

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Cassazione. Tour de force degli uffici per gli accertamenti sui periodi con termini di decadenza entro dicembre

# Controlli in tempi stretti

## Nulli gli atti emessi prima della scadenza dei 60 giorni dalla notifica del Pvc

Rosanna Acierno

L'imminente conclusione dell'anno coincide anche con la con l'intensificazione delle attività di controllo del Fisco a causa della prescrizione dei termini di accertamento, anche se diversi a seconda delle imposte e degli atti contestati. Tuttavia, in tale scenario, l'Amministrazione finanziaria deve tenere conto di un limite posto dalla giurisprudenza maggioritaria di legittimità: sono nulli gli avvisi emanati prima dei 60 giorni dalla notifica del **Processo verbale di constatazione** (Pvc).

Una regola importante perché, di fatto, "sterilizza" gli atti che saranno inviati da questo mese senza il rispetto delle tutele per la difesa previste dall'articolo 7, comma 2 dello Statuto del contribuente. Secondo questa disposizione, infatti, nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, l'accertamento non può essere emanato prima della **scadenza dei termini** per la presentazione delle osservazioni e delle richieste del soggetto verificato che dovranno essere valutate dagli Uffici e, quindi, prima di 60 giorni dalla consegna del Pvc.

La ratio della norma è chiara: l'Ufficio deve concedere al contribuente la possibilità di comunicare le proprie osservazioni e richieste, proprio nell'ottica collaborativa che costituisce elemento centrale della Legge 212/00. Ove invece l'Amministrazione emetta l'atto impositivo prima dei 60 giorni prescritti si incorrerebbe comunque nella violazione della norma, nonché del diritto di difesa del contribuente.

L'unica deroga prevista per

l'emanazione anticipata dell'avviso è costituita dalla prova della sussistenza di una «particolare e motivata urgenza». In proposito, si fa rilevare come i giudici della Suprema corte hanno precisato che non costituisce «caso di particolare urgenza» l'«approssimarsi della scadenza dei termini per l'emissione dell'avviso e ciò in quanto «diversamente opinando si verrebbe a giustificare un ritardo tutt'altro che occasionale ma fisiologico del modus operandi degli Uffici». Pertanto, «il caso di particolare ur-

**LA GIUSTIFICAZIONE**  
Il divieto di emanazione dell'atto ante scadenza dà tempo al soggetto verificato per presentare osservazioni o richieste

genza» deve consistere in un fatto imputabile «non imputabile alla condotta dell'Amministrazione finanziaria» (Cassazione, sentenza 10069/14).

Si evidenzia, peraltro, che la norma contenuta nello Statuto non fa riferimento alla notifica dell'atto di accertamento ma alla sua emanazione, ossia alla data in cui è stata apposta la firma del direttore dell'Ufficio o della persona da lui delegata.

Inoltre, la prescrizione del rispetto del termine dei sessanta giorni, essendo contenuta nella Legge 212/00, non è circoscritta soltanto alle imposte sui redditi e all'Iva, ma è estendibile anche a tutti gli altri comparti impositivi, quali ad esempio tributi locali e imposta di registro, con l'eccezione dei diritti doganali.

Nonostante poi l'articolo 12, comma 7 dello Statuto faccia espresso riferimento all'avviso di accertamento, il termine di sessanta giorni deve essere rispettato anche nel caso di atti che, sebbene non siano formalmente denominati avvisi di accertamento, hanno comunque una funzione accertativa (come nel caso, ad esempio, di avviso di liquidazione dell'imposta di registro). In proposito, la Cassazione ha avuto modo di precisare che il termine dilatorio di sessanta giorni dalla consegna del Pvc per consentire al contribuente di produrre le memorie difensive opera in tutte le fattispecie in cui, a seguito di accesso, viene emesso un atto impositivo. Non ha rilievo la circostanza che il provvedimento sia un avviso di recupero di un credito d'imposta. Si tratta, infatti, di atti aventi natura impositiva, e pertanto trattati alla stregua di avvisi di accertamento (Cassazione, sentenze nn. 2280/14 e 2783/13).

È bene precisare, infine, che il termine dilatorio di 60 giorni tra processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo ed avviso di accertamento, deve essere osservato con riferimento a qualsiasi atto di verifica delle Autorità competenti. Pertanto, tale termine opera sia quando venga rilasciato un vero e proprio «processo verbale di constatazione» (Pvc), sia allorché venga rilasciato un verbale meramente descrittivo delle operazioni svolte o comunque di chiusura delle operazioni di accesso, verifica o ispezione nei locali, indipendentemente dal loro contenuto (Cassazione, sentenza 5273/14).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### Il quadro

