



Euroconference

NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Direttore responsabile Sandro Cerato

Edizione di venerdì 21 Aprile 2023

CASI OPERATIVI

Rinuncia al credito da parte del socio ed effetti fiscali
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

La riduzione del capitale sociale di Spa e Srl in caso di morosità del socio
di Stefano Rossetti

AGEVOLAZIONI

L'opzione per la diluizione in 10 anni dei crediti da bonus edilizi
di Carla De Luca

IVA

Cessioni comunitarie e prove di uscita elettroniche
di Roberto Curcu

ACCERTAMENTO

L'inosservanza degli obblighi informativi al test della Corte di Cassazione
di Gianfranco Antico

CASI OPERATIVI

Rinuncia al credito da parte del socio ed effetti fiscali

di Euroconference Centro Studi Tributari



Domanda

X SRL detiene il 100% del capitale sociale della Y SRL in liquidazione ed è creditrice nei confronti di quest'ultima di crediti per finanziamenti infruttiferi per provvista pagamento F24. La Y SRL, terminate le attività di liquidazione, non residua di attivo per il pagamento dei debiti verso X SRL. Questa procede con la rinuncia del credito, contabilizzando una perdita su crediti deducibile e Y SRL registra una sopravvenienza attiva di pari importo non imponibile ex articolo 88, comma 4-bis, Tuir.

Si chiede se l'operazione è corretta sia civilisticamente che fiscalmente.

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



ADEMPIMENTO IN PRATICA

La riduzione del capitale sociale di Spa e Srl in caso di morosità del socio

di Stefano Rossetti

Master di specializzazione

LE ISPEZIONI TRIBUTARIE IN AMBITO NAZIONALE E INTERNAZIONALE

Scopri di più >

L'[articolo 2342 cod. civ.](#), in tema di conferimenti in società per azioni prevede che:

- se nell'atto costitutivo non è stabilito diversamente, **il conferimento deve essere fatto in denaro** (comma 1);
- alla sottoscrizione dell'atto costitutivo, deve essere versato presso una banca **almeno il 25% dei conferimenti in denaro**, o nel caso di socio unico, l'intero ammontare (comma 2).
- i conferimenti in natura di beni e crediti **devono essere oggetto di stima** ai sensi dell'[articolo 2343 cod. civ.](#) (comma 3). Non possono essere oggetto di conferimento opere e servizi (comma 5).

Quindi, la disciplina codicistica prevede che, all'atto della sottoscrizione dell'atto costitutivo, i soci che effettuano i conferimenti in denaro debbano versare **almeno 25% del capitale sottoscritto**. Il restante 75% deve essere versato su richiesta dell'organo amministrativo.

Sul punto si sottolinea come il Consiglio Notarile di Milano, con la massima n. 76/2005, abbia precisato che “*l'obbligo di versamento dei venticinque centesimi dei conferimenti in denaro, previsto dagli articoli 2342, comma 2, c.c. (in sede di costituzione), e 2439, comma 1, cod. civ. (in sede di aumento di capitale), va riferito, oltre che all'ammontare complessivo del capitale sociale, anche all'ammontare del conferimento dovuto per ciascuna azione, in modo che tutte le azioni risultino sempre liberate per i 25 centesimi del loro valore nominale. Ciò significa, in ipotesi di assegnazione proporzionale delle azioni ai soci, che l'obbligo di versamento dei venticinque centesimi dei conferimenti in denaro può intendersi rispettato:*

- **sia qualora ciascun socio abbia versato il 25 per cento dei conferimenti da lui dovuti;**
- **sia qualora uno o più soci abbiano versato il 25 per cento dei conferimenti da loro dovuti, oltre al 25 per cento dei conferimenti dovuti da uno o più altri soci, con imputazione di tale**

versamento alla parziale liberazione delle azioni assegnate a questi ultimi, di guisa che tutte le azioni della società risultino liberate per i 25 centesimi del loro valore nominale”.

