

Tempo scaduto sui processi verbali per l'anno d'imposta 2014

ACCERTAMENTO

Necessario garantire ai contribuenti i 60 giorni per memorie a difesa

L'atto impositivo può essere comunque emesso, ma solo per motivi di urgenza

Laura Ambrosi
Antonio Iorio

Scade oggi 31 ottobre il termine per la consegna di verbali di constatazione relativi a verifiche presso il contribuente per il periodo di imposta 2014: oltre tale data, infatti, non si potrebbe rispettare il termine di 60 giorni previsto per l'emissione di avvisi di accertamento, finalizzato al contraddittorio preventivo, con la conseguente nullità degli atti impositivi emessi. Secondo un rituale che si ripete ogni anno, in questi giorni si assiste alla chiusura rapida dei con-

trolli per il periodo di imposta 2014 perché si rischia di generare provvedimenti impositivi invalidi conseguenti alla verifica.

A norma dell'articolo 12, comma 7, della legge 212/2000, l'ufficio, salvo motivi di urgenza, deve attendere 60 giorni dal termine del controllo prima di emettere l'atto impositivo onde consentire al contribuente di presentare eventuali memorie difensive. Per concedere questa possibilità i pvc devono essere consegnati al massimo entro oggi (considerato che domani è festivo), in modo da poter emettere e notificare l'accertamento il 31 dicembre (ultimo giorno utile per rettificare il periodo di imposta 2014). Eventuali verbali che riguardano tale periodo, ma consegnati dal 4 novembre (primo giorno lavorativo utile) rischiano così di produrre accertamenti privi di validità, salvo l'Ufficio non individui valide ragioni che giustifichino l'urgenza.

La giurisprudenza di legittimità è ormai unanime circa l'applicazione dell'istituto in tutte le ipotesi di accesso presso i locali del contribuente (Se-

zioni unite 18184/13), con la conseguente nullità dell'atto impositivo emesso senza il rispetto di tale termine, ed in assenza di ragioni di urgenza.

Con riferimento all'urgenza, secondo la Cassazione non è una valida ragione l'imminenza del termine di decadenza del potere di accertamento. Si tratta, infatti, di una scadenza programmabile. Sul punto, i giudici di legittimità, hanno precisato che accettando la decadenza quale valida ragione per derogare ai citati 60 giorni, significherebbe giustificare «un ritardo tutt'altro che occasionale ma fisiologico al *modus operandi* degli Uffici finanziari che spesso, senza alcun motivo eccezionale o imprevedibile, portano a compimento l'accertamento a ridosso dello spirare dei termini, svuotando così la norma della sua funzione di garanzia».

Significherebbe, in altri termini, autorizzare l'Ufficio a comprimere il diritto del contribuente, senza valido e adeguato motivo, operando sistematicamente solo nell'imminenza dei termini di prescrizione anche in assenza di un oggettivo impedimento

COSÌ LA CASSAZIONE

1. Il calcolo del termine
Illegittimo l'avviso di emesso prima del decorrere dei 60 giorni per l'imminenza del termine di decadenza: non è una valida ragione di urgenza poiché è un avvenimento prevedibile dall'Ufficio (ordinanza 26982/2019)

2. La prova di resistenza
Nel caso di accessi, ispezioni o verifiche l'atto emanato prima della scadenza dei 60 giorni dal termine del controllo è sempre illegittimo anche se il contribuente non ha indicato le ragioni che non ha potuto far valere per l'assenza di contraddittorio (prova di resistenza). Ciò in quanto si tratta di una norma che prevede espressamente la sanzione della nullità dell'atto (sentenza 22644/2019)

che abbia ostacolato un tempestivo accertamento (Cassazione 26982/19).

In tale contesto, è stato parimenti ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento notificato prima dei 60 giorni perché l'Ufficio temeva che il contribuente risultasse irreperibile fino allo scadere del termine di decadenza del potere accertativo. La Suprema corte ha rilevato che le ragioni di urgenza per giustificare la deroga al contraddittorio possono dipendere solo da cause non imputabili all'ente (Cassazione 8749/19).

