

Edizione di lunedì 7 Ottobre 2019

ACCERTAMENTO

Interposizione (reale) societaria: gli immobili utilizzati dai professionisti
di Domenico Santoro, Gianluca Cristofori

REDDITO IMPRESA E IRAP

Rateizzazione delle plusvalenze in mancanza di opzione in dichiarazione
di Alessandro Bonuzzi

CRISI D'IMPRESA

Perdita di continuità aziendale, crisi e insolvenza
di Fabio Landuzzi

IVA

Cessazione attività e incasso compensi: due strade per i professionisti
di Raffaele Pellino

CONTENZIOSO

Utilizzabile in giudizio la documentazione non esibita nel corso della verifica
di Marco Bargagli

ACCERTAMENTO

Interposizione (reale) societaria: gli immobili utilizzati dai professionisti

di Domenico Santoro, Gianluca Cristofori

Nonostante la **revisione della disciplina dell'abuso del diritto**, resasi necessaria al fine di creare i presupposti per instaurare un clima di maggior serenità e certezza nei rapporti tra contribuenti e Amministrazione finanziaria, si continua ad assistere a contestazioni mosse dagli organi verificatori in merito a presunti **arbitraggi fiscali** assertamente perpetrati utilizzando **veicoli societari** – non solo da parte delle **imprese**, ma anche da parte degli **esercenti arti e professioni** – con conseguenti rilievi operati facendo leva sull'istituto dell'**interposizione (reale) societaria**, talora ricorrendo – non già al disposto dell'[articolo 37, comma 3, D.P.R. 600/1973](#) – bensì alla disciplina anti-abuso prevista dall'[articolo 10-bis L. 212/2000](#).

Uno dei casi tipici di simili contestazioni è rappresentato dall'asserita **interposizione di società esercenti attività di mera gestione immobiliare**, in tutto o in parte **partecipate dal contribuente** e/o, se del caso, anche da **"parti correlate"** rispetto al professionista, il quale eserciti l'attività in un immobile, condotto a titolo di locazione, di proprietà della medesima società.

In tal caso, l'asserito **indebito vantaggio fiscale**, da rendere inopponibile nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, sarebbe rappresentato dal **differenziale impositivo** che sarebbe emerso nel caso in cui l'immobile fosse stato invece **acquistato direttamente dal professionista**, considerato che le relative **quote di ammortamento** non sarebbero state in tal caso deducibili ai fini della **determinazione del reddito di lavoro autonomo**, almeno con riguardo agli immobili acquistati o costruiti dal 15/6/1990 al 31/12/2006 e a quelli acquistati o costruiti a partire dall'1/1/2010, così come di recente ricordato anche dal Cndcec con il **documento di ricerca del 25 luglio 2019**. Se l'immobile è stato, invece, acquistato dalla società e poi **concesso in locazione al lavoratore autonomo**, da un lato la società avrà **dedotto le relative quote di ammortamento**, facendo concorrere, in positivo, i canoni di locazione, dall'altro **il professionista avrà dedotto i medesimi canoni di locazione**.

Analoghe considerazioni valgono anche per i casi in cui l'immobile non fosse stato acquistato dalla società a titolo di proprietà, bensì di **locazione finanziaria (leasing)**, almeno con riguardo ai **contratti stipulati dal 15/6/1990 al 31/12/2006**, nonché per quelli **stipulati nel periodo intercorrente tra l'1/1/2010 e il 31/12/2013**, così come di recente ricordato anche dal Cndcec con il succitato recente documento di ricerca.

Nelle contestazioni talora mosse dai verificatori viene sovente posto l'accento sulle

motivazioni che avrebbero indotto il contribuente a **non acquistare direttamente l'immobile**, da individuarsi essenzialmente nel **conseguimento dell'indebito vantaggio fiscale**, omettendo tuttavia di considerare:

