

**ISOLE BUSINESS SCHOOL**  
 WWW.FORMAZIONE.ILSOLE24ORE.COM/IS  
**6° MASTER MANAGEMENT DELLE IMPRESE TURISTICHE**  
 Servizio Clienti  
 Tel. 06 (02) 3022 6372/6379  
 business.school@isole24ore.com  
**GRUPPO 24 ORE**

# NORME & TRIBUTI

Il Sole **24 ORE**

**ISOLE BUSINESS SCHOOL**  
 WWW.FORMAZIONE.ILSOLE24ORE.COM/IS  
**ROMA, DAL 7 MAGGIO 2015**  
**MASTER PART TIME**  
 4 mesi (30 giornate di lezioni in aula e 50 ore di formazione on line)  
 Il Sole 24 ORE Formazione ed Eventi  
 Roma - piazza dell'Indipendenza, 23/b/c  
 business.school@isole24ore.com  
**GRUPPO 24 ORE**

Domenica  
**18 Gennaio 2015**

**IL GIORNALE DEI PROFESSIONISTI**

**www.isole24ore.com**  
 @24NormeTributi

**DOMANI  
 SUL SOLE 24 ORE**

**ACCERTAMENTO**  
**Le contromosse  
 per le sedi estere**

**DICHIARAZIONI**  
**Salvi i crediti  
 non indicati in Unico**



**L'ESPERTO RISPONDE**  
**Le risposte  
 ai quesiti dei lettori**

**Lotta all'evasione.** Al vaglio delle Sezioni Unite della Cassazione l'interpretazione sull'obbligatorietà del confronto con il contribuente

## Contraddittorio circoscritto

In numerosi casi manca anche la redazione di un atto che illustri le contestazioni

**Sotto la lente**

TIPO DI CONTROLLO	ESECUZIONE CONTRADDITTORIO PREVENTIVO	REDAZIONE DI UN ATTO CONTENENTE LE POSSIBILI CONTESTAZIONI PRIMA DI ACCERTAMENTO	RISPETTO 60 GG
<b>CONTROLLO A TAVOLINO</b>			
Controllo in ufficio di singole operazioni del contribuente (acquisti, spese sponsorizzazione, rappresentanza ecc)	L'Ufficio richiede tali documenti ma non sempre poi convoca il contribuente per conoscere elementi in merito	Non viene redatto alcun atto al termine del controllo a prescindere che vi sia stato o meno un confronto con l'amministrazione	NO
Verifica fiscale all'impresa o al professionista avviata con richiesta di documentazione inviata tramite posta o notifica (senza accesso)	L'Ufficio in genere nel corso del controllo redige dei verbali sull'attività ispettiva svolta anche in assenza del contribuente	La GdF rilascia sempre un verbale al termine delle operazioni, mentre l'Agenzia delle Entrate non sempre, rinviando l'esito direttamente nell'accertamento	NO
Controllo della corretta applicazione degli studi di settore (senza accesso)	Il contribuente viene convocato con un invito al contraddittorio, durante il quale produce documentazione a supporto ed evidenzia specifiche situazioni dell'attività	Normalmente è redatto uno o più verbali in occasione della consegna della documentazione, ma non viene rilasciato alcun atto conclusivo prima dell'eventuale accertamento	NO
Accertamento da redditometro	L'art. 38 del Dpr 600/73 prevede a pena di nullità l'obbligo a carico dell'ufficio di convocare il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento e di formulare la proposta di adesione.	Non viene redatto alcun atto conclusivo, ma solo con la nuova formulazione della norma, il contribuente conosce l'esito del controllo perché contenuto nella proposta di adesione	NO
Rettifiche ai soci di società a ristretta base azionaria in conseguenza di maggiore reddito contestato alla srl o alla spa	Non viene svolto alcun contraddittorio o incontro con le parti interessate	Non viene redatto alcun atto prima dell'accertamento. I soci ricevono direttamente la notifica della pretesa.	NO
Rettifiche di maggior valore negli atti di compravendita	Non viene svolto alcun contraddittorio e solo raramente è invitato il contribuente per fornire documentazione	Non è redatto alcun atto prima dell'accertamento	NO
Controllo a professionisti che hanno ritenuto di non essere soggetti ad IRAP	Di norma, non viene svolto alcun contraddittorio	Non viene redatto alcun atto prima dell'accertamento	NO
Indagini finanziarie svolte non in concomitanza di verifica fiscale con accesso	Viene svolto un contraddittorio con il contribuente per acquisire eventuali giustificazioni relative alle movimentazioni	Non viene redatto alcun atto e il contribuente conosce gli esiti del controllo direttamente con l'avviso di accertamento	NO
Accertamenti catastali	Nessun contraddittorio	Nessun atto prima dell'accertamento	NO
<b>CONTROLLO CON ACCESSO</b>			
Verifica dell'impresa o del professionista avviata con accesso per l'acquisizione dei documenti e terminata in ufficio	Normalmente l'incontro con i verificatori avviene solo in occasione dell'apertura della verifica e pertanto non esiste alcun contraddittorio	È redatto il verbale dell'accesso e poi la GdF rilascia sempre un verbale alla conclusione, mentre l'Agenzia non sempre	SÌ
Verifica dell'impresa o del professionista con accesso e conclusione presso la sede	Il contraddittorio è garantito dalla norma	Sono redatti dei verbali sia durante sia alla conclusione della verifica	SÌ