Qualora il socio non esegua il pagamento dovuti, trascorsi quindici giorni dalla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della diffida al pagamento, ai sensi dell'[articolo 2344 cod. civ.](#), gli amministratori offrono le azioni agli altri soci, in proporzione della loro partecipazione, per un corrispettivo non inferiore ai conferimenti ancora dovuti.

In mancanza di offerte, gli amministratori possono far vendere a terzi le azioni a rischio e per conto del socio.

Qualora la vendita non possa avere luogo per mancanza di compratori, gli amministratori possono dichiarare decaduto il socio, trattenendo le somme riscosse, salvo riconoscimento dei maggiori danni.

Se, entro l'esercizio in cui vi è stata la dichiarazione di decadenza, non si è riusciti a collocare le azioni del socio decaduto, occorre provvedere al loro **annullamento e alla conseguente riduzione del capitale sociale**.

Sotto il profilo strettamente contabile, in caso di annullamento delle azioni non liberate e di conseguente riduzione del capitale sociale, il principio contabile n. 31 prevede che **a seguito della delibera assembleare il capitale sociale e l'eventuale riserva da sopraprezzo azioni debbano essere ridotte di un ammontare corrispondente al valore delle azioni annullate**.

A fronte di tale riduzione, deve essere stornato il credito vantato nei confronti del socio decaduto (per i decimi da lui ancora dovuti) e **la differenza tra la riduzione del patrimonio netto ed il credito verso il socio decaduto deve confluire in una riserva di patrimonio netto**.

Le medesime conclusioni valgono anche nel caso di morosità del socio di Srl, anche se la disciplina dei conferimenti ([articolo 2464 cod. civ.](#)) e della loro mancata esecuzione ([articolo 2466 cod. civ.](#)) è **parzialmente diversa rispetto alle Spa**.

Per quanto attiene ai conferimenti delle società a responsabilità limitata l'[articolo 2464 cod. civ.](#) prevede che:

- il valore di conferimenti non può essere complessivamente inferiore all'ammontare globale del capitale sociale (comma 1) e **possono essere conferiti tutti gli elementi dell'attivo suscettibili di valutazione economica** (comma 2);
- alla sottoscrizione dell'atto costitutivo deve essere versato all'organo amministrativo nominato nell'atto costitutivo **almeno il 25% dei conferimenti in denaro** e l'intero sopraprezzo o, nel caso di costituzione con atto unilaterale, il loro intero ammontare (comma 3).

Anche per le società a responsabilità limitata il codice civile prevede una specifica procedura,

disciplinata dall'[articolo 2466 cod. civ.](#), da attuare in caso di morosità del socio.

Nello specifico, se il socio non esegue il conferimento nel termine prescritto, gli amministratori **lo diffidano** ad eseguirlo **entro 30 giorni**.

Decorso tale termine, gli amministratori, qualora non ritengano utile promuovere un'azione per l'esecuzione dei conferimenti dovuti, possono **vendere le quote del socio moroso agli altri soci in proporzione** al valore calcolato secondo le risultanze dell'ultimo bilancio approvato.

In mancanza di offerte la quota deve essere venduta all'esterno. In mancanza di offerte gli amministratori trattengono le somme e riducono proporzionalmente il capitale sociale.

AGEVOLAZIONI

L'opzione per la diluizione in 10 anni dei crediti da bonus edilizi

di Carla De Luca



Per cercare di sbloccare il mercato degli acquisti dei crediti di imposta da bonus edilizi, ormai incagliato da mesi, l'[articolo 9, comma 4](#) del c.d. Milleproroghe (D.L. 176/2022) ha introdotto la possibilità di **utilizzare in 10 rate annuali** anziché in 4 o 5 rate, i crediti d'imposta derivanti dalle **comunicazioni di cessione o di sconto in fattura** ex [articolo 121 D.L. 34/2020](#), inviate all'Agenzia delle Entrate **entro il 31.10.2022** e non ancora utilizzati. Questo dal lato del **cessionario o fornitore che applica lo sconto**.

