

**Edizione di martedì 4 Febbraio 2020**

## **IMPOSTE INDIRETTE**

**Legge di Bilancio 2020: la disciplina in materia di c.d. sugar tax**  
di **Angelo Ginex**

## **IVA**

**L'iva sulle lezioni delle scuole guida: le novità del D.L. 124/2019**  
di **Gennaro Napolitano**

## **AGEVOLAZIONI**

**Credito di imposta 2020 per ricerca e innovazione – I° parte**  
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**Il nuovo articolo 96 Tuir: il concetto di Rol “fiscale”**  
di **Stefano Rossetti**

## **ACCERTAMENTO**

**Come computare i tempi di permanenza presso la sede del contribuente?**  
di **Marco Bargagli**

## IMPOSTE INDIRETTE

---

### ***Legge di Bilancio 2020: la disciplina in materia di c.d. sugar tax***

di **Angelo Ginex**

Tra le principali novità introdotte dalla **L. 160/2019** (c.d. **Legge di Bilancio 2020**), pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 304 del 30 dicembre 2019, vi è l'**imposta sul consumo delle bevande analcoliche**, meglio conosciuta come **"sugar tax"**.

L'attuazione della disciplina in esame è demandata alla pubblicazione di un **decreto** del Ministero dell'Economia e delle finanze, **da emanarsi entro il mese di febbraio 2020**.

Inoltre, le disposizioni hanno **efficacia** a decorrere dal primo giorno del secondo mese successivo alla data di pubblicazione del decreto attuativo.

Con particolare riguardo all'**ambito oggettivo**, si rileva che l'imposta in questione colpisce le **bevande edulcorate**, ossia *«i prodotti finiti e prodotti predisposti per essere utilizzati come tali previa diluizione, rientranti nelle voci NC 2009 e 2202 della nomenclatura combinata dell'Unione Europea, condizionati per la vendita, destinati al consumo alimentare umano, ottenuti con l'aggiunta di edulcoranti e aventi un titolo alcolometrico inferiore o uguale a 1,2% in volume»*.

Inoltre, posto che si considera edulcorante qualsiasi sostanza, di origine naturale o sintetica, in grado di conferire sapore dolce alle bevande, **non** si considerano **soggette a imposta**:

- le bevande edulcorate cedute direttamente dal fabbricante nazionale per il consumo in altri Paesi UE o destinate all'*export*;
- le bevande edulcorate il cui contenuto complessivo di edulcoranti, come determinato dal decreto, è inferiore o uguale a 25 grammi per litro per i prodotti finiti e a 125 grammi per chilogrammo per i prodotti predisposti a essere utilizzati previa diluizione.

Con riguardo ai **soggettivi passivi**, essi risultano:

- il **fabbricante** nel caso di **prodotti nazionali**;
- l'**acquirente** nel caso di **prodotti UE**;
- l'**importatore**.

Sul punto, è opportuno rilevare che i **soggetti responsabili** del **pagamento dell'imposta** determinano l'ammontare da versare sulla base degli elementi indicati nella dichiarazione mensile da presentarsi entro il mese successivo a quello cui la dichiarazione si riferisce; entro tale data, peraltro, deve essere effettuato anche il versamento dell'imposta dovuta.

Inoltre, l'imposta si applica nelle seguenti **misure**:

- **10 euro per ettolitro** per i **prodotti finiti**;
- **0,25 euro per Kg** per i prodotti predisposti ad essere utilizzati **previa diluizione**.

Tanto premesso, con riguardo al momento in cui sorge l'obbligazione tributaria, si rileva che l'**imposta** diventa **esigibile**:

- all'**atto della cessione**, anche a titolo gratuito, di bevande edulcorate, da parte del **fabbricante nazionale** o, se diverso da questo, da parte del soggetto nazionale che provvede al condizionamento, a consumatori nel territorio dello Stato, ovvero a ditte nazionali esercenti il commercio che ne effettuano la rivendita;
- all'**atto del ricevimento** di bevande edulcorate da parte del soggetto acquirente per i **prodotti provenienti da Paesi UE**;
- all'**atto dell'importazione** definitiva nel territorio dello Stato per le **bevande** edulcorate **importate da Paesi extra-UE**.