Gli avvisi d'accertamento in scadenza al 31 dicembre 2014

ATTO	TERMINE DI DECADENZA	IMPOSTA IN DECADENZA 31/12/14
<b>Avviso di accertamento in caso di presentazione della dichiarazione</b>	Notifica d'accertamento entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione	<b>2009</b>
<b>Avviso di accertamento in caso di omessa presentazione della dichiarazione</b>	Notifica di accertamento entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui si sarebbe dovuta presentare la dichiarazione	<b>2008</b>
<b>Avviso di accertamento in presenza di reato tributario</b>	Notifica di accertamento entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione	<b>2005</b>
<b>Accertamento in presenza di reato tributario e dichiarazione omessa</b>	Notifica entro il 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui si sarebbe dovuta presentare la dichiarazione	<b>2003</b>
<b>Cartella di pagamento relativa al controllo automatizzato (articolo 36-bis Dpr 600/73 e 54-bis del Dpr 633/72)</b>	Notifica della cartella entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	<b>2010</b>
<b>Cartella di pagamento relativa al controllo formale (articolo 36-ter Dpr 600/73)</b>	Notifica della cartella entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione	<b>2009</b>

Le eccezioni. I casi di deroga

## L'urgenza salva gli avvisi sprint

Non tutti gli atti di accertamento emessi dall'Ufficio prima dello scadere del termine dei 60 giorni dalla notifica del **Processo verbale di constatazione** sono da ritenersi illegittimi e, dunque, nulli. In alcuni casi particolari, infatti, gli **avvisi sprint** sono stati ammessi dalla stessa giurisprudenza di legittimità.

Si fa riferimento, in particolare, al caso in cui, ad esempio, il contribuente accertato versi in un comprovato stato di insolvenza o in caso di reati tributari, o ancora in ipotesi di frodi fiscali. Così, secondo i giudici di legittimità il termine di 60 giorni dalla consegna del Pvc può non essere rispettato quando sussistono ragioni di «particolare e motivata» urgenza, e non rileva la circostanza che queste non siano state indicate nell'atto d'accertamento. Per esempio, la particolare e motivata urgenza è stata ravvisata in presenza di un grave stato di insolvenza del contri-

buyente che renda difficoltoso con il passare del tempo il pagamento del tributo (Corte di cassazione, sentenza 9424/14).

Inoltre, a parere della Suprema corte, la particolare e motivata urgenza si verifica anche qualora il contribuente accertato sia stato indagato per reati fiscali, poiché in tal caso è concreto il rischio di perdita del credito fiscale (Corte di cassazione, ordinanza 14287/14).

Ancora, tra le cause di particolare e motivata urgenza sono state annoverate anche le seguenti circostanze: la scoperta di nuovi fatti emersi durante le attività di verifica fiscale o nel corso di pro-

### LA GIURISPRUDENZA

Tra le ragioni motivate: il sospetto di reati fiscali che mettono a rischio il credito o un grave stato di insolvenza

cedimenti penali svolti nei confronti di altri soggetti, comportamenti pretestuosi o dolosi da parte del contribuente accertato, finalizzati ad ostacolare o a ritardare la conclusione delle attività di verifica, o ancora il verificarsi di eventi eccezionali che hanno compromesso la regolare programmazione dell'attività di controllo da parte degli Uffici finanziari (Corte di cassazione, sentenza 3142/14).

Infine, i giudici di legittimità hanno avuto modo di precisare che il requisito della particolare e motivata urgenza sussiste anche quando il contribuente verificato risulta essere implicato in attività fraudolente poste in essere mediante società cosiddette cartiere, finalizzate alla evasione fiscale o ad eludere la riscossione delle imposte (Corte di cassazione, sentenza 27911/13).

Suscita ancora dubbi, invece, la questione di nullità degli atti di accertamento anticipati qualora

L'avvocato può fare indagini per conto del cliente?

### LE INDAGINI DIFENSIVE DOMANI LA GUIDA PRATICA DEL SOLE 24 ORE

Il processo penale e il nuovo ruolo attivo degli avvocati: l'attività investigativa, le fonti di prova, l'interrogatorio, le indagini consentite e gli obblighi deontologici

Le indagini difensive

In vendita a 0,50 euro oltre al prezzo del quotidiano

essi derivino da controlli cosiddetti "a tavolino".

Se, infatti, recentemente gli Ermellini hanno precisato che, nel caso di accertamenti svolti direttamente presso l'Ufficio e non presso la sede del contribuente, non è possibile lamentare la mancata formazione del **Processo verbale di constatazione**, con conseguente violazione dell'articolo 12 comma 7 della Legge 212/00 (Corte di cassazione, sentenza 13588/14), non sono mancate, in passato, pronunce di merito che hanno dichiarato la loro nullità.

I giudici di merito hanno, infatti, rilevato che i 60 giorni devono essere rispettati anche nel caso di accertamenti da redattore e da studi di settore giacché il verbale di contraddittorio formato a seguito di inviti a comparire ha natura sostanziale assimilabile in tutto e per tutto al **Processo verbale di constatazione**, a prescindere dalla diversa denominazione (Commissione tributaria provinciale di Milano, sentenza 126/10 e Commissione tributaria I° Trento, sentenza 70/10).