Ma da lato del **primo beneficiario (che sostiene gli oneri)** si poneva la stessa necessità.

Tanto che l'[articolo 2, comma 3-quinquies, D.L. 11/2023](#), convertito dalla L. 38/2023, ha apportato una modifica all'[articolo 9, comma 4, D.L. 176/2022](#), stabilendo che per gli interventi del tipo:

- **superbonus 110%;**
- **interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche** del D.L. 34/2020;
- **sisma bonus** ([articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies, D.L. 63/2013](#)).

In deroga a quanto stabilito dall'[articolo 121, comma 3, terzo periodo, D.L. 34/2020](#), i crediti d'imposta derivanti dalle **comunicazioni di:**

- **cessione o di sconto in fattura inviate all'Agenzia delle entrate entro il 31 marzo 2023**
- **e non ancora utilizzati**

possano essere fruiti in 10 rate annuali, in luogo dell'originaria rateazione prevista per i predetti crediti, **previo invio di una comunicazione all'Agenzia delle entrate da parte del fornitore o del cessionario**, da effettuarsi in via telematica, anche avvalendosi dei soggetti previsti dall'[articolo 3, comma 3, D.P.R. 322/1998](#).

Con **provvedimento n. 132123 del 18.04.2023** l'Agenzia ha reso noto le modalità operative.

Fornitori e cessionari potranno comunicare all'Agenzia la volontà di optare per la rateizzazione lunga – al posto di quella originariamente prevista – **semplicemente accedendo all'area riservata del sito dell'Agenzia, dove, dal 2 maggio 2023**, sarà attiva una nuova funzionalità all'interno della “Piattaforma cessione crediti”.

Dal 3 luglio 2023 il servizio sarà attivo anche per gli intermediari provvisti di delega alla consultazione del Cassetto fiscale dei titolari dei crediti.

La comunicazione è immediatamente efficace e non può essere rettificata o annullata. Si tratta di una scelta irrevocabile.

Per poter **optare** per l'utilizzo dei crediti d'imposta in 10 rate, inoltre:

- **le comunicazioni di cessione o di sconto in fattura devono essere inviate entro il 31.3.2023;**
- **i crediti d'imposta devono essere “non ancora utilizzati”.**

Il fatto che i crediti non debbano essere stati ancora utilizzati limita la portata della disposizione a quelli che non solo **non sono stati ancora utilizzati in F24, ma anche a quelli che non sono stati oggetto di altra cessione**. Quindi, la possibilità di utilizzare i crediti d'imposta derivanti da interventi superbonus, bonus barriere 75% e sisma bonus in 10 quote annuali di pari importo può riguardare:

- spese sostenute nel 2022 per le quali la comunicazione di opzione è stata presentata entro il 31.3.2023
- spese sostenute nel 2023 per le quali la comunicazione di opzione è stata presentata entro il 31.3.2023.

La possibilità per cessionari e fornitori di optare per l'utilizzo dei crediti d'imposta in 10 anni, invece, non dovrebbe riguardare coloro che entro il 31.03.2023 non hanno inviato la comunicazione di opzione e **aderiscono alla “remissione in bonis” entro il 30.11.2023** ([articolo 2-quinquies D.L. 11/2023](#)).

L'opzione per il contribuente che detrae gli oneri

Il beneficiario che vuole invece **detrarre l'onere sostenuto in 10 rate di pari importo** (nella modalità naturale, senza opzioni), **deve esercitare tale scelta nella dichiarazione dei redditi 2024 (anno 2023), a condizione che la rata non sia stata indicata nel Modello Redditi PF 2023 (anno 2022).**

Un errore fatto quest'anno per leggerezza, comporterebbe, quindi, (salvo futuri chiarimenti contrari) **l'esclusione dall'opzione di diluizione**.

Anche la presentazione di un'integrativa per sanare l'errore non dovrebbe essere una scelta possibile.

È il comma 3-sexies dell'[articolo 2 D.L. 11/2023](#) a richiederlo specificatamente come requisito legittimante.

