

**Edizione di giovedì 30 Marzo 2023**

**Senza categoria**

**Distribuzione utili formati entro il 2019**

## **CASI OPERATIVI**

**La differenza tra cessione di azienda/ramo d'azienda e cessione di beni**

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

## **RISCOSSIONE**

**Tregua fiscale: le novità introdotte dal Decreto Bollette in sintesi**

di **Lucia Recchioni - Comitato Scientifico Master Breve 365, Maurizio Tozzi – Comitato Scientifico Master Breve 365**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**Le minusvalenze da assegnazione agevolata o cessione ai soci**

di **Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

## **PATRIMONIO E TRUST**

**Trust: accorgimenti utili per il passaggio di consegne fra trustee**

di **Angelo Ginex**

## **ACCERTAMENTO**

**Verifica ad un terzo: non vige il termine dilatorio per l'accertamento**

di **Luigi Ferrajoli**

Senza categoria

---

## ***Distribuzione utili formati entro il 2019***

### **Domanda**

Per effetto della specifica disposizione transitoria di cui al comma 1006 dell'articolo 1, L. 205/2017, alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni in società/enti soggetti Ires formatisi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, deliberate entro il 2022, sono applicabili le regole previgenti, ossia la parziale tassazione degli stessi, per i soci persone fisiche con partecipazione qualificata, in base alle percentuali fissate dal D.M. 26 maggio 2017.

È stato chiarito che il momento impositivo per i dividendi non coincide con l'anno in cui avviene la delibera di distribuzione e la tassazione deve avvenire nell'esercizio in cui sono percepiti, ossia secondo un criterio di cassa.

Si chiede conferma di quanto segue:

1) la società A delibera nell'anno 2022 la distribuzione di riserve di utili formati con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 e prevede di effettuare il pagamento dei medesimi utili in cinque rate annuali di pari importo. Di conseguenza, i soci persone fisiche con partecipazione qualificata della società A possono applicare per l'intero importo deliberato nell'anno 2022 la sopra citata disposizione transitoria. I percettori dei dividendi tassano il 40% dell'importo percepito negli anni successivi, ossia nell'esercizio in cui sono percepiti, con applicazione delle aliquote Irpef progressive.

2) in presenza di utili prodotti dalla società in annualità diverse, si considerano distribuiti per primi gli utili formati nei periodi più remoti. Se però l'assemblea dei soci del 2022 delibera la distribuzione dell'utile chiuso in data 31 dicembre 2021 e non l'accantonamento a riserva, non possono considerarsi distribuite le riserve di utili formati negli esercizi più remoti.

Esempio: La società A ha iscritto in bilancio riserve di utili formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 pari a euro 100.000 e intende distribuire nel 2022 l'utile dell'esercizio chiuso in data 31 dicembre 2021 pari a euro 10.000. Per l'utile distribuito non è applicabile la disposizione transitoria di cui sopra.

**[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)**



## CASI OPERATIVI

---

### ***La differenza tra cessione di azienda/ramo d'azienda e cessione di beni***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



#### **Domanda**

Una Sas svolge l'attività di periti indipendenti delle assicurazioni e possiede un immobile, bene strumentale dove svolge l'attività.

La società viene messa in liquidazione.

L'immobile viene trasferito ai soci e l'attività viene ceduta a una società.

La cessione comprende:

- portafoglio clienti (mandati delle assicurazioni)
- trasferimento dei due dipendenti
- beni strumentali materiali.

Dall'operazione vengono esclusi crediti e debiti.

Il valore di cessione viene stabilito in 100.000 euro di cui:

- 69.000 euro T.F.R dipendenti
- 10.000 euro beni strumentali.

In questo specifico caso si chiede:

Come deve essere considerata l'operazione ai fini fiscali? Cessione di azienda o cessione di avviamento?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



## RISCOSSIONE

### ***Tregua fiscale: le novità introdotte dal Decreto Bollette in sintesi***

di Lucia Recchioni - Comitato Scientifico Master Breve 365, Maurizio Tozzi – Comitato Scientifico Master Breve 365



Il **Consiglio dei Ministri** ha approvato il c.d. “**Decreto Bollette**”, il cui testo è stato diffuso in bozza.

Si riassumono, nel prospetto di sintesi che segue, le principali misure previste in **ambito fiscale**, riguardanti, nello specifico, le disposizioni introdotte dalla Legge di bilancio in materia di “**Tregua fiscale**”.