In relazione all'**attività di accertamento**, questa è demandata all'**Agenzia delle dogane e dei monopoli**, i cui funzionari possono accedere presso gli impianti di produzione, di condizionamento o di deposito di bevande edulcorate al fine dell'acquisizione degli elementi utili ad accertare la corretta applicazione delle disposizioni, nonché prelevare campioni anche ai fini della determinazione del contenuto complessivo di edulcoranti presenti nelle bevande.

Quanto alla **riscossione**, invece, si applica la procedura **coattiva** di cui al **D.Lgs. 112/1999**.

Quindi, prima di avviare la procedura di riscossione, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli notifica un **avviso di pagamento** fissando per l'adempimento un termine di 30 giorni, decorrente dalla data di perfezionamento della notificazione.

**Non** si provvede alla **riscossione**, invece, in caso di **somme inferiori o pari a 30 euro**.

Nel caso in cui l'**imposta** sia **indebitamente pagata**, è previsto il **rimborso**, con possibilità di presentare la relativa richiesta **entro 2 anni** dalla data del pagamento, mentre il **termine di prescrizione** per il recupero del credito è di **5 anni**.

Da ultimo, si evidenzia che il legislatore ha previsto uno specifico **regime sanzionatorio**, secondo il quale:

- in caso di **mancato pagamento** dell'imposta, si applica una **sanzione amministrativa** che va **dal doppio al decuplo dell'imposta evasa**, con un minimo di 500 euro;
- in caso di **ritardato pagamento**, invece, si applica la **sanzione amministrativa** pari al **30% dell'imposta dovuta**, non inferiore comunque a 250 euro;
- in caso di **tardiva dichiarazione** e per ogni altra violazione della norma in commento, si applica una **sanzione amministrativa** che va da **500 a 5.000 euro**.

Master di specializzazione

## LA FISCALITÀ IMMOBILIARE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## IVA

---

### ***L'Iva sulle lezioni delle scuole guida: le novità del D.L. 124/2019***

di **Gennaro Napolitano**

L'[articolo 32 D.L. 124/2019](#) (c.d. “decreto-fiscale”), come modificato nel corso dell'iter parlamentare di conversione, restringe, a decorrere dal **1° gennaio 2020**, l'ambito delle **prestazioni didattiche esenti** dall'Iva. La disposizione, infatti, intervenendo sull'[articolo 10, comma 1, numero 20\), D.P.R. 633/1972](#), stabilisce espressamente che l'**insegnamento** della **guida automobilistica** ai fini dell'ottenimento delle **patenti di guida** per i **veicoli** delle categorie **B e C1 non rientra** nel novero delle **operazioni esenti** dall'imposta sul valore aggiunto.

La norma in commento consente di **adeguare l'ordinamento interno** a quanto deciso dalla **Corte di Giustizia europea** con **sentenza del 14 marzo 2019** resa nella [causa C 449/17](#). Con tale decisione, infatti, i giudici UE hanno stabilito che, ai fini della corretta definizione del perimetro delle **operazioni esenti da Iva**, la nozione di “**insegnamento scolastico o universitario, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), Direttiva 2006/112/CE (...), deve essere interpretata nel senso che essa non comprende l'insegnamento della guida automobilistica impartito da una scuola guida (...)** per l'ottenimento delle **patenti di guida** per i veicoli delle **categorie B e C1 (...)**”. Più precisamente, secondo la Corte, la nozione di **insegnamento scolastico o universitario** include “**attività che si distinguono tanto per la loro specifica natura, quanto per il contesto in cui sono esercitate con la conseguenza che mediante tale nozione il legislatore europeo ha inteso fare riferimento a un determinato tipo di sistema di insegnamento, che è comune a tutti gli Stati membri, indipendentemente dalle caratteristiche specifiche di ogni sistema nazionale**”. Pertanto, ai fini **Iva**, la nozione di **insegnamento scolastico o universitario** si riferisce, in generale, a un “**sistema integrato di trasmissione di conoscenze e di competenze avente a oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché all'approfondimento e allo sviluppo di tali conoscenze e di tali competenze da parte degli allievi e degli studenti, di pari passo con la loro progressione e con la loro specializzazione in seno ai diversi livelli costitutivi del sistema stesso**”.