La gestione della quota residua

La quota del credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi e non può essere richiesta a rimborso. Nel Provvedimento del 18.04.2023 si legge che la **quota residua di ciascuna rata annuale, non utilizzata in compensazione in F24**, anche acquisita a seguito di cessioni del credito successive alla prima opzione, **può essere ripartita in 10 rate annuali**, decorrenti dall'anno successivo a quello di riferimento della rata originaria.

La ripartizione può essere effettuata per la **quota residua** delle rate dei crediti riferite:

- **agli anni 2022 e successivi**, per i crediti derivanti dalle comunicazioni delle opzioni per la prima cessione o lo sconto in fattura inviate all'Agenzia delle entrate **fino al 31 ottobre 2022**, relative al superbonus;
- **agli anni 2023 e successivi**, per i crediti derivanti dalle comunicazioni inviate all'Agenzia delle entrate **dal 1° novembre 2022 al 31 marzo 2023**, relative al **superbonus, sismabonus** e agli interventi finalizzati al superamento e all'**eliminazione di barriere architettoniche**.

Ciascuna nuova rata annuale risultante dalla ripartizione della rata originaria può essere utilizzata esclusivamente in compensazione in F24, **dal 1° gennaio al 31 dicembre** del relativo anno di riferimento e non può essere ceduta a terzi, né ulteriormente ripartita.

La quota del credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere fruita negli anni successivi o richiesta a rimborso.

Per usufruire delle disposizioni di cui al provvedimento, anche con riferimento a una parte delle rate dei crediti disponibili, il fornitore o il cessionario titolare dei crediti comunica all'Agenzia delle entrate la tipologia di credito, la rata annuale da ripartire nei successivi 10 anni e il relativo importo.

La comunicazione può riferirsi anche **solo a una parte della rata del credito al momento disponibile** e con successive comunicazioni potranno essere rateizzati, anche in più soluzioni, la restante parte della rata e gli eventuali altri crediti nel frattempo acquisiti.

Si consideri, ad esempio, il caso di un soggetto che dispone della rata del 2023 relativa a crediti di tipo **sismabonus** dell'importo di 100 euro e prevede di non avere sufficiente capacità per assorbirla in compensazione tramite modello F24 entro il 31 dicembre 2023.

2023	2025	2026	2027
0			
2			
4			

IVA

Cessioni comunitarie e prove di uscita elettroniche

di Roberto Curcu



The graphic features a blue header bar with the text "Master di specializzazione" and a large blue title "NEUTRALITÀ FISCALE NELLE RIORGANIZZAZIONI DI IMPRESA". Below the title is a blue button with the text "Scopri di più >". The background has abstract blue and white shapes.

Quando si effettuano **cessioni comunitarie**, spetta al contribuente dimostrare che le merci sono arrivate nel territorio di altro Stato Membro.

Nel 2020 è entrato in vigore l'[articolo 45-bis](#) del Regolamento Ue 282/2011, il quale indica degli elementi che, se sono forniti dal contribuente, **creano una presunzione a suo favore circa il fatto che la merce è giunta a destino**, ma questa prova è nei fatti utilizzabile solo quando il trasporto è effettuato da un trasportatore incaricato dal venditore.

La presunzione prevista dal Regolamento comunitario non è proprio applicabile nel caso in cui il trasporto sia eseguito coi **mezzi propri di cedente o cessionario**, mentre quando sono eseguiti con **trasportatore incaricato dal cessionario**, la raccolta dei documenti previsti dal Regolamento è praticamente impossibile, salvo che il cessionario non metta a disposizione del cedente documenti tipici della propria contabilità, come ad esempio le fatture del trasportatore.