#### **Tregua fiscale: nuovi termini**

Viene previsto uno slittamento dei termini per le principali misure introdotte dalla Legge di bilancio 2023.

**Sanatoria delle irregolarità formali:** il nuovo termine è fissato al **31.10.2023** (in luogo del 31.03.2023).

**Ravvedimento speciale:** il nuovo termine è stabilito al **30.09.2023** (in luogo del precedente termine del 31.03.2023). Vengono **rivisti anche i termini di versamento** in caso di opzione per la rateazione, prevedendo le scadenze del **31.10.2023, 30.11.2023, 20.12.2023, 31.03.2024, 30.06.2024, il 30.09.2024 e il 20.12.2024**. Restano dovuti gli interessi nella misura del 2 per cento annuo.

**Rinuncia agevolata delle controversie in Cassazione:** il termine, prima fissato al 30.06.2023, è stato differito al **30.09.2023**.

#### **Definizione agevolata delle liti pendenti**

Il termine per **presentare la domanda e pagare gli importi dovuti** nel caso di definizione agevolata delle liti pendenti viene differito al **30.09.2023**, in luogo del precedente termine del 30.06.2023.

Vengono **rivisti** anche i termini per il pagamento in caso di **opzione per la rateazione**. Ferma restando la possibilità di richiedere un **numero massimo di 20 rate**, i termini per il versamento delle prime tre sono il 30.09.2023, il 31.10.2023 e il 20.12.2023, mentre le successive devono essere versate entro il 31 marzo, 30 giugno, 30 settembre e 20 dicembre di ciascun anno.

Il Decreto rivede, di conseguenza, tutta una serie di **termini connessi a quello**

### di iniziale presentazione della domanda.

A tal proposito si ricorda che le controversie definibili sono **sospese** su richiesta del contribuente; la sospensione, in passato, era prevista fino al 10.07.2023, mentre il nuovo termine stabilito è quello del **10.10.2023**.

Per le controversie definibili sono inoltre **sospesi i termini di impugnazione**: in passato la sospensione era prevista per nove mesi mentre il nuovo decreto prevede la sospensione per **undici mesi**.

Il termine per la definizione dell'accordo, inizialmente fissato al 30.06.2023, è stato differito al **30.09.2023**.

### Conciliazione agevolata delle controversie tributarie Ravvedimento speciale: norme di interpretazione autentica

Con una **norma di interpretazione autentica** il legislatore conferma l'iniziale orientamento dell'Agenzia delle entrate, espresso nella [circolare 2/E/2023](#), secondo il quale **non risulta possibile beneficiare delle norme in materia di ravvedimento speciale** nel caso di **violazioni rilevabili ai sensi degli articoli 36-bis D.P.R. 600/1973 e 54-bis D.P.R. 633/1972**.

Viene inoltre precisato che, ferma restando l'**esclusione** dalla regolarizzazione per le **violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale**, sono comunque **ricomprese** le violazioni relative:

- ai **redditi di fonte estera**,
- all'**Ivie** e all'**Ivafe**,

se **non rilevabili ai sensi dell'articolo 36-bis D.P.R. 600/1973**, **nonostante la violazione degli obblighi di monitoraggio**.

### Definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

Gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione e gli atti di recupero non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023, **diventati definitivi per mancata impugnazione nel periodo compreso tra il 2 gennaio ed il 15 febbraio 2023**, sono **definibili entro trenta giorni** dalla data di entrata in vigore del nuovo Decreto.

Viene quindi prevista una **"riapertura"** dei termini per gli atti diventati definitivi nel periodo indicato, nonostante l'espresso richiamo al rispetto dei termini ordinari per la definizione nella Legge di bilancio.

### Accertamenti con adesione relativi a pvc

Come noto, la Legge di bilancio ha previsto la **definizione agevolata per gli accertamenti con adesione relativi a pvc consegnati entro la data del 31 marzo 2023**; con norma di interpretazione autentica viene chiarito che la definizione agevolata in esame si applica anche all'**accertamento con adesione** relativo agli **avvisi di accertamento notificati successivamente al 31 marzo** sulla base delle **risultanze dei predetti processi verbali**.

### Rateazioni con sanzioni ridotte per le acquiescenze non agevolate

Per gli avvisi di accertamento e gli avvisi di rettifica e di liquidazione **definiti in acquiescenza**, nel periodo compreso tra il 2 gennaio e il 15 febbraio 2023, per i quali alla data di entrata in vigore del decreto è in corso il pagamento rateale, gli importi ancora dovuti, a titolo di sanzione, possono essere **rideterminati**, su istanza del contribuente entro la prima scadenza successiva, in base alle disposizioni introdotte dalla Legge di bilancio in materia di **definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento**.