**Laura Ambrosi**  
**Antonio Iorio**

La decisione della Sezione tributaria della Suprema corte di rimettere alle Sezioni unite l'interpretazione sull'obbligatorietà del contraddittorio per le attività di controllo a "tavolino", ha risolto i concreti problemi. La casistica di questi controlli è molto ampia e quindi la relativa questione è particolarmente sentita dai contribuenti interessati. Infatti la gran parte degli accertamenti cosiddetti "a tavolino" non sempre è preceduta dal contraddittorio e, soprattutto, non è prevista la redazione di un atto che illustri al contribuente le contestazioni che verranno poi riportate nel successivo (ed eventuale) accertamento. Di frequente, per queste attività la documentazione

che il contribuente fornisce (ove richiesta) viene esaminata dall'ufficio il quale, solo con l'emissione della pretesa impositiva, esterna il proprio "punto di vista". In buona sostanza, così come rilevato dall'Ordinanza di rimessione alle Sezioni unite, gli accertamenti a tavolino presentano un doppio ordine di problemi: a) non sempre l'accertamento "a tavolino" è preceduto da un confronto con il contribuente interessato; b) anche nei casi ove ciò avviene, l'ufficio non fornisce un atto (pre-accertamento) dal quale desumere le contestazioni ipotizzabili al termine dell'attività istruttoria. **L'assenza di contraddittorio** Il confronto preventivo con il contribuente viene attual-

mente svolto solo allorché la norma o la giurisprudenza lo ha imposto più o meno a pena di nullità dell'atto. È il caso (si osservi la tabella in pagina) del redditometro, degli studi di settore, dell'accertamento cosiddetto antielusivo, delle contestazioni a seguito delle indagini finanziarie. Escluse queste tipologie di controllo, difficilmente gli uffici prima dell'emissione dell'accertamento, si confrontano preventivamente con il contribuente. Va segnalato che le Sezioni unite con riferimento all'avviso di ipoteca, assumendo una posizione di estrema garanzia e rispettosa dei principi comunitari (sentenza 19667/2014), hanno già affermato la sussistenza di un generale obbligo di contraddittorio implicito nel nostro ordinamento.

In particolare è stato evidenziato che il contraddittorio è un diritto del contribuente e che l'amministrazione lo deve avviare prima dell'emissione di un provvedimento che possa interessarlo. Dinanzi a tale chiara "interpretazione", riferita peraltro all'avviso di ipoteca, appare difficile negare in futuro la garanzia anche ad altri atti impositivi e nella specie alle attività di controllo a tavolino. Tra l'altro, ove le Sezioni unite confermassero l'orientamento con una decisione favorevole al contribuente, in concreto si determinerebbero, quanto meno, delle regole uniformi e precise per tutti gli Uffici. Ad oggi, infatti, per gli accertamenti per i quali non è previsto per legge un confronto preventivo, si assiste alle prassi più differenti ma, soprattutto, dal mese di ottobre di ogni anno la maggior parte dei

controlli si conclude immediatamente con un accertamento senza alcun contraddittorio preventivo, tantomeno un atto (diversamente da quello impositivo) conclusivo dell'attività, per non incorrere nella possibile decadenza del periodo di imposta. **L'assenza di un atto conclusivo** Nei controlli a tavolino gli uffici (si veda la scheda in pagina) prima dell'avviso di accertamento non rilasciano alcun atto o verbale dal quale possano evincersi le contestazioni, conseguentemente le difese opposte dal contribuente in proposito. L'assenza, peraltro, di un verbale conclusivo impedisce di poter eventualmente giustificare meglio eventuali situazioni. Sarebbe forse sufficiente estendere, anche a questo tipo di controllo, le garanzie previste

per le verifiche presso la sede del contribuente e di conseguenza, sanzionare (come hanno già chiarito le Sezioni unite con la sentenza 1884/2013) con l'illegittimità dell'atto impositivo, il mancato rispetto del termine dilatorio dei 60 giorni. Nell'ipotesi in cui le Sezioni unite decidessero in maniera favorevole al contribuente, gli uffici dovrebbero programmare tempestivamente i propri controlli, svolgendo cioè tutte le attività istruttorie relative al periodo di imposta prossimo alla decadenza non negli ultimi mesi dell'anno. Nel caso, invece, venisse negata tale garanzia per gli accertamenti a tavolino, si determinerebbe un'ingiustificata disparità in base alla metodologia di controllo adottata e addirittura al luogo di svolgimento del controllo stesso.