La verifica circa il se l'**insegnamento** della **guida automobilistica** impartito da una **scuola guida** per il rilascio delle **patenti** per i **veicoli** delle categorie **B e C1 possa rientrare** nella nozione di “**insegnamento scolastico o universitario**” **esente da Iva** deve essere condotta alla luce delle considerazioni sopra esposte. Sul punto la Corte osserva che tale particolare **tipologia di insegnamento**, pur avendo ad oggetto varie conoscenze di ordine pratico e teorico, resta comunque un **insegnamento specialistico** che **non equivale**, di per sé stesso, alla **trasmissione di conoscenze** e di **competenze** aventi ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché al loro approfondimento e al loro sviluppo, caratterizzanti l'**insegnamento scolastico o universitario**. In conclusione, quindi, a parere della Corte, l'**esenzione Iva** non può trovare applicazione alle **lezioni di scuola guida**, in quanto questa categoria di insegnamento **non**

**rientra** in quelle di ambito scolastico e/o universitario.

Alla luce di quanto detto, l'intervento del **D.L. 124/2019** si inserisce pienamente nel solco delle conclusioni della giurisprudenza UE. Resta confermata, invece, l'esenzione Iva delle *"prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale"*.

Il [comma 3 dell'articolo 32](#), tuttavia, fa salvi i **comportamenti difformi** adottati dai contribuenti **anzitutto** alla data della sua entrata in vigore, per effetto della ricordata sentenza della Corte di giustizia Europea del 14 marzo 2019, [causa C 449/17](#). Sul punto, la **Relazione illustrativa** al decreto-legge chiarisce che *"i comportamenti che si intendono salvaguardare sono quelli tenuti dai contribuenti che, a seguito della citata sentenza e delle indicazioni dell'Agenzia delle entrate (cfr. [risoluzione 79/E/2019](#)), hanno assoggettato le suddette prestazioni all'Iva anzitutto al 1° gennaio 2020, esercitando il conseguente diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti"*.

Il successivo comma 4, invece, stabilisce l'esplicita **abrogazione** della [lettera q\), articolo 2, D.P.R. 696/1996](#), che esonerava le **prestazioni didattiche**, finalizzate al conseguimento della patente, rese dalle autoscuole, dall'obbligo di **certificazione fiscale dei corrispettivi** delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi. Lo stesso comma, inoltre, prevede che le **autoscuole**, tenute alla **memorizzazione elettronica** e alla **trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri** (ai sensi dell'[articolo 2, comma 1, D.Lgs. 127/2015](#)), possono, **fino al 30 giugno 2020**, documentare i corrispettivi mediante il rilascio della **ricevuta fiscale** ovvero dello **scontrino fiscale**, con l'osservanza delle relative discipline. Le **autoscuole**, quindi, vengono espressamente **incluse** nel novero dei **soggetti obbligati** alla **trasmissione telematica** dei dati dei **corrispettivi giornalieri**, ma si prevede che tale obbligo **decorra dal 30 giugno 2020** allo scopo di consentire il necessario **adeguamento** dei **sistemi tecnici e informatici**.



## AGEVOLAZIONI

---

### ***Credito di imposta 2020 per ricerca e innovazione – I° parte***

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Gli **investimenti in ricerca e sviluppo effettuati a partire dal periodo di imposta 2020** godono di un credito di imposta completamente rivisto, rispetto agli investimenti dello scorso anno, nelle **modalità di calcolo**, nella **misura dell'agevolazione** e nell'**utilizzo**.

