'operazione non può comunque essere documentata con **fattura elettronica** (sul punto si veda la **Faq n. 57 del 29.1.2019**).

Il dubbio che ha riguardato i veterinari concerne il fatto che questi **sono tenuti a comunicare le proprie prestazioni al Sts**, ma non è pacifico che le loro prestazioni possano essere definite in

senso tecnico “**sanitarie**”; pertanto ci si è interrogati sull'**operatività del suddetto divieto**, posto che tale previsione è stata introdotta, come detto, per ottemperare a questioni legate alla **tutela della privacy**.

Il dubbio è stato risolto dall'Agenzia delle Entrate con la richiamata **risposta n. 15**: “**A tale divieto non sfuggono le prestazioni rese dai medici veterinari che, laddove costituiscano oggetto di invio al Sistema tessera sanitaria, non possono essere documentate con fattura elettronica tramite Sdl**”.

Pertanto, in tema di fatturazione, l'Agenzia ricorda che anche per tali soggetti vige il **principio generale** per cui **una fattura che documenti sia spese da inviare al Sistema tessera sanitaria, sia altre voci di spesa**, dovrà essere **analogica o elettronica extra Sdl**.

Sul punto la **Faq n. 58 del 29.1.2019** afferma che le spese sanitarie “**miste**” sono sempre **da fatturare in via analogica**, distinguendo diverse fattispecie solo in merito alle modalità di comunicazione dei dati al Sts, fermo appunto il **divieto di fatturazione elettronica**.

Infine va segnalato che dovrebbe peraltro valere il **principio generale** affermato in materia di **prestazioni sanitarie**, secondo il quale **il divieto opera solo nel caso di destinatario della fattura qualificato come persona fisica**, con la conseguenza che:

1. le **prestazioni sanitarie effettuate nei confronti di persone fisiche non devono mai essere fatturare elettronicamente** via Sdl. Ciò a prescindere, sia dal soggetto (persona fisica, società, ecc.) che le eroga e le fattura, sia dall'invio, o meno, dei relativi dati al Sistema tessera sanitaria;
2. qualora, nell'erogare la prestazione, il **soggetto** (professionista persona fisica, società, ecc.) **si avvalga di terzi**, che fatturano il servizio reso a lui e non direttamente all'utente, gli stessi, fermi eventuali **esoneri** che li riguardino (ad esempio perché il professionista che effettua la prestazione ha aderito al regime dei minimi ovvero a quello forfettario), documentano tale servizio a mezzo **fattura elettronica via Sdl**.

Quindi, il veterinario che **emette fattura alla clinica veterinaria**, sarà tenuto all'emissione della fattura elettronica.



ACCERTAMENTO

Abitazione e sede societaria nello stesso immobile: regole per la verifica fiscale

di **Marco Bargagli**

L'[articolo 52 D.P.R. 633/1972](#) rubricato “**Accessi, ispezioni e verifiche**”, detta le **regole giuridiche da seguire nel corso di una verifica fiscale**, prevedendo **specifiche disposizioni** nelle ipotesi in cui l'accesso da parte dei funzionari del Fisco **avvenga nei locali aziendali**, ovvero in altri luoghi utilizzati come **abitazione** del soggetto ispezionato.

In particolare, per **espressa disposizione normativa**, l'Amministrazione finanziaria può **disporre l'accesso dei propri impiegati nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali**, nonché in quelli utilizzati dagli **enti non commerciali**, per procedere ad **ispezioni documentali, verificazioni e ricerche** e ad **ogni altra rilevazione** ritenuta utile per **l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni**.

In merito, gli operatori che eseguono l'accesso devono essere **muniti di apposita autorizzazione (c.d. ordine di verifica)** che indica lo **scopo dell'intervento**, rilasciata dal **capo dell'ufficio da cui dipendono o dal comandante del Reparto** nel caso in cui l'azione ispettiva venga **condotta dalla Guardia di Finanza**.

Particolari disposizioni sono previste per **l'accesso nei locali adibiti anche ad abitazione**, definiti ad “**uso promiscuo**”, per il quale è richiesta l'autorizzazione del **Procuratore della Repubblica**.

Inoltre, giova ricordare che:

- **l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni** deve essere **eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato**;
- l'accesso nei c.d. “**locali diversi**” può essere eseguito, previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, soltanto in **caso di gravi indizi di violazioni delle norme tributarie**, allo scopo di **reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni**.

In merito, a titolo esemplificativo, si precisa che per “**locali diversi**” si intendono:

- i locali **adibiti esclusivamente ad abitazione privata** e relative pertinenze;
- **gli automezzi** adibiti o **funzionalmente collegati** all'esercizio di un'attività agricola, commerciale, artistica o professionale.

L'accesso in locali **adibiti esclusivamente ad abitazione privata e relative pertinenze** può avvenire, previa **autorizzazione del Procuratore della Repubblica**, soltanto nelle ipotesi di **gravi indizi di violazioni delle norme tributarie**, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.