Nel caso in cui comunque si riesca a farsi dare questi documenti, bisognerebbe farsi dare anche una **dichiarazione di ricezione della merce**, sulla quale la norma comunitaria prevede delle regole particolari, e su cui le linee guida della Commissione Europea hanno fornito interessanti chiarimenti; ad esempio, **secondo la Commissione Europea, non è necessario avere un documento cartaceo**, ma *"sarebbe ragionevole aspettarsi che gli Stati membri siano flessibili al riguardo e non impongano limitazioni rigorose, ad esempio accettando solo un documento cartaceo, ma accettino anche una versione elettronica, nella misura in cui contenga tutte le informazioni richieste dall'articolo 45 bis, paragrafo 1, lettera b), punto i) del Regolamento 282/2011"*.

Togliendo i casi di aziende che curano il trasporto della merce incaricando un trasportatore, che possono far valere le prove previste dal Regolamento Ue senza nemmeno chiedere al cliente un documento che certifichi l'arrivo della merce, negli altri casi **il contribuente deve seguire le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate** in alcuni chiarimenti di prassi e recuperare una serie di documenti che certifichino l'arrivo della merce in altro Stato; sul

punto, l'Agenzia delle Entrate chiede che il contribuente abbia – alternativamente – un documento proveniente dal sistema informatico vettore (POD), una copia del documento di trasporto (tipicamente CRM) firmato dal cliente, oppure una dichiarazione di ricezione della merce firmata dal cliente; come chiarito con la risposta ad interpello 100/2019, è sufficiente che tale ultimo documento certifichi il mese ed il Paese di ricezione, e potrebbe elencare le merci ricevute facendo riferimento ai documenti di trasporto o alle fatture.

Il dubbio che potrebbe sorgere è **con che modalità recuperare la dichiarazione di ricezione della merce**. Appare evidente che risulta molto attendibile un documento pdf allegato ad una mail proveniente da una casella di posta elettronica che viene utilizzata abitualmente nei contatti con il cliente; ovviamente, considerato che le mail sono quella “corrispondenza” che per il Codice civile deve essere conservata dall'imprenditore, **deve essere conservata anche la mail a cui la dichiarazione era allegata**.

Personalmente non nutro dubbi che una dichiarazione di ricezione della merce, fatta pervenire dal cliente tramite mail, abbia la stessa validità giuridica di quella fatta avere tramite posta; peraltro, ricordiamo che con [risoluzione 19/2013](#) l'Agenzia delle Entrate riconobbe prova valida il “CMR elettronico”, cioè un file (ad esempio pdf) ricevuto dal trasportatore; in tale risoluzione ricordò che se i files non hanno un “riferimento temporale” e la “sottoscrizione elettronica”, sono da considerare documenti analogici, e quindi da stampare e conservare in cartaceo (salvo una loro conservazione a norma effettuata secondo altre regole).

Fatto sta che con la [risposta ad interpello 272/2023](#) l'Agenzia delle Entrate ha dato conferma della validità dei documenti di prova ricevuti dal cliente in formato elettronico, e nello specifico via EDI.

In tale documento l'Agenzia ha precisato che – analogamente a quanto aveva chiarito riguardo al CMR – tutti i documenti che consentono di provare l'arrivo della merce a destino possono essere elettronici, e quindi anche la dichiarazione di arrivo della merce.

A tale riguardo è d'obbligo precisare che **esiste il concetto di “documento elettronico” e di documento “analogico consegnato per via elettronica”**; la differenza, emersa ad esempio nella [circolare 45/E/2005](#) è che per una fattura “analogica” **“la posta elettronica è un mezzo di spedizione della fattura, cosicché risulta indispensabile, per chi la riceve, la sua “materializzazione” su un documento cartaceo, nonché la sua sostanziale corrispondenza di contenuto tra l'esemplare dell'emittente e quello del ricevente e tra le annotazioni nei registri Iva di entrambi gli operatori; non è invece, obbligatorio che la fattura sia resa immodificabile mediante la firma elettronica qualificata il riferimento temporale”**.

In sostanza, **il documento contenuto in un file senza riferimento temporale e sottoscrizione elettronica è un documento “cartaceo”, che deve essere stampato, e conservato in tale forma** (fatta salvo una “successiva” smaterializzazione), mentre un documento che ha determinati requisiti (immodificabilità, definitività della data, certezza sulle origini, ecc...) è considerato documento elettronico e può essere conservato nella stessa forma.