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### *Le minusvalenze da assegnazione agevolata o cessione ai soci*

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Master di specializzazione

**ESPERTO PER LA COMPOSIZIONE NEGOZIATA DELLA CRISI D'IMPRESA**

Percorso formativo di 55 ore ai sensi del Decreto Legge 118/2021 e successivo Decreto Dirigenziale del 28/9/2021

Scopri di più >

L'operazione di **assegnazione o cessione agevolata ai soci di immobili** ex L. 197/2022 può dare luogo, assai frequentemente, a **minusvalenze** la cui rilevanza sotto il profilo contabile e fiscale va analizzata con grande attenzione.

Soprattutto nel caso di **immobili abitativi** è noto che il **valore catastale**, usufruibile in luogo del valore normale, è spesso **di gran lunga inferiore al valore contabile e fiscalmente riconosciuto dell'immobile**; basti pensare a tutti i casi di immobili **rivalutati** ad un ammontare che oggi sarebbe anche superiore al valore effettivo di mercato.

Vediamo cosa accade e come trattare queste minusvalenze prima di tutto nel caso di **cessione agevolata** e poi in quello, più complesso, di **assegnazione agevolata**.

#### **Le minusvalenze da cessione agevolata**

Come è noto, l'operazione di cessione agevolata ai soci è decisamente più **semplice** da gestire rispetto alla assegnazione agevolata.

Il fatto che non vengono assegnate ai soci quote di patrimonio netto **elimina tutto l'ambito di fiscalità da attribuzione di riserve** che rappresenta uno degli aspetti più complessi e delicati dell'intero progetto societario.

L'elemento essenziale è considerare che il legislatore, all'[articolo 1, comma 102, L. 197/2022](#) si è limitato a prescrivere che, ai fini della **imposta sostitutiva**, il **corrispettivo da cessione**, se inferiore a valore normale/catastale è computato in misura non inferiore al minore dei due.

Ma se il corrispettivo è fissato in misura maggiore o uguale al minore dei due, esso è **rilevante sia sul piano del rapporto privatistico tra società e socio, sia sul piano fiscale**.



Allora proviamo ad immaginare il seguente (e frequente) caso:

valore immobile di libro = 1.000,

valore normale ex [articolo 9 Tuir](#) = 2.000,

valore catastale = 700.

La società **vende l'immobile a 700**, perfettamente in linea con il citato [comma 102](#).

La conseguenza è che si genera una **minusvalenza pari a 300**.

Essa è **deducibile**? Analizzando la Legge di bilancio 2023 e sovrapponendola al Tuir **non emerge alcuna norma che ne vieta la deducibilità**: infatti l'[articolo 101, comma 1, Tuir](#) stabilisce che le minusvalenze dei beni immobilizzati sono **deducibili** se realizzate e non vi è dubbio che la cessione configura una ipotesi di realizzo.

Peraltro il fatto che il **corrispettivo** fissato dalle parti non sia inferiore al valore catastale fa sì che anche sotto il profilo specifico della “**cessione agevolata**” ex L. 197/2022, nel citato esempio, non emerga alcun profilo di irregolarità.

Sul punto, però, va ricordata una pronuncia sfavorevole pubblicata dalla Agenzia delle Entrate ([risoluzione 101/E/2017](#)) che, con argomentazioni poco convincenti, afferma che **anche in caso di cessione** (oltre che per le assegnazioni) **la minusvalenza è deducibile solo se deriva dal confronto con il valore normale ex articolo 9 Tuir** e non con il valore catastale, benché quest'ultimo sia l'ammontare del corrispettivo scelto dalle parti.

L'argomentazione delle Entrate poggia su **debole riferimento normativo del comma 102** in cui si dice che “*ai fini della imposta sostitutiva.. il corrispettivo non può essere inferiore al valore catastale/normale...*”, e quindi il passaggio normativo **avrebbe valenza solo per l'ipotesi di plusvalenza e non di minusvalenza**.

Il riferimento, a parere nostro, è alquanto **fragile** poiché in realtà esso può ben significare che nel calcolo dell'8% di imposta sostitutiva si deve considerare un corrispettivo figurativo non inferiore ai valori catastale/normale, non che una eventuale minusvalenza sia deducibile solo se compatibile con i valori di mercato.