Sono considerate **attività di ricerca e sviluppo**, ammissibili al credito d'imposta 2020, le **attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico**, come definite, rispettivamente, alle lettere m), q) e j), punto 15, paragrafo 1.3 della comunicazione della Commissione (**2014/C 198/01**) del 27 giugno 2014, concernente la disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione. Un apposito decreto del Ministro dello sviluppo economico (da pubblicare entro fine febbraio) detterà i criteri per la corretta applicazione di tali definizioni, tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nel **Manuale di Frascati e di Oslo** dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE).

Sono inoltre agevolate le **attività di innovazione tecnologica**, diverse dalle precedenti, finalizzate alla **realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati**. Per prodotto o processo di produzione nuovo o sostanzialmente migliorato si intende un bene materiale o immateriale o un servizio o un processo che si differenzia, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecnologiche o delle prestazioni o dell'ecocompatibilità o dell'ergonomia o per altri elementi sostanziali rilevanti nei diversi settori produttivi.

**Non sono considerate attività di innovazione tecnologica** ammissibili al credito d'imposta, invece, le **attività di routine per il miglioramento della qualità dei prodotti** e in generale le attività volte a differenziare i prodotti dell'impresa da quelli simili, presenti sullo stesso mercato concorrenziale, per elementi estetici o secondari, le attività per l'adeguamento di un prodotto esistente alle specifiche richieste di un cliente, nonché le attività per il controllo di qualità e la standardizzazione dei prodotti.

Sono premiati con lo stesso meccanismo anche gli investimenti in **transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative**, che saranno definite con il citato decreto di prossima pubblicazione.

Sono considerate **attività innovative ammissibili** al credito d'imposta le attività di **design e ideazione estetica** svolte dalle imprese operanti nei settori tessile e della moda, calzaturiero, dell'occhialeria, orafo, del mobile e dell'arredo e della ceramica, per la concezione e



realizzazione dei nuovi prodotti e campionari.

Il **credito di imposta** rivisto dalla legge di bilancio 2020 ([articolo 1, comma 200, L. 160/2019](#)) è riconosciuto in **misura pari al:**

- **12%** della base di calcolo **per attività di ricerca e sviluppo**, nel **limite massimo di 3 milioni di euro**;
- **6%** della base di calcolo **per attività di innovazione tecnologica**, nel limite massimo di 1,5 milioni di euro (10% se l'attività è finalizzata al raggiungimento di obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0);
- **6%** della base di calcolo **per attività di design e ideazione estetica**, nel limite massimo di 1,5 milioni di euro.

L'agevolazione è considerata al **netto delle altre sovvenzioni o dei contributi** a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili, va ragguagliata ad anno in caso di periodo di imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi ed è **cumulabile con altre misure** aventi ad oggetto i medesimi costi, tenendo conto **del limite del costo sostenuto**. Il credito di imposta non concorre alla formazione del reddito d'impresa, né della base imponibile Irap; non rientra nei limiti di cui all'[articolo 1, comma 53, L. 244/2007](#) (limite annuale di 250.000 euro per l'utilizzo dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi) e di cui all'articolo 34 L. 388/2000 (limite annuale solare di 700.000 euro dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#), ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale).

Il credito non può formare oggetto di cessione o trasferimento, neanche all'interno del consolidato fiscale; è utilizzabile **esclusivamente in compensazione ai sensi del D.Lgs. 241/1997 in tre quote annuali di pari importo**, a decorrere dal **periodo d'imposta successivo a quello di maturazione**, subordinatamente all'avvenuto adempimento degli **obblighi di certificazione**.

**L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili** e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da **apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti**. Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella **sezione A**; in questo caso le spese sostenute per la revisione sono riconosciute in aumento del credito d'imposta, per un importo **non superiore a 5.000 euro**.

È richiesta la **redazione e conservazione di una relazione tecnica** predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività ammissibili o del responsabile del singolo progetto o sotto-progetto, che andrà controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa secondo il D.P.R. 445/2000; la stessa deve illustrare le **finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte** in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sotto-progetti in corso di realizzazione. Per le attività ammissibili **commissionate a soggetti terzi**, la relazione



deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività.

