

**FATTURA ELETTRONICA**  
Tutte le novità  
e le risposte degli esperti

# NORME E TRIBUTI

Domenica 3 Novembre 2013

Il Sole **24 ORE**

www.ilssole24ore.com • @24NormeTributi

IN EDICOLA  
CON IL SOLE 24 ORE  
A € 9,90 IN PIÙ  
**FATTURA ELETTRONICA**

**DOMANI SULLLE PAGINE DEL SOLE 24 ORE**

**DIRITTO DELL'ECONOMIA**  
Cassazione più esigente  
con i sindaci di società  
► in Norme e tributi

**LAVORO**  
In regalo il dossier  
su congedi e permessi  
► in Norme e tributi



**L'ESPERTO RISPONDE**  
La cedolare si prepara  
al secondo acconto  
► in allegato

**Accertamento.** Contribuenti e professionisti sono alle prese con le verifiche fiscali che caratterizzano la fine dell'anno

## Controlli «tardivi», rischio nullità

Se c'è accesso intervallo di 60 giorni fra la chiusura dei riscontri e l'atto impositivo

Antonio Iorio

Andando verso fine anno aumentano gli accertamenti notificati ai contribuenti. In particolare, quelli sui periodi d'imposta per i quali il 31 dicembre decade il potere di rettifica da parte dell'amministrazione. Ciò comporta, non di rado, la non puntuale osservanza di diritti e garanzie dei contribuenti nel corso dei controlli. Una violazione potrebbe comportare anche l'illegittimità del successivo atto impositivo.

Controlli conclusi già in questa settimana sui periodi di imposta in decadenza a fine anno non potranno osservare la garanzia prevista dall'articolo 12, comma 7 dello Statuto del contribuente (attesa di 60 giorni dal termine del controllo prima dell'emissione dell'atto impositivo). Dunque è prevedibile, come già avvenuto negli scorsi anni, che gli uffici per una parte di questi atti riterranno non applicabile tale garanzia, per un'altra parte sosterranno che si è in presenza di casi di urgenza.

L'inosservanza del termine, in assenza di comprovata urgenza, comporta l'illegittimità dell'atto. Lo hanno confermato le Sezioni unite della Cassazione, con la sentenza 18184/2013.

La casistica più frequente che potrà verificarsi riguarda i seguenti controlli ed ispezioni, comunque denominati:

- controlli presso la sede del contribuente che interessano il periodo di imposta 2008 e seguenti;
- controlli iniziati con un accesso presso la sede del con-

tribuyente, proseguiti dall'amministrazione nei propri uffici e relativi al periodo di imposta 2008 e successivi;

- controlli iniziati e svolti in ufficio dalle amministrazioni senza che sia stato eseguito alcun accesso presso il contribuente.

Nel primo caso, il contribuente dovrà verificare quali siano le ragioni di urgenza che hanno comportato l'inosservanza del termine dei 60 giorni. È verosimile che gli uffici faranno riferimento all'imminente decaden-

### LA CASSAZIONE

Solo l'urgenza giustifica l'emissione anticipata L'errata programmazione degli uffici non è motivo per comprimere i tempi

za del potere di accertamento. Ma si ricorda che un'errata o ritardata programmazione del controllo (si pensi ad un'ispezione relativa all'anno 2008 iniziata nel secondo semestre di quest'anno o addirittura dopo la pausa estiva) non può motivare l'urgenza del successivo accertamento. Differente, invece, il caso in cui il controllo, relativo ad altri periodi di imposta (non in decadenza) sia stato poi esteso, per motivi sopravvenuti, anche all'anno 2008.

Nella seconda ipotesi, invece (controlli con accesso dal contribuente, ma poi svolti in ufficio), il contribuente dovrà fare attenzione all'inosservanza del

termine, in quanto, in genere, l'amministrazione non ritiene applicabile la garanzia.

A seguito del pronunciamento delle Sezioni unite, come rilevato recentemente dalla Ctr Lombardia (si veda l'articolo qui sotto), non pare ci possano essere dubbi sull'invalidità dell'atto.