Sul punto, il provvedimento dell'Autorità Giudiziaria che **autorizza e legittima l'accesso nell'abitazione privata è un atto amministrativo discrezionale**, che deve **essere motivato** con riferimento alla sussistenza dei gravi indizi di violazione delle norme tributarie.

Quindi, la **richiesta di accesso domiciliare** deve essere formulata **indicando con chiarezza e completezza** gli elementi che, sulla base **dell'attività investigativa** previamente compiuta, **legittimano l'esercizio di tale potere ispettivo** (cfr. **Comando Generale della Guardia di Finanza, circolare 1/2018**, volume II, parte III – esecuzione delle verifiche e dei controlli – capitolo 2, pagina n. 16).

Di contro, come **confermato dal citato documento di prassi**, l'**accesso all'interno di automezzi** (es. auto o furgoni), **aeromobili o natanti** è regolato da **presupposti e condizioni differenti** sulla base della loro riferibilità o meno **all'attività d'impresa o professionale**.

Nello specifico, se tali mezzi **sono adibiti e/o funzionalmente collegati all'attività economica del contribuente verificato**, possono essere **sottoposti ad accesso senza bisogno di ulteriori autorizzazioni** oltre a quella che dispone l'accesso presso l'azienda o lo studio professionale.

Diversamente, nel caso di **automezzo privato del dipendente o dell'amministratore**, l'accesso potrà essere effettuato **solo dopo avere ottenuto l'autorizzazione motivata da parte della competente Autorità Giudiziaria**.

In tema di accesso all'interno dei c.d. "**locali promiscui**", ossia quelli **destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali**, nonché ad **abitazione privata** è recentemente intervenuta, in sede di legittimità, la **suprema Corte di cassazione con l'ordinanza n. 6625 del 07.03.2019** la quale ha sancito che **non è necessaria** l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria per **accedere all'interno di un immobile** adibito **promiscuamente ad abitazione e uffici commerciali**, ove la sede della società verificata risulti **materialmente separata dalle abitazioni**, senza possibilità di **comunicazione interna tra i locali**.

In merito, come desumibile nella sentenza:

- la verifica fiscale veniva effettuata **presso la sede societaria** che risultava incorporata in **un immobile adibito anche ad uso abitativo**;
- la società ricorrente ha lamentato **l'uso promiscuo dell'immobile** nel quale è stata effettuata la verifica fiscale, **in quanto destinato anche a sede sociale**, ciò in virtù di **contratti di comodato ad uso abitativo registrati in epoca precedente all'accesso**.

Tuttavia, il **giudice del gravame** ha disatteso, nel giudizio di merito, l'eccezione formulata da

parte del contribuente osservando che: *“l’immobile (omissis) è un **edificio di quattro piani**, nel quale vi sono **abitazioni private** e la sede legale della società è ubicata in una zona separata da quella destinata alle abitazioni e che, in base al processo verbale, l’accesso è stato effettuato solo nei locali adibiti alla sede societaria”*.

Gli ermellini hanno **confermato tale approccio ermeneutico**, rilevando che **in tema di autorizzazione all’accesso in locali adibiti anche ad abitazione** la stessa Corte di cassazione ha più volte affermato il principio secondo il quale **l’uso promiscuo** *“ricorre non soltanto nell’ipotesi in cui i medesimi ambienti siano **contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l’attività professionale**, ma ogni qual volta l’agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell’attività commerciale nei locali abitativi”*.

Inoltre, il concetto di **“locali destinati all’esercizio”** delle attività oggetto di verifica è **meno ampio di quello di immobile** perché **individua esclusivamente quelli nei quali l’attività viene esercitata**, ben potendo i medesimi **locali costituire “parte degli immobili”** nei quali si trovano (es. i **locali destinati alle attività professionali collocati in condomini** nei quali, in ipotesi, si trova anche l’abitazione del contribuente).

Tuttavia, è necessario che i locali ove viene effettuato l’accesso **siano adibiti “anche ad abitazione”** e non che lo siano **gli immobili nei quali essi si trovano**.

Sulla base di tali considerazioni, **i giudici di piazza Cavour hanno concluso che:**

- **l’ipotesi dell’uso promiscuo** ricorre quando la **comunicazione interna** consente il **trasferimento di documenti propri dell’attività commerciale nei locali abitativi**, non rilevando, quindi, la destinazione promiscua dell’immobile, **bensì dei locali**;
- nel caso esaminato non è contestato che **l’intero immobile** era stato concesso in **comodato gratuito** al professionista ed alla sua famiglia per **uso promiscuo abitazione-uffici**;
- il ricorrente **non ha mai dedotto l’utilizzo promiscuo dei locali** ove ha sede la società, che risultano, come rilevato dal giudice di merito, **fisicamente separati dalle abitazioni**.

Di conseguenza, l’accesso poteva essere effettuato dai verificatori sulla base delle ordinarie prerogative previste dall’[articolo 52 D.P.R. 633/1972](#), **non essendo così necessaria l’autorizzazione rilasciata dal pubblico ministero**.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA

Scopri le sedi in programmazione >