### **Le minusvalenze da assegnazione agevolata**

Nel caso della assegnazione agevolata ai soci la minusvalenza eventualmente conseguita subisce il **medesimo trattamento delle minusvalenze da Tuir**, cioè il fatto che non vi sia realizzo nella assegnazione ai soci fa sì che **la minusvalenza (non realizzata) sia dichiarata indeducibile**.

In questo senso peraltro si pronuncia molto chiaramente la [circolare 37/E/2016](#) al par. 1.3 laddove definisce **indeducibili** le **minusvalenze da assegnazione di immobili iscritti in bilancio quali immobilizzazioni** (strumentali locati o immobili patrimonio), mentre le cose cambiano per gli **immobili merce**.

Infatti per questi beni l'Agenzia si pronuncia **favorevolmente** alla rilevanza fiscale del minor valore, ma a condizione che **esso derivi dalla valutazione dell'immobile a valore normale e non a valore catastale**.

Quindi, se il valore a rimanenze fosse 1.000, quello catastale 700 e quello di mercato 900, pur eseguendo l'assegnazione a valore catastale il differenziale negativo deducibile sarebbe solo 100, e non 300.

Ma, al di là di questo aspetto, diciamo ormai assodato, un tema delicato è **valutare l'effetto della minusvalenza sul piano delle riserve attribuite al socio**.

Vediamo il seguente esempio.

Srl con immobile strumentale

valore contabile = 1.000,

valore catastale = 700,

valore di mercato (per semplicità) sempre 700.

La riduzione patrimoniale avviene **attribuendo riserve di utile**.

Una prima ipotesi è realizzare l'assegnazione con **delibera dei soci** che individuano il valore contabile (1.000) quale valore di attribuzione.

Sul punto si ricorda che, in base al **Documento del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti del 14.03.2016** la gestione contabile dipende dalla scelta fatta dai soci, nel senso che essi potranno **deliberare l'assegnazione al valore contabile oppure al valore di mercato**, generando o meno imputazione di componenti positivi/negativi a conto economico.

Questa tesi sembra accolta anche dalle Entrate (sul punto si veda la [circolare 8/E/2017](#), par. 5.2).

Allora, se procediamo ad assegnare l'immobile, **dal punto di vista fiscale al valore di mercato**, mentre **dal punto di vista contabile al valore di libro**, non avremo passaggi sul conto economico e ai soci vengono attribuite riserve di utile per 1.000 (con **ritenuta al 26%** se i soci sono persone fisiche).

Ma se i soci **deliberano di assegnare l'immobile al valore di mercato (700)** possiamo dire che la riserva attribuita sia 700 oppure l'attribuzione di riserve è ancora 1.000 e si genera una **minusvalenza** che **riduce il patrimonio netto residuo post assegnazione**?

È chiaro che, **se potessimo avvalorare la prima opzione**, si avrebbe un **significativo vantaggio** poiché i soci sarebbe **incisi da una distribuzione di riserve pari a 700** (con ritenuta d'imposta proporzionata) e non 1.000.

In effetti, si potrebbe sostenere che il **valore contabile ricevuto è sostanzialmente 700 e non 1.000**, però questa tesi **non trova unanimità in dottrina e non risulta che l'Agenzia delle Entrate si sia pronunciata**.

Una opzione più "rassicurante" sarebbe eseguire una **svalutazione dell'immobile nell'esercizio 2022** rendendo il valore contabile coerente con il dato di mercato e addebitando all'esercizio 2022 la **minusvalenza**, il che comporta **l'assorbimento di parte del patrimonio netto** (per coprire la perdita generata dalla svalutazione).

A questo punto l'attribuzione ai soci al nuovo valore contabile (nel nostro esempio 700, che è anche **valore di mercato/catastale**) viene eseguita **attribuendo riserve di utili per 700**, con un **sensibile risparmio in capo ai soci**.

## PATRIMONIO E TRUST

---

### ***Trust: accorgimenti utili per il passaggio di consegne fra trustee***

di Angelo Ginex



Il **subentro** di un “nuovo” trustee al precedente rappresenta un momento delicato della vita del trust, oltre che per il trustee stesso, anche per i beneficiari.

Per tale ragione è bene porsi il problema sin dalla **redazione dell'atto istitutivo**, in quanto l'individuazione di una legge che regoli adeguatamente la fase del “passaggio di consegne”, consentirà di assicurare una **tutela** soddisfacente sia della posizione del **trustee uscente** che di quella dei **beneficiari**.