Il terzo caso attiene i cosiddetti controlli a tavolino (reddiometro, studi di settore, indagini finanziarie, verifiche senza accesso eccetera), per i quali al contribuente - spesso anche parecchi mesi fa - è stato chiesto di esibire documentazione in ufficio. Secondo l'amministrazione, in queste ipotesi non si applica la garanzia dei 60 giorni.

Le Sezioni unite, pur non pronunciandosi sulla specifica questione, nel fissare il principio sull'invalidità dell'atto cosiddetto accelerato, hanno evidenziato la necessità di eseguire accessi. Sotto questo profilo, quindi, pare dubbia l'eccezione di illegittimità del successivo accertamento. Ma la stessa sentenza dà ampio risalto al contraddittorio preventivo ritenendo del tutto irrilevante, ai fini dell'invalidità dell'atto, che successivamente alla notifica del provvedimento vi siano comunque altre forme di confronto tra fisco e contribuente.

Valorizzando questo importante principio enunciato dalle Sezioni unite, si potrebbe pertanto sostenere l'invalidità dell'atto anche conseguente ai controlli "a tavolino" per assenza di contraddittorio.

### Il quadro

Atto	Termine di decadenza	Periodo di imposta in decadenza al 31/12/2013
Avviso di accertamento in caso di presentazione della dichiarazione	Notifica accertamento entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione	2008
Avviso di accertamento in caso di omessa presentazione della dichiarazione	Notifica accertamento entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui si sarebbe dovuta presentare la dichiarazione	2007
Avviso di accertamento in presenza di reato tributario	Notifica accertamento entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione	2004
Accertamento in presenza di reato tributario e dichiarazione omessa	Notifica accertamento entro il 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui si sarebbe dovuta presentare la dichiarazione	2002
Cartella di pagamento relativa al controllo automatizzato (articolo 36-bis Dpr 600/73 e 54-bis del Dpr 633/72)	Notifica cartella entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	2009
Cartella di pagamento relativa al controllo formale (articolo 36-ter Dpr 600/73)	Notifica cartella entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	2008

### EDICOLA E ONLINE



### MERCOLEDÌ FOCUS SUGLI ACCONTI DI NOVEMBRE

I contribuenti alla prova degli accounti di novembre. Ai versamenti è dedicato il Focus, in edicola mercoledì a 50 centesimi più il prezzo del quotidiano, che fa il quadro della situazione fra novità delle ultime settimane e approfondimenti sui temi più spinosi. Gli abbonati alla versione cartacea potranno scaricare il fascicolo alla pagina [www.ilssole24ore.com/focus](http://www.ilssole24ore.com/focus), inserendo il codice abbonato. L'inserto sarà disponibile anche per gli abbonati alla versione digitale. I lettori possono inviare eventuali quesiti attraverso l'indirizzo web [www.esperterisponde.ilssole24ore.com](http://www.esperterisponde.ilssole24ore.com)

**Il caso.** La Ctr Lombardia ribadisce la linea delle Sezioni unite

## L'ingresso in sede fissa il calendario

Rosanna Acierno

È illegittimo l'avviso di accertamento notificato al contribuente prima dei 60 giorni dalla chiusura delle indagini anche se il controllo si è svolto presso l'Ufficio dei verificatori.

A fornire questo importante precisazione è la Commissione tributaria regionale della Lombardia (presidente Pignone relatore Borsani) con la sentenza 118/19 depositata il 29 ottobre 2013, la quale rappresenta una delle prime concrete applicazioni, da parte dei giudici di merito, del principio espresso in materia di recente dalle Sezioni unite della Corte di cassazione.

Nel caso oggetto della pronuncia, l'agenzia delle Entrate emetteva diversi avvisi di accertamento nei confronti di una società rettificando, per diversi periodi di imposta, le dichiarazioni dei redditi, ritenendo elu-

sive alcune operazioni.

L'impresa impugnava l'atto innanzi alla Commissione tributaria provinciale lamentando, in via preliminare, la violazione dell'articolo 12, comma 7, della legge 212/00 in quanto gli avvisi di accertamento erano stati notificati prima dei 60 giorni dal termine del controllo.