- che rappresenta una **valida ragione economica**, oltre a rispondere a un sicuro interesse meritevole di tutela, la **costituzione da parte di un contribuente** (esercente arti e professioni) e dei propri familiari di una **società** cui attribuire la funzione di **entità deputata a condurre e valorizzare gli investimenti immobiliari**, ivi compreso l'immobile nel quale lo stesso esercita la propria attività professionale, previa stipulazione di un **contratto di locazione**. La costituzione di società immobiliari consente, inoltre, al contribuente di dotarsi talvolta di uno strumento cui è in parte attribuita anche funzione di **asset protection**;
- che l'[articolo 10-bis, comma 4, L. 212/2000](#) prevede che **il contribuente non sia tenuto a condurre i propri affari in modo necessariamente “autolesionista”**, nemmeno sotto il profilo fiscale, essendo garantita “[...] *la libertà di scelta del contribuente [...] tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*”;
- la **piena legittimità**, quindi, della scelta del contribuente e dei propri familiari di dotarsi di un **assetto proprietario condiviso in forma societaria**, dovendo eseguire un investimento di cospicuo valore con apporti di denaro effettuati dai soci – ricorrendo spesso anche alla **leva finanziaria bancaria** – secondo uno schema che risponde a una condotta razionale, del tutto lineare e fisiologica.

Tali aspetti sono già stati presi a riferimento da **numerose sentenze**; tra queste, per esempio:

- la **CTR Piemonte** che, con [la sentenza n. 185/5/19 dell'11 febbraio 2019](#), ha stigmatizzato come “*ricorrano nel caso di specie valide ragioni economiche volte a esigenze di miglioramento strutturale e funzionale dell'attività professionale, quale indubbiamente è l'avvio di uno studio notarile, in cui la scelta se operare direttamente l'acquisto dello studio o ricorrere a una locazione di lungo periodo ha tenuto conto di molti fattori tra cui anche quello del risparmio fiscale, che però non rappresenta l'unico elemento di convenienza. [...] ritenere che vi sia stata elusione per il solo fatto che vi fosse un rapporto di natura familiare è affidarsi a mere congetture o postulare che a fronte di due scelte entrambe con un contenuto economico apprezzabile il contribuente sia tenuto a privilegiare quella con il sistema fiscale più oneroso il che verrebbe a contrastare con il principio economico e anche giuridico dell'economicità delle scelte imprenditoriali che necessariamente includono anche, e non solo, il trattamento fiscale che nel caso di specie era recentemente passato da un regime di deducibilità delle quote di ammortamento a quello di indeducibilità*”;
- la **CTR Veneto** che, con le [sentenze n. 267 del 21 febbraio 2017 e n. 962 del 6 settembre 2016](#), ha ritenuto che “*un professionista e la consorte sono liberi di comprare l'immobile ove verrà svolta l'attività del primo utilizzando una società da loro formata – con il risultato di diversificare gli investimenti familiari e separare un capitale dal lavoro svolto*”;
- la **CTP Reggio Emilia** che, con la [sentenza n. 12/2/18 del 28 febbraio 2018](#), ha rilevato

che “non si comprende a quale titolo il trattamento fiscale del costo locativo immobiliare debba essere trattato diversamente a seconda della “proprietà” della società locatrice, venendosi in questa ipotesi a creare una sorta di **irrazionale disparità di trattamento**, senz’altro non ammessa e/o giustificata dal sistema; [...] non vale dedurre, come fa l’Agenzia, che la Ricorrente avrebbe “**abusato del diritto**” perché se la medesima operazione acquisizione del fabbricato tramite locazione finanziaria, fosse stata effettuata dalla Stessa come **professionista lavoratore autonomo**, le rate della locazione finanziaria **non sarebbero state deducibili** posto che la Ricorrente si è limitata, come suo diritto ex comma 4 articolo 10 bis cit. [...] ad **opzionare la via meno onerosa fiscalmente** per avere disponibilità degli uffici in cui svolgere il proprio lavoro; insomma la Ricorrente ha posto in essere un serie di operazioni che hanno una **chiara sostanza economica** e che le hanno permesso **un risparmio d’imposta non indebito e dunque legittimo**”.

Sul tema, pertanto, sarebbe auspicabile una **chiara presa di posizione dell’Amministrazione finanziaria**, allo scopo di ricondurre nell’alveo naturale di operatività della norma anti-abuso le attività di verifica e accertamento, altrimenti pregiudizievoli anche per il fondamentale diritto – costituzionalmente garantito – di **libertà d’iniziativa economica privata**, senza dover alimentare ulteriore contenzioso, sul cui esito già grava un ormai consolidato orientamento, chiaramente e condivisibilmente **“punitivo” nei confronti dell’Amministrazione finanziaria**.