Le imprese beneficiarie **dovranno comunicare al Ministero dello sviluppo economico** (esclusivamente a titolo informativo) **le informazioni relative alle agevolazioni**, secondo le modalità che saranno stabilite con apposito decreto.

A differenza del passato la **base di calcolo è considerata sull'intero ammontare** delle spese sostenute nell'anno e non come valore incrementale rispetto alla media degli investimenti degli anni 2012-2013 e 2014 (come richiedeva la precedente agevolazione, di cui all'[articolo 3, D.L. 145/2013](#)).

Ai fini della **determinazione della base di calcolo** del credito d'imposta sono considerate ammissibili nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità le **spese relative al personale, all'utilizzo di beni materiali e software**, contratti di **ricerca extra-muros**, utilizzo di privative industriali, **consulenze e spese per materiali e forniture**. Tali spese verranno analizzate in un secondo articolo.

Seminario di specializzazione

**LA REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO: INQUADRAMENTO  
TEORICO E SUGGERIMENTI PRATICI PER LA SUA REDAZIONE**

Scopri le sedi in programmazione >

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***Il nuovo articolo 96 Tuir: il concetto di Rol "fiscale"***

di **Stefano Rossetti**

Il **D.Lgs. 142/2018** è stato emanato al fine di recepire la [Direttiva 2016/1164/CE](#) (come integrata e modificata dalla **Direttiva 2017/952/CE**) recante norme contro **le pratiche di elusione fiscale che incidono sul funzionamento del mercato interno** (c.d. "**Direttiva Atad**").

Nello specifico, l'[articolo 1 D.Lgs. 142/2018](#) è intervenuto sulla **disciplina della deducibilità degli interessi passivi** nell'ambito del reddito d'impresa riscrivendo l'[articolo 96 Tuir](#).

Le principali novità della nuova disciplina, che decorre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31.12.2018** (2019 per i soggetti solari), riguardano:

- **l'introduzione di una nuova definizione degli interessi passivi (e attivi) e degli oneri (e proventi) assimilati rilevanti a fini fiscali;**
- **la rilevanza degli interessi capitalizzati;**
- **la possibilità di riportare in avanti anche l'eccedenza di interessi attivi rispetto a quelli passivi;**
- **l'adozione di un concetto di Rol (risultato operativo lordo) basato sulla normativa fiscale, in luogo di quella contabile.**

In merito a quest'ultimo aspetto occorre sottolineare che il meccanismo di deducibilità degli interessi passivi per i soggetti Ires, diversi dagli enti finanziari, si **complica notevolmente a seguito della modifica dei criteri di calcolo del Rol**.

Nella previgente disciplina **il Rol aveva una connotazione prettamente contabile**, infatti ai fini del calcolo occorre considerare la **differenza tra il valore e i costi della produzione delle lettere A) e B)** dell'[articolo 2425 cod. civ.](#), con esclusione delle voci relative:

- agli **ammortamenti** delle immobilizzazioni **immateriali**;
- agli **ammortamenti** delle immobilizzazioni **materiali**;
- ai **canoni di locazione finanziaria** dei beni strumentali;
- ai componenti positivi e negativi di **natura straordinaria** derivanti da **trasferimenti di azienda** o di **rami di azienda**, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

Nella nuova versione della norma, diversamente rispetto al passato, le voci da considerare non devono essere assunte **a valore contabile** ma **a valore fiscale**, cioè nella misura risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla **determinazione del reddito di impresa**.

Inoltre, è stato eliminato il riferimento ai **componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda**.

Quindi, in definitiva, il RoI, secondo il nuovo [articolo 96, comma 4, Tuir](#), è calcolato come **differenziale tra il valore e i costi della produzione delle lettere A) e B) dell'articolo 2425 cod. civ., assunti a valore fiscale**, con esclusione delle voci relative:

- agli **ammortamenti** delle immobilizzazioni **immateriali**;
- agli **ammortamenti** delle immobilizzazioni **materiali**;
- ai **canoni di locazione finanziaria** dei beni strumentali.