Essendo quindi consentito l'invio per posta elettronica del documento di arrivo della merce (così come era consentito l'invio delle fatture analogiche dalla [circolare 45/E/2005](#) e dei CMR dalla [risoluzione 19/E/2013](#)) **l'Agenzia conferma che lo stesso deve fornire “le medesime garanzie di una dichiarazione cartacea”.** In questo senso, con gli ordinari mezzi e oneri della prova se ne dimostrerà o disconoscerà la fonte o la veridicità e quindi appare opportuno, nel caso, un sistema di archiviazione efficace della posta elettronica in arrivo.

Qualora invece non si intenda materializzare tale documento, e considerarlo “elettronico”, in un passaggio successivo l’Agenzia delle Entrate richiede dei requisiti che devono avere i files, e conferma che l’utilizzo della trasmissione EDI attribuisce ai files trasmessi con tale sistema determinate garanzie circa l’autenticità dell’origine e dell’integrità del contenuto.

ACCERTAMENTO

L'inosservanza degli obblighi informativi al test della Corte di Cassazione

di Gianfranco Antico

Master di specializzazione

ACCERTAMENTO FISCALE NEL REDDITO D'IMPRESA E DEL LAVORO AUTONOMO

[Scopri di più >](#)

Come è noto, il [comma 2 dell'articolo 12 L. 212/2000](#) riconosce al contribuente il diritto di essere informato, già al momento dell'accesso, **dell'oggetto della verifica**.

Cioè la **"porzione"** del complesso degli atti o delle operazioni di gestione su cui verte l'attività ispettiva, l'arco temporale cui la stessa si riferisce e i tributi presi in considerazione; diritto d'informazione che deve considerarsi esteso a tutti i diversi momenti dell'ispezione (proroga, sospensione, ecc.).

Un'interpretazione sistematica della previsione in parola ha indotto la **Guardia di Finanza**, nella **circolare 1/2018**, ad affermare che il diritto del contribuente ad essere informato non deve comunque compromettere l'efficacia dell'intervento, fornendo anzitempo notizie circa le finalità investigative della verifica.

La GDF, tuttavia, nella stessa circolare 1/2018, ha ritenuto che l'esigenza di mantenere il massimo riserbo sull'attività di informativa e di intelligence non debba essere assicurata nel caso in cui si stia procedendo alla constatazione di violazioni fondate su dati e informazioni emersi nell'ambito di una **pregressa attività di polizia giudiziaria** e il cui utilizzo ai fini fiscali sia stato debitamente autorizzato dall'Autorità giudiziaria competente.

"Il Capo Pattuglia, il primo giorno dell'intervento, nel comunicare al contribuente lo scopo della visita, avrà cura di precisare e fare rilevare in atti se la verifica è d'iniziativa ovvero a richiesta, nonché di specificare altresì, in quest'ultimo caso e sempre che non ostino controindicazioni sul piano della riservatezza, l'Organo richiedente e – ancora se possibile e non configgente con il segreto d'ufficio – il criterio selettivo adottato nel caso specifico ovvero la tipologia di attivazione del servizio".

In sede giurisprudenziale, la Corte di Cassazione – dopo aver ribadito con la **sentenza n. 8273**

del 26.05.2003 che in materia tributaria non vige il principio, presente invece nel codice di procedura penale, secondo cui è inutilizzabile la prova acquisita irruzialmente, e pertanto **gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso**, salvo la verifica della attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico – ha affermato (**sentenza n. 16416 del 18.06.2008**) che l'oggetto dell'accesso, ispezione o verifica disposto dall'Amministrazione finanziaria non osta alla raccolta e successivo utilizzo, in tale contesto, di dati ed elementi probatori ulteriori e diversi, essendo pacifico che “*ove nel corso di un accesso legittimamente disposto emergano elementi diversi rispetto all'oggetto originario dell'accesso stesso, tali ulteriori elementi sono legittimamente utilizzabili*”

Principi sostanzialmente confermati successivamente, dai giudici di Piazza Cavour, con la [sentenza n. 992 del 21.01.2015](#): l'inosservanza degli obblighi informativi circa l'oggetto della verifica fiscale **non comporta l'illegittimità dell'avviso di accertamento**, in quanto tali obblighi non sono previsti a pena di nullità, vigendo anche in materia tributaria la regola generale della tassatività delle nullità e, inoltre, non costituiscono una formalità essenziale per il raggiungimento dello scopo cui l'atto impositivo è teso.