**Autotrasporto.** Circolare Interno-Infrastrutture sulla nuova presunzione introdotta nel cabotaggio

## Vettori stranieri abusivi se i dati sono incoerenti

**Maurizio Caprino**

Tolleranza zero sui documenti, per stanare gli autotrasportatori stranieri abusivi. La dispongono i ministeri dell'Interno e delle Infrastrutture nella circolare emanata giovedì scorso, 15 gennaio, primo documento che chiarisce la portata della stretta sul cabotaggio introdotta lo scorso autunno dal decreto Sblocca Italia (Dl 133/2014, articolo 32-bis, comma 1). Una stretta dettata dall'esigenza di contrastare meglio la concorrenza sleale fatta in Italia da vettori con base in Paesi dove i costi sono molto bassi (soprattutto dell'Est) e con autisti stranieri che possono bypassare le sanzioni sulla patente: chi la pratica, di solito, sostiene di effettuare un tra-

sporto in regime di cabotaggio, che è regolare. Infatti, il cabotaggio, previsto dal regolamento (CE) 1072/2009, consiste nella possibilità - per un autotrasportatore in conto terzi stabilito in un Paese Ue o aderente allo Spazio economico europeo - di svolgere un trasporto nazionale in un altro Stato membro. Questa possibilità, in sintesi (si veda la scheda a destra), è subordinata al fatto che il camionista già **IL RISCONTRO** Tutta la documentazione e gli altri elementi utili a ricostruire il percorso devono trovarsi a bordo al momento del controllo

entrato in tale Stato nell'ambito di un trasporto internazionale e abbia completato le consegne legate a quest'ultima commessa. In sostanza, la nuova norma (che ha modificato l'articolo 46-bis della legge 298/1974) ha previsto una sorta di presunzione di abusività (e quindi l'applicazione delle relative sanzioni, già esistenti) quando i dati su tragitto e orari desumibili durante un controllo su strada (per esempio, registrati dal cronotachigrafo) non sono coerenti con quelli dei documenti che devono trovarsi a bordo del veicolo. L'interpretazione arriva con la maxi-circolare dell'altro giorno (protocollata col numero 300/A/2015/15/108/13/1 al dipartimento Pubblica sicurezza e col

744 al dipartimento Trasporti), che non lascia alcun margine a presentazioni di documenti successive al controllo su strada: tutte le prove utili a dimostrare che si sta svolgendo una regolare operazione di cabotaggio «devono risultare da documenti tenuti a bordo del veicolo». Dunque, viene ritenuto che il nuovo comma 1-bis dell'articolo 46-bis della legge 298 escluda completamente il principio generale ricavabile dall'articolo 180 del Codice della strada, secondo cui le forze dell'ordine possono richiedere all'utente dati, documenti e informazioni assegnandogli un termine entro il quale presentarli ai loro uffici. Così l'unico spiraglio possibile diventa l'«attenta valutazione»

delle prove documentali e di tutti gli altri elementi (oltre alle registrazioni del cronotachigrafo, anche le ricevute dei pedaggio altro materiale che documenti il tragitto percorso) che la circola sollecita, perché «non può desumersi automaticamente l'effettuazione di un trasporto merci in violazione della normativa sul cabotaggio». La valutazione deve essere diretta a capire se il trasportatore fornisce «valide motivazioni» dell'incoerenza tra i documenti relativi al trasporto e gli elementi che dimostrano il percorso. La nuova norma punisce non solo l'assenza a bordo dei documenti, ma anche la loro mancata esibizione. La circolare equipara a quest'ultima l'esibizione di

«documenti privi di uno o più elementi di prova» previsti dal regolamento europeo, come nome, indirizzo e firma del mittente o del trasportatore. Andrà comunque valutato con l'esperienza quotidiana se ci saranno "interferenze" con l'abolizione della scheda di trasporto, disposta dalla legge di Stabilità. Trattandosi di veicoli immatricolati all'estero, la circolare ricorda che il pagamento della sanzione (da 5.000 a 15.000 euro) deve essere immediato come prevede l'articolo 207 del Codice della strada e, quando non avviene, scatta il fermo amministrativo del mezzo fino al pagamento (ma non oltre 60 giorni), che si "salda" a quello comunque previsto come sanzione accessoria per cabotaggio abusivo (tre mesi, che raddoppiano in caso di recidiva nel corso di un triennio). Tutte le spese legate al fermo sono a carico del trasportatore.