Per effetto di queste modifiche non sarà più sufficiente, nel **calcolo del RoI**, basarsi sui dati di bilancio, ma **tali valori dovranno essere rettificati tenendo conto delle variazioni in aumento e in diminuzione da operare sulla base delle disposizioni concernenti il reddito d'impresa**.

Solo per citare alcuni esempi, il RoI sarà influenzato:

- **dai costi per telefonia nella misura dell'80%** (nella previgente disciplina venivano considerati in misura integrale);
- **dai costi per compensi amministratori solo se corrisposti** (principio di cassa in luogo del principio di competenza);
- **spese di rappresentanza deducibili in base ai limiti dell'articolo 108 Tuir**.

Un meccanismo come quello descritto, da un punto di vista operativo, comporterà il **calcolo degli interessi passivi deducibili solo dopo aver effettuato tutte le altre variazioni fiscali in aumento e in diminuzioni previste dal Tuir**.

Oltre a quanto sopra, tuttavia, occorre considerare che nei primi anni di applicazione della nuova disciplina si potrebbero verificare dei **fenomeni, per alcuni componenti reddituali, di doppia partecipazione al calcolo del RoI**.

Si consideri l'esempio di un **compenso amministratori stanziato nel 2018 e corrisposto nel 2019**. In tale ipotesi tale compenso potrebbe partecipare al calcolo del RoI in maniera duplice:

- **nel 2018, in base al principio di competenza, secondo la previgente regola del RoI assunto a valori contabili**;
- **nel 2019, secondo il principio di cassa, in base alla nuova regola del RoI assunto a valori fiscali**.

Per ovviare a tali **problematiche il legislatore ha previsto delle disposizioni di diritto transitorio al fine di evitare duplicazioni o salti di componenti rilevanti ai fini del calcolo del RoI**. Infatti l'[articolo 13, comma 3, D.Lgs 142/2018](#) prevede che:

- **non si tiene conto dei proventi e degli oneri rilevati all'interno del valore e dei costi**

della produzione nel conto economico dell'esercizio in corso al **31 dicembre 2018** o degli esercizi precedenti e per i quali sussistono tutte le seguenti condizioni:

- **hanno concorso alla formazione del risultato operativo lordo dell'esercizio in cui sono stati rilevati contabilmente in base alla previgente disciplina;**
- **al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 non hanno ancora assunto, in tutto o in parte, rilevanza fiscale e assumono rilevanza fiscale negli esercizi successivi;**
- **le voci del valore e dei costi della produzione rilevate nei conti economici degli esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2018 che rappresentano una rettifica con segno opposto di voci del valore e dei costi della produzione rilevate nel conto economico dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 o degli esercizi precedenti sono assunte per il loro valore contabile, indipendentemente dal valore, eventualmente diverso, risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito di impresa.**

Seminario di specializzazione

## **LA LETTURA E L'ANALISI DEI BILANCI IAS-IFRS DOPO L'INTRODUZIONE DEI NUOVI PRINCIPI**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## ACCERTAMENTO

---

### ***Come computare i tempi di permanenza presso la sede del contribuente?***

di **Marco Bargagli**

Come noto lo **Statuto dei diritti del contribuente** ha sancito **particolari disposizioni** che devono essere **seguite dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria** nel **corso di una verifica fiscale**.

In particolare l'[articolo 12 L. 212/2000](#), rubricato “**Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali**”, prevede che gli **accessi**, le **ispezioni** e le **verifiche fiscali** all'interno dei locali destinati all'esercizio di **attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali** devono essere effettuati solo se ricorrono “**effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo**”.