In ogni caso, è il giudice di merito che deve valutare le ragioni di urgenza per l'emissione dell'accertamento prima dei 60 giorni dalla notifica del pvc. Va segnalato che ai fini del controllo sul rispetto del termine, ha rilevato solo la data di emissione dell'atto a prescindere cioè dalla notifica al contribuente. Secondo un orientamento costante, è illegittimo l'avviso di accertamento sottoscritto prima dei 60 giorni anche se è stato notificato oltre tale termine (tra le ultime Cassazione 27415/2019).

L'ANALISI

Legislatore italiano distratto nelle vendite a catena

Raffaele Rizzardi

Il 2 novembre entra in vigore la legge di delegazione europea (legge 117 del 4 ottobre 2019), da cui inizia il non rapido iter per arrivare al recepimento delle direttive, che richiede anche un passaggio in Parlamento per il necessario parere. Tra gli atti europei che potranno diventare legge nel nostro Paese troviamo la direttiva 2017/2455, già in vigore dal 1° gennaio scorso per la fornitura di servizi online dai nostri provider ai clienti privati nella Ue, di entità sino a 10 mila euro. Si tratta di casi marginali, ma risulta evidente la difficoltà di chi si trova a operare nei confronti di altri Paesi, che si ritiene abbiano invece recepito la direttiva.

Questo episodio pone in evidenza un problema ben più importante, che interesserà la totalità delle imprese che operano nella Ue. In vista del *big bang* del 1° luglio 2022, è stata adottata la direttiva 2018/1910, nota come quella relativa ai *quick fixes*, cioè alle soluzioni rapide occorrenti per la corretta disciplina degli scambi intraunionali. Questa direttiva si occupa di:

- vendite in regime di *call-off stock*, quando cioè la merce viene trasferita all'estero in attesa dell'acquisto da parte del cliente;
- vendite "a catena", nelle quali intervengono una pluralità di soggetti, anche stabiliti in diversi Paesi.

Nel giorno di approvazione della direttiva (4 dicembre 2018) sono stati anche approvati due regolamenti del Consiglio europeo, che completano i *quick fixes*: il 2018/1909 sullo scambio di informazioni ai fini del monitoraggio della corretta applicazione del regime di *call-off*

stock e il 2018/1912 sulla prova dell'uscita dei beni dal territorio dello Stato. I regolamenti non hanno bisogno di una norma nazionale di recepimento, mentre la direttiva vede come destinatari gli Stati, che devono trasporla nella legislazione nazionale.

Nonostante l'importanza della direttiva 2018/1910, al momento non vi è stato nessun atto preparatorio a un recepimento che deve avvenire entro i prossimi due mesi. Non è immaginabile l'iter della legge di delegazione europea: dopo la legge 117, che sta per entrare in vigore, non è stato nemmeno presentato in Parlamento un Ddl per recepire le direttive successive a quelle di cui può ora iniziare l'iter. Questa legge si ferma, nella sequenza, alla direttiva 2018/958, e all'ultimo momento qualcuno ha inserito due isolate direttive successive (2018/2002 e 2019/692), dimenticando la 2018/1910.

La Commissione europea sta per rilasciare delle *explanatory notes* relative a questo insieme di atti normativi. Questi documenti sono analoghi alle *instructions* francesi, cioè molto più di una circolare, con numerosi esempi. Non hanno valore legale, ma sono una utile guida, la cui pubblicazione dovrebbe essere portata a conoscenza dei contribuenti. Le ultime note pubblicate sono del 26 ottobre 2015, e si riferiscono al regime di territorialità degli immobili e delle relative prestazioni di servizi.

La direttiva 1910 può essere considerata ad effetto diretto, in quanto contiene disposizioni dettagliate, senza opzioni per i singoli Stati membri. Qualunque sia l'iter che si intende perseguire, l'argomento è di tale importanza che non può essere trascurato.

IN GIUDIZIO

Il diritto al contraddittorio va subito fatto valere

L'eventuale violazione, che vizia l'atto, va eccepita nel ricorso introduttivo

La nullità dell'atto per la violazione al diritto al contraddittorio va eccepita già nel ricorso introduttivo del giudizio. Si tratta, infatti, di un'illegitimità che può essere fatta valere solo dal contribuente e non è rilevabile d'ufficio dal giudice. Ne consegue, quindi, che in assenza dell'eccezione nell'atto

in primo grado, non potrà più essere proposta nei gradi successivi e il provvedimento avrà piena efficacia anche se emesso in violazione della norma.