I giudici di primo grado respingevano, tuttavia, il ricorso condividendo le tesi dell'Ufficio secondo cui, nel caso di specie, l'accesso in azienda era stato eseguito solo per acquisire dei documenti e non una verifica, con la conseguenza che non

### NEL DISPOSITIVO

Per i giudici tributari non c'è differenza fra l'attività di verifica e la presenza per acquisire documenti

trovavano applicazione le garanzie della citata norma.

Avverso tale pronuncia la società proponeva appello innanzi alla Ctr, lamentando, nuovamente, la violazione della norma sopra richiamata. In particolare, secondo la difesa, l'Ufficio aveva redatto gli atti impositivi, datati 12 dicembre 2011, addirittura prima della conclusione dell'attività di controllo e quindi anche prima di aver acquisito la documentazione prodotta dalla contribuente ed a quest'ultima espressamente richiesta dagli stessi verificatori.

Di conseguenza, l'Amministrazione aveva violato le più elementari garanzie poste a difesa del contribuente verso un'attività ispettiva sostanziale posta in essere dall'Ufficio, che aveva anche omesso di redigere l'atto conclusivo delle operazioni di controllo espletate.

Peraltro veniva evidenziato

che gli stessi verificatori avevano richiamato le garanzie dell'articolo 12, comma 7 della legge 212/00 nel verbale di accesso e acquisizione documentale redatto e consegnato alla contribuente, all'inizio della verifica poi svolta in ufficio.

La Commissione tributaria regionale di Milano ha accolto l'appello della contribuente. Secondo i giudici di appello, infatti, risulta fondata la doglianza della società relativa alla invalidità degli avvisi di accertamento per violazione dell'articolo 12.

Il collegio richiama, a questo proposito, anche la recente sentenza delle Sezioni unite (sentenza 18184/13), la quale aveva affermato che l'inosservanza del termine di 60 giorni per l'emissione dell'accertamento determina, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tem-

pus. Detto termine, infatti, è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione di principi costituzionali.

I giudici milanesi hanno pertanto evidenziato che anche da tale pronuncia appare evidente per l'applicazione del predetto principio che, contrariamente alla tesi dell'amministrazione, non sussiste alcuna distinzione tra verifica vera e propria e mero accesso per acquisizione di documenti. Tale distinzione, infatti, non trova alcun riscontro nella normativa, la quale si riferisce in maniera generica al processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica e non al solo Pvc che di norma i verificatori redigono solo a conclusione dell'attività di verifica svolta presso il contribuente.

Nella specie, gli accertamenti erano stati addirittura emessi prima della redazione del verbale di chiusura delle operazioni. Da qui l'illegittimità degli atti impositivi.

### Così i giudici

#### 01 | IL CASO

La Ctr della Lombardia ha dato ragione a un contribuente nel ricorso contro una sentenza della Ctp con cui era stata ritenuta valida la notifica di accertamento da parte delle Entrate prima di 60 giorni dalla chiusura delle indagini perché nel caso di specie l'accesso in azienda era stato eseguito solo per acquisire dei documenti e non per una verifica

#### 02 | LA RATIO

I giudici della Ctr hanno richiamato una sentenza della Sezione unite secondo cui l'inosservanza dei 60 giorni per l'emissione dell'accertamento è possibile solo se ricorrono specifiche ragioni d'urgenza e ciò a garanzia del contraddittorio procedimentale

**Decreto «salva Roma».** Nelle isole minori il tetto massimo passa da 1,5 a 2,5 euro

## Imposta di sbarco, spunta l'aumento

Giuseppe Debenedetto

Imposta di sbarco con tariffe in aumento, estensione alle imbarcazioni non di linea e gettito destinato anche a interventi sulla polizia locale e sullo smaltimento dei rifiuti.