A tal proposito possono essere riconducibili alle citate **effettive esigenze di indagini e controllo sul luogo**, quegli **accertamenti materiali** che richiedono necessariamente l'**effettuazione di riscontri materiali presso la sede del contribuente** quali, a titolo esemplificativo:

- l'accertamento contabile della **cassa contante**;
- il **rilevamento del personale dipendente** presente **all'interno dei locali aziendali**;
- l'acquisizione della **documentazione extracontabile**;
- il **riscontro fisico dei beni aziendali** iscritti tra i **cespiti ammortizzabili**.

Inoltre, il **contribuente** ha il **diritto** di essere **informato** circa le **motivazioni** che hanno determinato l'**avvio del controllo fiscale**, dell'**oggetto delle attività** che saranno effettuate, della **facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato** alla difesa dinanzi agli **organi di giustizia tributaria**, nonché dei **diritti** e degli **obblighi** che devono essere riconosciuti al **soggetto passivo d'imposta** in occasione della **verifica fiscale**.

Infine giova ricordare che, per espressa disposizione normativa, la **permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria**, dovuta a **verifiche presso la sede del contribuente** non può **superare i trenta giorni lavorativi**, prorogabili per **ulteriori trenta giorni** nei **casi di particolare complessità** dell'indagine individuati e motivati dal **dirigente dell'ufficio**.

In merito, il **periodo di permanenza presso la sede del contribuente**, così come l'**eventuale proroga**, non può essere superiore a **quindici giorni lavorativi** contenuti **nell'arco di non più di un trimestre**, nelle particolari ipotesi in cui la verifica sia **svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi**.

Ciò posto è utile ricordare che, sulla base di un **consolidato orientamento giurisprudenziale**, ai fini del **computo dei giorni lavorativi** devono essere considerati i **giorni di effettiva presenza** degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria **presso la sede del contribuente**.

Tale orientamento **trova conferma** anche nella **prassi operativa**, significando che in relazione **diritti e alle garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale** occorre computare **l'effettiva presenza dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria** presso la sede del soggetto ispezionato, con esclusione di **singoli ed episodici contatti** connessi con adempimenti meramente procedurali quali, ad esempio, notifiche, prelevamento o riconsegna atti (cfr. **Manuale 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 3 “Avvio, esecuzione e conclusione della verifica”, pag. 77 e ss.).

Infine, l'eventuale violazione dei **termini di permanenza** degli operatori dell'Amministrazione finanziaria **presso la sede del contribuente** non comporta la **nullità dell'accertamento** (cfr. **Corte di cassazione**, sentenza n. 16323 del 17.07.2014 e [n. 1778 del 23.01.2019](#)).

Ancora la **suprema Corte di cassazione**, con la [sentenza n. 18608 del 11.07.2019](#), ha **confermato il principio di diritto espresso in precedenza**, ossia che il **termine di permanenza** dei verificatori presso la sede del contribuente, deve essere computato considerando le **giornate lavorative effettivamente ivi trascorse a decorrere dalla data di accesso per svolgere le operazioni di controllo**.

In buona sostanza, **a parere degli Ermellini**, deve escludersi che il **termine di trenta giorni** sia un **termine perentorio di durata del complessivo accertamento**, dovendo lo stesso riferirsi **soltanto ai giorni di effettiva permanenza dei verificatori presso il contribuente** e potendo anche essere **prorogato** nelle ipotesi di *“particolari complessità che rendano necessario la procrastinazione dell'accertamento fiscale”*.

Inoltre, non può ritenersi che il **mancato rispetto del termine sopra citato** possa *sic et simpliciter* comportare la **nullità del successivo avviso di accertamento** atteso che, **in materia tributaria**, *“non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento comporta, di per sé, l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso, eccetto i casi in cui venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio”*.

In definitiva, il **giudice di legittimità** ha nel tempo chiarito che la **violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente** “**non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, né l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati**” (cfr. [Corte di cassazione, sentenza n. 7584 del 15.04.2015](#), [Corte di cassazione, sentenza n. 27149 del 16.12.2011](#)).

*Special Event*  
**L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ  
DEL REVISORE LEGALE**

Scopri le sedi in programmazione >