Le **leggi straniere** disciplinano in modo differente il subentro di un “nuovo” trustee al precedente: alcune riconoscono in capo al trustee uscente la **facoltà di ritenzione del fondo in trust** (ad esempio, Bahamas, Jersey, Guernsey e Belize), mentre altre non prevedono nulla al riguardo. Alcune leggi prevedono l'**automatico trasferimento del fondo in trust** in favore del “nuovo” trustee (vedi le leggi inglese, scozzese e australiana), mentre altre non contemplano un simile effetto (ad esempio, Jersey, Guernsey e Belize).

Inoltre occorre precisare che il “**passaggio di consegne**” può essere disciplinato anche mediante la tecnica del c.d. “**depecage**”, ovvero adottando una legge diversa da quella regolatrice del trust.

Va tuttavia precisato che è preferibile prevedere **nell'atto istitutivo** stesso una **specifica disciplina** sul punto, piuttosto che limitarsi al richiamo di una legge straniera. Ciò significa che è opportuno regolare nell'atto istitutivo stesso, ad esempio, il **diritto del trustee uscente di essere manlevato**, il **trasferimento del fondo in trust fra i trustee** e il **passaggio dei documenti** inerenti il trust.

Con riferimento al **diritto del trustee uscente di essere manlevato** dalle obbligazioni assunte e da quelle che matureranno dopo la sua cessazione dall'incarico, occorre sottolineare che nell'atto istitutivo tale diritto potrà essere previsto soltanto in relazione a quelle **obbligazioni** che siano state **correttamente assunte**. Il diritto inglese sancisce infatti il principio secondo cui

il trustee uscente gode del diritto di essere manlevato in relazione a tutte le **obbligazioni “properly incurred”**.

In tale contesto potrebbe essere opportuno anche offrire al trustee uscente delle **garanzie reali** sul fondo in trust, affinché questi possa escuterle in caso di **mancato adempimento** (per qualsivoglia motivo) da parte del **“nuovo” trustee**.

Per quanto concerne poi le **obbligazioni tributarie**, si evidenzia che il **diritto di essere manlevato** (che il trustee uscente vanta in ragione di apposita clausola nell'atto istitutivo) comprende **anche i debiti fiscali ma non eventuali sanzioni**, a meno che il mancato adempimento degli obblighi tributari sia conseguenza della carenza di liquidità nel fondo in trust allo stesso non addebitabile.

È d'uopo sottolineare altresì che la liberatoria è concessa senza alcun **limite temporale** e, quindi, una manleva che possa dirsi “ragionevole”, secondo alcune leggi del modello internazionale (ad esempio, Jersey e Guernsey), ricomprenderà anche le **obbligazioni future, condizionate o di altro tipo**.

Tra gli **strumenti di garanzia** della posizione del trustee uscente vi è poi la c.d. **convenzione liberatoria**, che consente di prevedere in favore di quest'ultimo **manleve e liberatorie**, ovvero esoneri da responsabilità equivalenti del c.d. **right to indemnity**.

Detto in altri termini, a mezzo di tale manleva che può **anche non essere contestuale alla sostituzione**, il trustee uscente viene **protetto dalle obbligazioni** relative al trust di cui terzi possano richiederli l'adempimento. L'**onere** di assicurare questa protezione è **in capo al “nuovo” trustee**, che vi farà fronte impiegando i beni del fondo in trust (o comunque **in capo ai beneficiari**, se hanno ricevuto beni in anticipo sul termine finale o il trust sia cessato).

Con riferimento al **passaggio dei documenti** inerenti il trust occorre evidenziare che tale fase non viene regolata da alcuna delle leggi straniere, eccezion fatta per San Marino e Nuova Zelanda.

Al riguardo si rileva che è opportuno che il trustee subentrante predisponga una **comunicazione scritta** da inviare al trustee uscente, in cui richiedere a quest'ultimo di predisporre i documenti inerenti il trust e di prepararsi alla consegna. Tale missiva sarà **preceduta da un confronto** tra i due trustee e dovrà essere **sottoscritta dal trustee uscente “per accettazione”**.

Infine occorre segnalare la questione attinente alla **“privacy”**, che assume rilevanza nel momento in cui si ha il **trasferimento dei dati personali** relativi a taluni soggetti (ovvero il disponente, il guardiano e i beneficiari).

Il **trattamento** di tali dati da parte del **trustee subentrante** dovrà avvenire nel rispetto di alcuni **principi** normativamente previsti, quali, ad esempio, quello di **liceità, correttezza e trasparenza**,

nonché in ossequio alla **normativa antiriciclaggio**. Parimenti il **trustee uscente** sarà obbligato a conservare per dieci anni i **dati** relativi alla **adeguata verifica** della clientela.