In tale contesto, occorre ricordare che nel nostro ordinamento non esiste un diritto generalizzato al contraddittorio preventivo all'emissione dell'atto impositivo. L'eventuale violazione può comportare così la nullità, solo se espressamente prevista per legge. Va da sé, che in tutti i casi di accesso presso la sede del contribuente, anche se solo finalizzato al reperti-

mento della documentazione, poiché l'obbligo di contraddittorio è previsto per legge (articolo 12, comma 7, dello Statuto), l'eventuale violazione comporta la nullità del successivo atto impositivo emesso. Per gli altri accertamenti a tavolino, invece, occorre verificare se la norma disciplinante preveda il confronto preventivo ovvero se la pretesa riguardi tributi armonizzati, per i quali l'obbligo deriva dall'applicazione dei principi comunitari.

Tuttavia, anche per quest'ultima ipotesi, perché operi la sanzione di nullità del provvedimento, il contribuente deve dimostrare concretamente le ragioni che avrebbe potuto far valere in sede di confronto preventivo (prova di resistenza).

Quindi, ferma restando la necessità di eccepire la nullità nel ricorso introduttivo del giudizio, con riferimento agli accertamenti derivanti da verifiche con accesso, poiché opera l'articolo 12, comma 7, dello Statuto, l'invalidità dell'atto non necessita della prova di resistenza. Peraltro, poiché la nullità è espressamente prevista

dalla norma interessa qualsiasi tributo e non soltanto quelli armonizzati.

In assenza di una specifica norma: • per i tributi armonizzati, il contraddittorio preventivo è obbligatorio anche in assenza di accesso e occorre la prova di resistenza; • per i tributi non armonizzati, non sussiste un obbligo generalizzato di contraddittorio, e quindi non sussiste illegittimità.

—La.A.
—A.I.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

INFORMAZIONE PROMOZIONALE

ECOMONDO THE GREEN TECHNOLOGY EXPO **KEY ENERGY** THE RENEWABLE ENERGY EXPO **FIERA di RIMINI** dal 5 all'8 novembre 2019

Imprese protagoniste nel green, l'unica economia per guardare il futuro

Ecomondo e Key Energy, cuore dell'Economia Circolare e delle Rinnovabili. La Fiera di Rimini è pronta a trasformarsi nel centro business e internazionale della circular e green economy e delle energie rinnovabili. Dal 5 all'8 novembre tornano Ecomondo e Key Energy, affiancate quest'anno dal biennale Sal.Ve (veicoli per l'ecologia) in collaborazione con ANFIA, e dalla prima edizione di DPE - Distributed Power Europe, sulla power generation. Lo spaccato delle novità e degli scenari dei prossimi anni, emergerà chiaro nelle proposte delle aziende espositrici e nel fitto calendario di eventi a cura del Comitato Tecnico Scientifico. Mercoledì 6 novembre, si segnala Circular economy: the 21st-century economic paradigm to redefine growth and development, organizzato in collaborazione con Intesa San Paolo Innovation Center.

ALIAxis
Sistemi di trasporto fluidi in plastica intelligenti, innovativi e sostenibili

In un mondo in rapida evoluzione, in cui la popolazione continua a crescere e il clima a cambiare, l'acqua è tra le risorse più preziose del pianeta, un elemento chiave da preservare cambiando radicalmente il modo in cui la si utilizza. Come leader globale del settore in grado di avvicinare le persone alle risorse idriche ed energetiche, **Aliaxis** è pronta a raccogliere la sfida di un futuro migliore. Tra i più grandi produttori al mondo di sistemi di trasporto fluidi in plastica, combina la forza di un gruppo globale con la diversità e la passione dei team locali che, grazie a conoscenze specifiche e all'esperienza maturata sul campo, offrono ai clienti prodotti e servizi tra i più avanzati del settore, garantendo soluzioni sempre più intelligenti, innovative e sostenibili. www.aliaxis.com - Pad. D1 - Stand 056