Sono queste le principali novità introdotte dall'articolo 2 comma 19 del decreto legge 126/13, in «Gazzetta Ufficiale» lo scorso 31 ottobre. Il Dl - intitolato «Misure finanziarie urgenti in favore di regioni ed enti locali ed interventi localizzati nei territori» - riscrive integralmente la disci-

plina dell'imposta di sbarco. Si tratta del tributo istituito dalla legge 44/12, che i comuni delle isole minori possono applicare in alternativa all'imposta di soggiorno. Rispetto a quest'ultima l'imposta di sbarco è comun-

### LATITUDINE PIÙ AMPIA

I Comuni potranno salire a 5 euro per periodi limitati La tassa di scopo, estesa ai privati autorizzati, finanzia anche polizia locale e rifiuti

ple, in quanto non prevede l'emaneazione del regolamento statale e, soprattutto, viene attribuito per via legislativa il ruolo di responsabile di imposta alla compagnia di navigazione, oltre a prevedere un adeguato sistema sanzionatorio. In particolare le compagnie di navigazione sono obbligate a riscuotere il tributo al momento del rilascio del biglietto di imbarco, da versare poi nelle casse comunali secondo le modalità previste dalla legge e dal regolamento locale. La

nuova tassa è stata introdotta dalle principali isole minori - tra cui, per esempio, Capri, La Maddalena, Giglio, Tremiti, Ischia, Procida, Porto Azzurro, Ponza, Favignana - e quindi interessa una massa consistente di turisti, che potrebbero ora pagare una tariffa maggiore.

Il Dl 126/13 ha ampliato la portata applicativa del tributo, in primo luogo aumentando da 1,5 a 2,5 euro la tariffa massima da richiedere contestualmente al prezzo del biglietto di trasporto. È peraltro possibile per i Comu-

ni aumentare ulteriormente la tariffa fino a 5 euro, limitatamente a determinati periodi di tempo. In secondo luogo, la novella consente di applicare l'imposta anche in caso di utilizzo di imbarcazioni che svolgono servizio di trasporto di persone a fini commerciali (quindi anche a privati autorizzati), neutralizzando così l'orientamento giurisprudenziale che limitava l'applicazione della tassa alle sole compagnie di linea (Tar Toscana, sentenze 2058/12 e 444/13).

In terzo luogo viene esteso il vincolo di gettito del tributo, che oltre a finanziare interventi in materia di turismo e di fruizione di beni culturali locali, sarà ora destinato anche a interventi e sicurezza, di mobilità e viabilità, di raccolta e smaltimento dei rifiuti, nonché dei relativi servizi pubblici locali. L'aumento delle tariffe dovrebbe così garantire ai turisti una migliore fruizione del territorio da visitare, in condizioni di maggiore pulizia e sicurezza.

Viene, infine, introdotta una norma di salvaguardia, che fa salvi i regolamenti comunali adottati alla data di entrata in vigore del Dl 126/13 (cioè al 31 ottobre 2013) e nella parte in cui sono in linea con la nuova disciplina, consentendo comunque di renderli conformi entro il termine di approvazione del bilancio di previsione, fissato al 30 novembre 2013.

### NOTIZIE

#### In breve

#### LAVORI STRADALI

#### Linee guida su posa della banda larga

Sono in vigore da venerdì le specifiche tecniche del decreto interministeriale del 1° ottobre su scavi e ripristini dell'asfalto per la posa di infrastrutture per banda larga e ultralarga. Lo scopo è incentivare metodi a limitato impatto sulla strada, sia a livello di intralcio alla circolazione sia di danno al manto sia di quantità di materiale di risulta. Le norme non si applicano ai lavori che, al 1° novembre, erano già stati

autorizzati dal gestore della strada.

#### MEDIAZIONE

#### L'ordinanza era del tribunale

In relazione all'articolo «Mediazione anche in Appello» pubblicato a pagina 23 del Sole 24 Ore di ieri, si precisa che l'ordinanza è stata emessa dal Tribunale di Milano e non dalla Corte d'appello, come erroneamente indicato all'inizio del testo. Il refuso non altera il merito della decisione presa dal tribunale, che ha invitato le parti a tentare la mediazione in qualità di giudice d'appello in un processo d'impugnazione contro una sentenza del giudice di pace.