Master di specializzazione

LABORATORIO PROFESSIONALE DI RIORGANIZZAZIONI E RISTRUTTURAZIONI SOCIETARIE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

REDDITO IMPRESA E IRAP

Rateizzazione delle plusvalenze in mancanza di opzione in dichiarazione

di Alessandro Bonuzzi

Nell'ambito della disciplina del reddito d'impresa, le **plusvalenze** realizzate mediante la **cessione a titolo oneroso** oppure mediante il **risarcimento**, anche assicurativo, per la perdita o il danneggiamento di beni patrimonio sono **imponibili**, a scelta del contribuente:

- per l'**intero ammontare** nell'esercizio in cui sono **realizzate**;
- in **quote costanti** nell'esercizio del realizzo e negli esercizi successivi ma **non oltre il quarto**.

La scelta di **rateizzare** la tassazione delle plusvalenze può essere esperita a condizione che i beni oggetto di realizzo siano **posseduti** per un **periodo non inferiore a 3 anni**; il periodo minimo di possesso è **ridotto a un anno** per le **società sportive dilettantistiche**.

In caso di realizzo di **immobilizzazioni finanziarie**, per beneficiare dell'imposizione differita, queste devono essere **iscritte come tali negli ultimi 3 bilanci**.

Sono comunque escluse dal beneficio le plusvalenze realizzate che soddisfano i requisiti della **partecipation exemption**. Inoltre, la dilazione non opera per le plusvalenze derivanti dall'**autoconsumo**.

Quando i beni sono stati **precedentemente posseduti** in **leasing**, ai fini della verifica del possesso triennale, rileva non solo il periodo in cui il bene è posseduto in proprietà, ma anche quello in cui la **detenzione** è derivata dal **contratto di locazione finanziaria** ([risoluzione AdE 379/E/2007](#)).

Per espressa previsione normativa la scelta di **frazionare la tassazione** della **plusvalenza** "deve risultare dalla **dichiarazione dei redditi**; se questa non è presentata la plusvalenza concorre a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è stata **realizzata**" ([articolo 86, comma 4, Tuir](#)).

Dunque, in base al tenore letterale della norma, l'indicazione nel modello Redditi – e nello specifico nel **quadro RS** – sembrerebbe **dirimente** al fine di poter beneficiare del **differimento** della tassazione. Le **istruzioni** alla compilazione della dichiarazione prevedono che il prospetto del quadro RS dedicato – Plusvalenze e sopravvenienze attive – "va compilato per il **differimento** della tassazione delle plusvalenze ..., esclusivamente nell'anno in cui viene operata la

scelta per la rateazione”.

Al riguardo l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la scelta relativa alla modalità di tassazione della plusvalenza è **irrevocabile**, non potendo essere **ritrattata**. Nella [circolare AdE 8/E/2010](#) si legge, infatti, che “*un contribuente che sceglie di far concorrere integralmente la plusvalenza patrimoniale al reddito dell'esercizio di competenza e, conseguentemente, paga l'imposta ad essa relativa, non ha la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa ai sensi e per gli effetti del citato articolo 2, comma 8-bis, per scegliere in un momento successivo la rateizzazione dell'imposta. In tale evenienza si realizza, infatti, un mero ripensamento di una scelta (tassazione in un'unica soluzione) rivelatasi poi meno favorevole, e non si ravvisano, quindi, gli estremi dell'errore rilevante ed essenziale*”.

Potrebbe tornare utile l'indirizzo fornito dalla **Corte di Cassazione** con la [sentenza n. 991/2015](#), la quale ha, in contrasto con il dato letterale della norma, ricondotto la comunicazione dichiarativa in commento nel novero delle **opzioni formali**, richiamando espressamente l'[articolo 1 D.P.R. 442/1997](#) che dà rilevanza al **comportamento concludente** del contribuente.

In tal senso i giudici di legittimità sembrerebbero dare importanza al fatto che “*le ricadute della rateizzazione*” siano “*confluite nelle poste dichiarative, pur essendo mancata in dichiarazione la formale opzione per la rateizzazione*”.