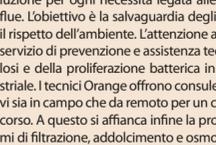
Innovativo sistema di raccolta automatizzata dei rifiuti urbani da EASY di NORD ENGINEERING

Attiva da oltre 25 anni nella progettazione di attrezzature di raccolta, **Nord Engineering** mette a punto **Easy**, sistema mono-operatore bilaterale per la raccolta dei rifiuti differenziati in contenitori di superficie e interrati. Tratta tutte le tipologie di rifiuto nel rispetto dell'ambiente e delle normative, riducendo i costi di gestione. L'informaticizzazione della raccolta rifiuti urbani gestisce, mediante dispositivi elettronici applicati su contenitori e mezzi di raccolta, i conferimenti di rifiuti e i trasferimenti degli automezzi. L'integrazione dell'attrezzatura Easy con le tecnologie *hi-tech* consente di acquisire informazioni utili per il *data-processing* che monitorando l'iter, dal conferimento dell'utente fino allo smaltimento finale, lo traduce in dati statistici. www.nordengineering.com - Pad C7 Stand 023



ORANGE a fianco delle aziende nel trattamento delle acque di processo, sanitarie e reflue

Orange, distributore nazionale per i prodotti chimici della linea **AQUALEAD®** di **SUEZ Water Technologies & Solutions**, offre la migliore soluzione per ogni necessità legata alle acque di processo, sanitarie e reflue. L'obiettivo è la salvaguardia degli impianti, il risparmio energetico e il rispetto dell'ambiente. L'attenzione alla salute è altrettanto al centro del servizio di prevenzione e assistenza tecnica per il controllo della legionellosi e della proliferazione batterica in campo ospedaliero, civile e industriale. I tecnici Orange offrono consulenza e supporto tecnico continuativi sia in campo che da remoto per un controllo costante sui trattamenti in corso. A questo si affianca infine la progettazione e realizzazione di sistemi di filtrazione, addolcimento e osmosi inversa per qualunque necessità richieda il processo produttivo. - www.orangeitalia.it - Pad D4 Stand 040



SIM GREEN salvaguarda l'ambiente con il recupero e trattamento di rifiuti elettro-elettronici

Specializzata nella raccolta, recupero e trattamento dei rifiuti elettro-elettronici, **SIM GREEN** dal 2014 a oggi ha trattato circa 10.000 tonnellate di schede elettroniche estratte da 20.000 tonnellate di apparati dismessi provenienti dai settori delle telecomunicazioni, dei trasporti e del terziario pubblico e privato. Con particolare cura nella selezione dei materiali per tipologia, produce semilavorati utilizzati successivamente dagli impianti metallurgici di destinazione finale per estrarre metalli preziosi, nobili, ferrosi e materie plastiche. Il recupero complessivo è di circa l'80% del prodotto in ingresso all'impianto, un contributo importante allo sviluppo dell'economia circolare e alla tutela ambientale. www.simgreen.it - Pad B3 Stand 198



SCOLARI Srl: essiccazione a bassa temperatura per fanghi, C.S.S., digestati agricoli e civili

Economia circolare, riciclaggio reflui di lavorazione e diminuzione dei rifiuti sono argomenti che ricorrono sempre più spesso nei convegni e sui giornali. **Scolari Srl** persegue questi valori fin dagli anni '70 realizzando i primi impianti di essiccazione per fanghi, RDF e compost in aziende del settore ambientale, con lo scopo di recuperare prodotti e materiali da riciclare come materia prima-seconda o da ridurre prima dell'invio in discarica. Gli impianti tecnologicamente avanzati, distribuiti in Italia e in Europa, consentono di recuperare termica altrimenti dissipata ed essiccare materiali come C.S.S., fanghi civili, industriali, agroalimentari, digestati del settore agricolo, civile (Forsu) e industriale, recuperando al tempo stesso l'azoto sotto forma di solfato ammonico. - www.scolarisrl.com - Pad D5 Stand 200