## ACCERTAMENTO

---

### ***Verifica ad un terzo: non vige il termine dilatorio per l'accertamento***

di **Luigi Ferrajoli**



L'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#) (**Statuto dei diritti del contribuente**), che prevede che “*dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro **sessanta giorni** osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L’avviso di accertamento **non può essere emanato** prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza*”, **non può trovare applicazione nel caso in cui il verbale di chiusura delle operazioni concluse riguardi l’accesso e la verifica effettuata nei confronti di un soggetto terzo** rispetto al contribuente accertato, quand’anche questo verbale sia **posto a fondamento dell’atto impositivo notificato al contribuente** quale oggetto di specifica segnalazione effettuata dai verificatori, in quanto si tratta di un **atto istruttorio “esterno”** rispetto al procedimento di accertamento del contribuente, per il quale non possono trovare applicazione i diritti e le garanzie previste dalla Statuto del contribuente a tutela del contribuente accertato. Pertanto, in tale caso, **non è applicabile il termine dilatorio di 60 giorni** previsto dall’[articolo 12, comma 7](#), dello Statuto del contribuente.

Questo è il principio di diritto enunciato dalla **Corte di Cassazione nell’ordinanza n. 4726/2023**.

Sulla natura del termine dilatorio di 60 giorni previsto dallo Statuto del contribuente la giurisprudenza di legittimità ha più volte chiarito la **natura perentoria** dello stesso. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, nella **sentenza n. 18184/2013**, hanno, infatti, stabilito che “*In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l’articolo 12, comma 7, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 deve essere interpretato nel senso che **l’inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l’emanazione dell’avviso di accertamento** – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un’ispezione o una verifica nei locali destinati all’esercizio dell’attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – **determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l’illegittimità***”.



*dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del **contraddittorio procedimentale**, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di **collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente** ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio".*

Inoltre, la stessa Corte di Cassazione ha chiarito che la sanzione della **illegittimità dell'avviso** per il mancato rispetto del termine dilatorio dei sessanta giorni, stabilito a presidio del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, espressione dei principi di collaborazione e di buona fede, **non presuppone che il contribuente dimostri che il minore termine gli ha precluso di predisporre una adeguata e specifica linea difensiva**, senza che tale interpretazione contrasti con il diritto comunitario, in quanto il maggior grado di tutela previsto a livello interno per i tributi non armonizzati dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), per come interpretato dal diritto vivente della Suprema Corte, si muove in armonia piena con il principio di massimizzazione delle tutele, che consente ad un singolo ordinamento di apprestare livelli di protezione di un diritto fondamentale, quale è sicuramente quello al contraddittorio, più ampi rispetto a quelli garantiti dal sistema eurounitario per il tributi non armonizzati (Cass., sent. n. 27623/2018).

Il termine previsto dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#) deve ritenersi applicabile, **oltre che all'ipotesi di verifica, anche a quelle di accesso**, concludendosi anche tale accertamento con la sottoscrizione e consegna del **processo verbale delle operazioni svolte**, ed a **qualsiasi a qualsiasi atto di accertamento o controllo con accesso o ispezione nei locali dell'impresa**, ivi compresi gli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione, sia perché la citata disposizione non prevede alcuna distinzione in ordine alla durata dell'accesso, in esito al quale comunque deve essere redatto un verbale di chiusura delle operazioni; sia perché, anche in caso di accesso breve, si verifica l'intromissione autorotativa dell'amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente, che deve essere controbilanciata dalle garanzie di cui al citato articolo 12 (Cass., sent. n. 30026/2018).

Ciò premesso, occorre evidenziare che se è vero che il termine legale dilatorio di sessanta giorni di cui all'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#) **decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione**, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, occorre pur sempre che **le operazioni concluse costituiscano esercizio di attività ispettiva svolta dall'Amministrazione nei confronti del contribuente sottoposto a verifica e destinatario dell'accertamento**. La verifica o l'accesso effettuato nei confronti di un **soggetto terzo** rispetto al contribuente accertato, quand'anche posto a fondamento dell'accertamento effettuato a carico di quest'ultimo, costituisce un **atto istruttorio "esterno" al procedimento di accertamento**, per il quale **non può operare il termine dilatorio di cui all'articolo 12, comma 7, L. 212/2000**, che regola i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifica e destinatario dell'atto di accertamento.