Va, tuttavia, considerato che tale orientamento non è **mai** stato **confermato** dall'Amministrazione finanziaria. Pertanto, sarebbe bene tenerlo in considerazione solo *ex post*, ossia quando l'omissione comunicativa si è **già consumata**.

Seminario di specializzazione

L'ASSETTO ORGANIZZATIVO, AMMINISTRATIVO E CONTABILE: ASPETTI GIURIDICI E OPERATIVI DELLA GESTIONE D'IMPRESA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CRISI D'IMPRESA

Perdita di continuità aziendale, crisi e insolvenza

di Fabio Landuzzi

Il “**Codice della Crisi di impresa e dell'insolvenza**” (D.Lgs. 14/2019) parte dalla constatazione di **tre stadi** in cui può manifestarsi la condizione di **difficoltà dell'impresa**; precisamente:

1. la **perdita della continuità aziendale**;
2. la **crisi**;
3. l'**insolvenza**.

L'obiettivo che permea l'impianto normativo del Codice è rappresentato dalla **emersione anticipata della crisi**, prevedendo, in primo luogo, specifici **obblighi organizzativi** a carico degli organi sociali volti a favorire questa **rilevazione tempestiva** dello stato di difficoltà, onde assumere un comportamento proattivo e, in secondo luogo, la previsione di un **sistema di allerta** che prevede anche precisi **obblighi di segnalazione della crisi** e l'intervento di un soggetto esterno di composizione assistita della crisi.

Ritornando ai **tre diversi scenari** sopra configurati, può essere utile tracciare un quadro di sintesi sistematico, facendo tesoro anche della disamina compiuta da **Assonime** nella **circolare n. 19/2019**.

In primo luogo, quando si parla di **perdita di continuità aziendale**, come primo stadio della condizione di difficoltà dell'impresa, si affronta un tema tutt'altro che nuovo nel panorama tecnico giuridico.

Il riferimento principale va al **Principio contabile Oic 11** che, fra i postulati del bilancio d'esercizio, include la **“prospettiva della continuità aziendale”** che viene definita come **“la capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio”**.

Dal punto di vista pratico professionale, la continuità aziendale è trattata in modo puntuale nel **Principio di revisione ISA Italia 570**; ulteriore documento tecnico assai utile, pubblicato nel pieno della crisi finanziaria del 2009, è quello congiunto **Banca d'Italia – Consob – Isvap del 6 febbraio 2009 n. 2**.

Sino a che l'impresa si trova in questa fase, non si innescano ancora gli specifici obblighi previsti dal Codice della crisi, e si può perciò dire che la situazione – **seppure fortemente critica** – può essere ancora affrontata dall'imprenditore usando una **discrezionalità**

professionale e un certo grado di autonomia.

Si ha “**crisi**”, nel significato del Codice così come indicato all’[articolo 2, comma 1, lett. a\)](#), quando si ha uno “*stato di difficoltà economico-finanziaria che rende probabile l’insolvenza del debitore, e che per l’impresa si manifesta come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici per fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate*”; in termini aziendalistici, si può dire che vi è “crisi” quanto l’impresa palesa una **incapacità prospettica**, tramite la propria gestione caratteristica, di far fronte al pagamento dei propri debiti.

Si ha infine “**insolvenza**”, secondo la definizione di cui alla lett. b), del comma 1, dell’[articolo 2 del Codice](#), quando la condizione dell’impresa si manifesta con “*inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni*”.

È possibile da subito osservare che “**perdita di continuità aziendale**” e “**crisi**” sono concetti che hanno certamente **connotati in comune**, come pure **elementi di diversità**.

In comune vi è il fatto che entrambe le situazioni derivano da una **visione in chiave prospettica** dello stato dell’impresa. Di sostanzialmente diverso, però, e tutt’altro che secondario, vi è **l’elemento temporale**: mentre la continuità aziendale è valutata in **12 mesi** dalla chiusura dell’esercizio, la crisi si valuta con riguardo ad un **orizzonte di soli 6 mesi**.

Un ulteriore elemento di differenziazione attiene agli **indicatori** che innescano l’esistenza delle due fattispecie; nel caso della continuità aziendale, come si evince in modo anche molto chiaro dall’**ISA Italia 570**, si possono avere **elementi sia quantitativi che anche qualitativi** e perciò anche di contenuto gestionale; nel caso della crisi, invece, l’innesto ed i relativi effetti sono riferiti a dati ed **indicatori pressoché solo quantitativi** ed espressivi di situazioni di **squilibrio principalmente finanziario**.