“È vero che accanto a ipotesi in cui singole norme prevedono esplicitamente una tale evenienza, si ammette che l'effetto invalidante si produca egualmente se un atto o una procedura siano intrinsecamente inidonei, per difetto di un loro requisito o elemento essenziale, a realizzare la funzione che sia ad essi commessa dall'ordinamento. In tale caso occorre, però, distinguere tra la violazione di legge che comporta la mera irregolarità dell'atto (o della procedura) e quella che ha come conseguenza, invece, l'invalidità dello stesso. Distinzione affidata all'applicazione del criterio della “strumentante della forma”, che comporta la nullità dell'atto solo quando la trasgressione di una prescrizione si riferisce ad una formalità o circostanza essenziale” (**Corte di Cassazione, n. 5518/2013**).

Ancora la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 26321 del 16.12.2009, è ritornata sulla questione.

Nel caso di specie, si legge nella sentenza, la Commissione di appello ha fondato “*la sua decisione sulla premessa che, a fronte di una verifica individuata nell'incarico di accesso, finalizzata al controllo del raffronto fra i prezzi praticati a terzi e alle società consociate, degli interessi passivi per finanziamenti infragruppo e per perdite su crediti, gli impiegati dell'Amministrazione avrebbero illegittimamente, senza alcuna autorizzazione del loro capo, cambiato ed ampliato l'oggetto della verifica* contestando presunte vendite sottocosto con omessa contabilizzazione di ricavi. Il cambiamento e/o ampliamento dell'oggetto della verifica sarebbe stato quindi determinato – questa sembra essere la tesi del giudice d'appello – dalla contestazione delle vendite sottocosto, le quali non sarebbero affatto rientrate nell'oggetto della verifica così come originariamente autorizzata”.

Tali considerazioni tornano utile alla Suprema Corte per affermare che le informazioni ed i dati raccolti nel corso di una verifica, coerentemente, devono essere tenuti ben distinti dall'oggetto della verifica stessa.

E ciò, in quanto **le risultanze di una verifica vanno ben oltre il suo ambito oggettivo**, “che ne costituisce solo la piattaforma strumentale, dirette, come sono, a determinare complessivamente la capacità contributiva del soggetto verifica nonché a ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie e finanziarie eventualmente commesse”.

Resta fermo – **Corte di Cassazione, n. 1299/2019** – che l'inosservanza degli obblighi informativi di cui all'[articolo 12, comma 2, L. 212/2000](#), peraltro non sussistente nel caso di specie, essendo stato indicato nel provvedimento autorizzativo all'accesso che si trattava di una verifica sostanziale a carattere generale, assolvendo così l'onere informativo, **non determina la nullità degli atti del procedimento accertativo**, atteso che ciò non è espressamente previsto dalla norma.

E ancora in questi giorni – [Corte di Cassazione, ordinanza n. 5427 del 21.02.2023](#) – gli Ermellini hanno fatto sentire la loro voce: “*in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto ad accertamenti fiscali, l'Amministrazione finanziaria non ha l'onere di comunicare preventivamente l'oggetto della verifica*, atteso che nel procedimento tributario un obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a pena d'invalidità dell'atto non sussiste al momento della raccolta delle informazioni e degli elementi di prova, ma solo, eventualmente e ove espressamente sancito, in una fase successiva, quando l'Amministrazione intenda adottare nei confronti di un contribuente, sulla base dei dati raccolti, un atto potenzialmente lesivo“.