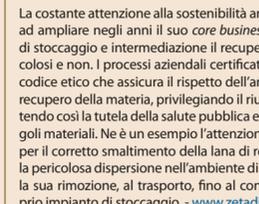
Attrezzature oleodinamiche ad alta tecnologia MINELLI per la movimentazione di materiali sfusi

Specializzata nella produzione di attrezzature oleodinamiche per la movimentazione di materiali sfusi per i settori rottami, ecologia, ferroviario e forestale, **Minelli Srl** si colloca a pieno titolo nel circolo virtuoso dell'ecosostenibilità con innovativi processi di recupero delle materie prime ad alta tecnologia. Al fine di migliorare *know how* e servizio al cliente ha incrementato e automatizzato i processi produttivi, distinguendosi dai competitor per la gestione completamente interna della produzione e un controllo diretto delle fasi di lavorazione. Minelli guarda al futuro attraverso la ricerca di nuovi mercati e un costante aumento della qualità di prodotti e servizi. www.minellisrl.it - Pad. C3 Stand 003-033



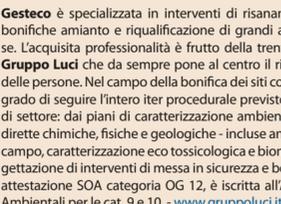
Alta professionalità di ZETADI nello stoccaggio e riciclo di rifiuti pericolosi e non pericolosi

La costante attenzione alla sostenibilità ambientale spinge **Zetadi** ad ampliare negli anni il suo *core business* affiancando all'attività di stoccaggio e intermediazione il recupero e riciclo di rifiuti pericolosi e non. I processi aziendali certificati ISO 14001 seguono un codice etico che assicura il rispetto dell'ambiente e l'attenzione al recupero della materia, privilegiando il riutilizzo dei rifiuti e garantendo così la tutela della salute pubblica e la valorizzazione dei singoli materiali. Ne è un esempio l'attenzione adottata in tutte le fasi per il corretto smaltimento della lana di roccia - così da prevenire la pericolosa dispersione nell'ambiente di particelle finissime - dalla sua rimozione, al trasporto, fino al conferimento presso il proprio impianto di stoccaggio. - www.zetadisrl.it - Pad C2 Stand 012



Interventi professionali di risanamento e bonifica di siti inquinati con l'alta esperienza di GESTECO

Gesteco è specializzata in interventi di risanamento di siti inquinati, bonifiche amianto e riqualificazione di grandi aree industriali dismesse. L'acquisita professionalità è frutto della trentennale esperienza del **Gruppo Luci** che da sempre pone al centro il rispetto dell'ambiente e delle persone. Nel campo della bonifica dei siti contaminati, Gesteco è in grado di seguire l'intero iter procedurale previsto dalla vasta normativa di settore: dai piani di caratterizzazione ambientale mediante indagini dirette chimiche, fisiche e geologiche - incluse analisi di laboratorio e sul campo, caratterizzazione eco tossicologica e biomonitoraggio, - alla progettazione di interventi di messa in sicurezza e bonifica in situ. Dotata di attestazione SOA categoria OG 12, è iscritta all'Albo Nazionale Gestori Ambientali per le cat. 9 e 10. - www.gruppoluci.it - Pad C1 Stand 135



COGEI Impianti di depurazione acque civili e industriali a tutela dell'ambiente

Dal 1992 **Cogei** pone al centro la salvaguardia ambientale attraverso la progettazione, pianificazione, costruzione e gestione di impianti di depurazione per uso civile e industriale, delle acque reflue e di fognatura. Attraverso l'attività di *R&D*, in *partnership* con Università ed Enti di Ricerca, mette a punto tecnologie depurative non convenzionali supportate da sistemi di controllo avanzati di tipo predittivo per ridurre l'impatto ambientale, ottimizzare il processo di trattamento e massimizzare l'efficienza energetica. L'alta specializzazione nel trattamento acque garantisce progetti personalizzati per impianti economicamente vantaggiosi che assicurano continuità del processo depurativo, elevato grado di automazione ed efficienza e una ridotta attività di gestione da parte del cliente. www.cogei.net - Pad D2 Stand 055