Infine, l’insolvenza: è lo stadio connotato dalla **irreversibilità e permanenza**, in cui l’impresa manifesta di non riuscire più a soddisfare con mezzi normali le proprie obbligazioni.

Master di specializzazione

LE NUOVE PROCEDURE CONCORSUALI TRA CONTINUITÀ AZIENDALE, TUTELA DEI TERZI E RESPONSABILITÀ

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Cessazione attività e incasso compensi: due strade per i professionisti

di Raffaele Pellino

Restano ancora dubbi sul comportamento che il lavoratore autonomo deve tenere – ai fini reddituali ed Iva – nel caso voglia **cessare l'attività professionale ma non abbia ancora incassato tutti i compensi**. Sul punto, nel corso degli anni si sono delineate alcune soluzioni conformi ai diversi pronunciamenti.

Una **prima soluzione** potrebbe essere quella di tenere “aperta” la partita Iva fino al momento dell’incasso di tutti i compensi professionali: in tal senso, pare deporre l’orientamento di prassi.

Con la [circolare 11/E/2007](#) (paragrafo 7.1), infatti, l’Agenzia delle Entrate – in merito alla natura dei corrispettivi incassati ratealmente a seguito della cessione della clientela – ha sottolineato che **“l’attività del professionista non si può considerare cessata fino all’esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all’interruzione delle prestazioni professionali, dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti, ed, in particolare, di quelli aventi ad oggetto crediti strettamente connessi alla fase di svolgimento dell’attività professionale”**. In particolare, la **cessazione dell’attività per il professionista** – secondo quanto affermato nella [risoluzione 232/E/2009](#) – **“non coincide...con il momento in cui egli si astiene dal porre in essere le prestazioni professionali, bensì con quello, successivo, in cui chiude i rapporti professionali, fatturando tutte le prestazioni svolte e dismettendo i beni strumentali”**.

Conseguentemente, il lavoratore autonomo deve **conservare la partita Iva** fino a quando non porta a **conclusione tutte operazioni** relative alla riscossione dei crediti e al pagamento dei debiti.

Altra soluzione alla questione in esame sembra arrivare dalle disposizioni in materia di contribuenti minimi: **fatturare tutti i compensi e, poi, cessare la partita Iva**.

Nell’ambito della [circolare 17/E/2012](#) (al paragrafo 5.1) viene, infatti, ribadito che laddove un contribuente **“..cessi l’attività quando ancora esistono...compensi fatturati e non ancora riscossi, ovvero costi ed oneri per i quali manca ancora la manifestazione numeraria, in linea di principio restano validi i chiarimenti già forniti..”** nella [circolare 11/E/2007](#).

Tuttavia, in alternativa, **“è rimessa alla scelta del contribuente la possibilità di determinare il reddito relativo all’ultimo anno di attività tenendo conto anche delle operazioni che non hanno**

avuto in quell'anno manifestazione finanziaria".

Seguendo questa interpretazione di prassi, appare possibile procedere alla **fatturazione di tutti i compensi**, compresi quelli ancora **non riscossi** (con evidenti riflessi sul piano reddituale ed Iva) e, successivamente, **cessare l'attività professionale**.

Ad oggi, quindi, la **questione resta ancora "aperta"** in virtù del fatto che l'Agenzia delle Entrate non si è ancora espressamente pronunciata al riguardo.

Appare, tuttavia, **preferibile** (anche se economicamente più gravosa) quest'ultima soluzione in quanto prospetta la possibilità di **cessare l'attività professionale "anticipatamente"** rispetto alla manifestazione finanziaria delle operazioni in essere.

Sul punto, nella [risoluzione 232/E/2009](#), l'Agenzia delle Entrate –pur se limitatamente alle fatture ad esigibilità differita – ha precisato che, qualora **il professionista intenda chiudere la propria partita Iva senza attendere** l'esito del procedimento pendente, **dovrà "preventivamente" versare l'imposta indicata in fattura**, anche se non riscossa.