**DIRITTO E IMPRESA**

**Osservatorio Fondazione Bruno Visentini - Ceradi**  
 A cura di Valeria Panzironi

## Lo Stato di diritto vive nell'esercizio della coabitazione

di **Giovanna De Minico**

Leggiamo le principali misure antiterroristiche annunciate in questi giorni da alcuni Paesi europei. Già prima di Charlie Hebdo il Regno Unito aveva proposto norme per isolare i sospettati, quali il ritiro del passaporto per evitarne l'ingresso o l'uscita dal Paese, in continuità con la severa politica del Regulation of Investigatory Power Act. Da ultimo Cameron chiede la trasparenza universale delle conversazioni avvenute nei luoghi criptati della rete, Skype, WhatsApp e simili. La Francia, pur dichiarandosi contraria a importare il Patriot Act americano, di fatto lo assume a modello e lo supera. Hollande annuncia di voler chiudere i siti Internet in odore di terrorismo, misura estrema che soffoca senza ritorno la libertà di pensiero. Neanche quell'America, responsabile del controllo a strascico sulla nostre vite, la aveva mai adottata, preferendo il market place of ideas come insuperabile antidoto alla diffusione dei germi della violenza.

tolleranza e solidarietà. Il suo compito, specialmente in tempo della paura, è di tipo etico, prima che di polizia: deve far uscire dall'isolamento gli uomini e le donne per favorire l'inserimento nel tessuto sociale. Questa azione passa attraverso concrete azioni di politica legislativa. Alla paura, prodotto primo del terrorismo, lo Stato di diritto deve opporre la saggezza di un legislatore che non scrive sotto la comprensibile spinta emotiva le norme dirette a prevenire il ripetersi di fatti di terrore. Quindi, ogni misura, la cui indispensabilità non è qui messa in dubbio, deve fare i conti con i principi di proporzionalità e precauzionalità. Diversamente, rischia di rimanere inefficace - e non sono pochi i recenti episodi - oltre a rischiare l'annullamento da parte della Corte di giustizia e delle corti costituzionali interne. Infatti, gli occhiali controlli sugli spostamenti reali e virtuali dei terroristi non sono riusciti a evitare le loro effettive azioni perché controllare tutti è come non controllare nessuno, il che impone un'azione preventiva più raffinata su obiettivi specifici. Sul lungo termine il legislatore europeo dovrebbe finalmente dare una definizione unitaria del reato di terrorismo e designare misure repressive, serie, pronte e non scontabili. L'articolo 83 TUE, che glielo consentirebbe, è una delle più scandalose inattuazioni legislative di una competenza originariamente affidata al decisore politico europeo. Indichiamo un'ultima arma a disposizione dello Stato di diritto: esercitare una politica culturale diretta a includere nella diversità persone e genti non omologabili, perché la sovrapposizione di ideologie secondo il metodo del melting pot non ha funzionato per mancanza di un comune bagaglio di valori. Qui il diritto non deve usare le usuali categorie della prevalenza del giusto sull'errore, dell'occidente sull'Islam, ma della coabitazione degli opposti, che trova la sua reale possibilità di successo nella condivisione con gli stranieri di quanto ancora gli neghiamo: i diritti sociali.

**Condizioni e carte**

I requisiti per un trasporto in regime di cabotaggio

**DEFINIZIONE E LIMITI**

Il cabotaggio è un trasporto nazionale effettuato da vettore straniero stabilito in uno Stato Ue, lecito dopo un trasporto internazionale da un altro Stato Ue (o See), consegnate tutte le merci oggetto di esso. Non può superare le tre operazioni con la stessa motrice e l'ultimo scarico deve avvenire entro 7 giorni dall'ultimo del trasporto internazionale. Una, due o tutte e tre le operazioni sono eseguibili in altri Stati membri, ma una sola può avvenire in un dato Stato membro, entro tre giorni dall'entrata a vuoto in quello Stato

**DOCUMENTI**

Per ognuna delle operazioni effettuate vanno esibite le prove con: nome, indirizzo e firma di mittente, trasportatore e destinatario (la firma di quest'ultimo, più la data di consegna, dopo l'arrivo; luogo e la data del passaggio di consegna delle merci e luogo di consegna previsto; nome corrente della natura delle merci, modalità imballo e, per le merci pericolose, denominazione generalmente riconosciuta, numero di colli, contrassegni speciali e relativi numeri; massa lorda o quantità altrimenti espressa; targa di motrice e rimorchio