Nello stesso senso, la recente [risoluzione 34/E/2019](#) – pur riferendosi agli **eredi del professionista** – ribadisce che **"in presenza di fatture da incassare o prestazioni da fatturare, gli eredi non possono chiudere la partita Iva del professionista defunto sino a quando non viene incassata l'ultima parcella"**.

In particolare, viene precisato che – nel caso di **fatture ad esigibilità differita** da incassare oppure fatture da emettere – è ammessa la possibilità per gli eredi (in deroga all'[articolo 35 D.P.R. 633/1972](#)) di procedere alla **chiusura della partita Iva** del professionista deceduto anche **oltre sei mesi** dalla data della sua morte.

Resta ferma, invece, la possibilità di **anticipare la fatturazione delle prestazioni** rese dal professionista (*de cuius*) e di **chiudere la partita Iva**, salvo computare nell'ultima **dichiarazione annuale Iva** anche le operazioni per le quali si è **anticipata l'esigibilità dell'imposta** rispetto al momento dell'effettivo incasso.

Alla luce di dette considerazioni, pare potersi altresì sostenere che – ai fini Irpef – **il compenso professionale percepito** (o, meglio incassato) “successivamente” alla cessazione della partita Iva resti **“agganciato” alla sua originaria qualificazione reddituale**: trattandosi di prestazione professionale – ai fini dichiarativi – occorre compilare, in ogni caso, il **quadro RE del modello Redditi**.

Seminario di specializzazione

IL PROCESSO TRIBUTARIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CONTENZIOSO

Utilizzabile in giudizio la documentazione non esibita nel corso della verifica

di Marco Bargagli

Nell'ambito di una **verifica fiscale**, l'[articolo 52 D.P.R. 633/1972](#) rubricato **“accessi, ispezioni e verifiche”** richiamato – ai fini delle imposte sui redditi – dall'[articolo 33 D.P.R. 600/1973](#), disciplina il **potere di accesso e ricerca** all'interno dei locali nella **disponibilità del contribuente**.

Nel corso **dell'ispezione tributaria**, gli organi verificatori possono **richiedere alla parte l'esibizione della documentazione** necessaria per **l'espletamento del controllo**, la cui **istituzione e conservazione è obbligatoria** in base alle vigenti disposizioni normative.

In particolare:

- **l'[articolo 52, comma 5, D.P.R. 633/1972](#)** prevede che i libri, i registri, le scritture e i documenti di cui viene rifiutata l'esibizione, non possono essere presi in considerazione a favore della parte ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. A tal fine, **per rifiuto di esibizione**, si intendono anche le dichiarazioni di non possedere i libri, i registri, i documenti e le scritture ossia la **sottrazione di essi al controllo**;
- **rifiutare l'esibizione**, o comunque **impedire l'ispezione**, delle scritture contabili e dei documenti la cui **tenuta e conservazione** sono **obbligatorie per Legge** o dei quali risulta **l'esistenza** comporta la potenziale applicazione di **specifiche sanzioni amministrative** (ex [articolo 9 D.Lgs. 471/1997](#));
- ai sensi dell'[articolo 39, comma 2, lett. c\), D.P.R. 600/1973](#) e dell'[articolo 55, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), se la società **non ha tenuto, ha rifiutato di esibire** o comunque ha **sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili** di cui all'[articolo 14 D.P.R. 600/1973](#), ovvero le **scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore**, l'Amministrazione finanziaria **può determinare il reddito d'impresa in via induttiva**, con le modalità e nei termini previsti dall'[articolo 39 D.P.R. 600/1973](#) e, simmetricamente, procedere anche **all'accertamento induttivo ai fini Iva ex [articolo 55 D.P.R. 633/1972](#)**.

Circa l'**utilizzabilità dei documenti non esibiti nel corso di un controllo fiscale**, già in passato è intervenuta la **suprema Corte di cassazione**, con la [sentenza n. 10527 del 28.04.2017](#), nella quale è stato chiarito che, qualora **l'imprenditore in buona fede** non abbia **regolarmente conservato la contabilità obbligatoria**, la stessa può eventualmente essere **esibita nel corso del**

giudizio.

In particolare, gli Ermellini hanno confermato che la **dichiarazione del contribuente di non possedere libri, registri, scritture e documenti**, specificamente richiesti dall'Amministrazione finanziaria nel corso di un accesso, **preclude la valutazione** degli stessi in suo favore in **sede amministrativa o contenziosa** rendendo **legittimo l'accertamento induttivo** solo ove sia **non veritiera, cosciente, volontaria e dolosa** integrando, per tale motivo, un **sostanziale rifiuto** di esibizione diretto ad **impedire l'ispezione documentale**.

Sempre sul tema della **piena utilizzabilità da parte del giudice tributario della documentazione non esibita nel corso della verifica fiscale**, è recentemente intervenuta la **CTR Molise, con la sentenza n. 85/2019** depositata **in data 21.01.2019**.

Nello specifico, nel **corso di un controllo fiscale** la società deduceva **l'illegittimità degli avvisi di accertamento integrativi** tenuto conto che, durante la verifica, il contribuente aveva prodotto **tutta la documentazione in possesso dello stesso**. Infatti, solo a seguito della successiva **acquisizione degli estratti conto bancari** da parte della Guardia di Finanza, veniva richiesto di fornire **tutte le ulteriori giustificazioni degli incassi e dei prelievi risultanti dai conti correnti intestati alla persona fisica e alla stessa società**.

Inoltre, emergeva che la **Procura della Repubblica** di Isernia aveva archiviato i procedimenti penali a carico del soggetto passivo, in precedenza **instaurati** a seguito della specifica denuncia per i reati penali – tributari scaturenti dalla citata verifica fiscale.

Di contro, l'Agenzia delle entrate confermava la **piena legittimità** del proprio operato tenuto conto che il contribuente verificato **non aveva fornito**, nel corso del controllo, i **pertinenti chiarimenti** richiesti in ordine alle **movimentazioni bancarie** transitate sui conti correnti entro il **termine fissato di giorni quindici**.

Il giudice del gravame, **confermando la decisione assunta in primo grado**, accoglieva la **tesi difensiva** tenuto conto che le **deduzioni e le richieste formulate dall'Ufficio** “*si appalesano prive di ogni fondamento logico e giuridico e dunque le stesse vanno disattese..*”.

Giova ricordare che **l'Ufficio accertatore procedeva ad emettere gli atti impositivi** giudicando **inutilizzabile**, nel **corso del giudizio tributario**, la documentazione esibita dalla parte contribuente a giustificazione delle movimentazioni bancarie oggetto di contestazione, trattandosi di **documentazione non prodotta in sede di accertamento**.

Di contro, la CTR Molise, nella **citata sentenza n. 85/2019**, ha rilevato che la citata documentazione, **sebbene non prodotta dalla parte in sede di accertamento**, di fatto risulta **producibile anche in pendenza** di un **contenzioso tributario**, in quanto al contribuente deve essere comunque riconosciuto il **diritto di difesa** ai sensi dell'[articolo 24 Cost.](#).

Infatti, la documentazione *de qua* ha un **preciso valore probatorio** e risulta comunque **idonea ai**

fini difensivi a favore del contribuente. Di conseguenza, la stessa è pienamente **ammissibile anche in sede contenziosa** purché attinente **all'attività accertativa fiscale** e ai **rilievi fiscali** contestati da parte dell'Ufficio.

A ciò si aggiunge che **il termine di giorni quindici** fissato dai verificatori per la **produzione documentale** di fatto *"risulta del tutto insufficiente e il mancato adempimento in tal senso imputabile al contribuente esclude qualsivoglia dolo o colpa da parte sua, considerati i tempi e le lungaggini burocratiche ai fini acquisitivi della documentazione stessa"*.

Infine, il giudice tributario ha rilevato che, per **ogni movimentazione bancaria**, il contribuente verificato ha fornito **la prova documentale non solo delle partite di giro, dei versamenti e di prelevamenti**, ma ha dimostrato anche **l'appartenenza personale dei conti correnti a lui intestati erroneamente attribuiti società ispezionata**.

The graphic features a blue header bar with white text: "Seminario di specializzazione" at the top and "IL PROCESSO TRIBUTARIO" in large blue letters below it. Below the main title, there is a smaller blue text link: "Scopri le sedi in programmazione >". The background is white with abstract blue and grey wavy patterns.