Ro. Ac.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Istituti di credito. Circolare Abi sulle modifiche del Dl 91/2014

## Contratti di finanziamento, sostitutiva ad ampio raggio

Angelo Busani

L'imposta sostitutiva di cui al Dpr 601/1973 assolta in sede di stipula dei **contratti di finanziamento** a medio e lungo termine erogati da istituti di credito "copre" qualsiasi cessione dei crediti derivanti da tali contratti; e pure le formalità conseguenti alla cessione del credito derivante da questi finanziamenti (quale l'annotazione della cessione a margine dell'ipoteca iscritta a garanzia del finanziamento) è sotto l'ombrello "protettivo" del Dpr 601/1973, trattandosi di operazioni fisiologicamente connesse alla trasmissione delle posizioni contrattuali legate ai contratti di finanziamento in questione.

È questa la posizione che l'Abi assume, nella circolare 9 del 30 ottobre 2014, al cospetto delle novità introdotte nel Dpr 601/1973, in tema di imposta sostitutiva, dal Dl 91/2014, convertito dalla legge 116/2014. Abi afferma infatti che, oltre alle cessioni di credito stipulate «in relazione» ai finanziamenti che beneficiano del regime dell'imposta sostitutiva di cui al Dpr 601/1973, anche le eventuali successive cessioni dei relativi crediti o contratti (unitamente ai trasferimenti delle garanzie a essi relativi) ricadono nell'ambito di applicazione dell'imposta sostitutiva, in quanto il Dl 91/2014 ha inteso appunto risolvere i dubbi interpretativi che si potevano porre in passato circa l'ampiezza della normativa di esenzione; il legislatore del Dl 91/2014, appare infatti aver preso atto della necessità di superare

tali incertezze interpretative, potenziale intralcio alla attività di finanziamento delle imprese, procedendo alla riformulazione del Dpr 601/1973 in modo da sancire la riconducibilità nell'ambito di efficacia della normativa sull'imposta sostitutiva «le successive cessioni dei relativi contratti o crediti», unitamente ai trasferimenti delle garanzie a essi relative.

Il chiarimento normativo, secondo l'Abi, permette in particolare di considerare rientranti nel regime di esenzione dalle ordinarie im-

### L'INTERPRETAZIONE

Le «indacazioni» bancarie e le retrocessioni di crediti cartolarizzati seguono il regime dell'imposta agevolata

ste indirette non solo le sindacazioni dei finanziamenti (e cioè i contratti di pool stipulati dopo l'erogazione del finanziamento) ma anche i contratti, le formalità e le garanzie relativi alle «retrocessioni» di crediti già cartolarizzati di cui alla legge 130/1999, provenienti da finanziamenti che abbiano scontato l'imposta sostitutiva.

Può infatti accadere che il perimetro dei crediti cartolarizzati venga successivamente rettificato, con la restituzione alla banca cedente di alcuni dei crediti che inizialmente erano stati inseriti nel blocco della cessione. Prima del Dl 91/2014 poteva invece essere posto in dubbio se l'articolo 6, comma 2 della legge

130/1999 (secondo cui il regime di esenzione dalle ordinarie imposte indirette continua ad applicarsi anche in caso di cartolarizzazione dei crediti derivanti da finanziamenti assoggettati a imposta sostitutiva) potesse applicarsi alle successive eventuali «retrocessioni» di alcuni dei crediti cartolarizzati.

Per quanto ragioni di ordine sistematico già offrirono spazio per una risposta positiva, ogni dubbio deve ritenersi ora fugato dall'ampia evidenza letterale della modifica che appunto riconduce nel regime di esenzione ogni cessione di credito e di contratto relativa a finanziamenti "in sostitutiva".

Un altro importante effetto della modifica legislativa è che ora viene resa, di fatto, irrilevante la verifica dell'esistenza di un nesso di "inerenza" tra il finanziamento e la cessione del credito; nesso che, secondo un'interpretazione restrittiva della normativa previgente, occorreva affinché la cessione del credito beneficiasse dell'imposta sostitutiva (in sostanza, dalla necessità di tale requisito di "inerenza" discendeva che il beneficio fiscale si applicava alle cessioni di credito stipulate a monte del finanziamento, e cioè per ragioni di garanzia, ma non a quelle a valle del finanziamento stesso). Infatti, oggi ciò che conta è che la cessione concerna il credito sorto per effetto della stipula di un contratto di finanziamento il quale, per essere a medio/lungo termine, abbia beneficiato dell'imposta sostitutiva.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I chiarimenti delle Entrate. Risoluzione sui trasferimenti immobiliari

## Aste, prezzo valore retroattivo

Il principio del "prezzo-valore" (vale a dire la determinazione dell'imponibile su base catastale per i trasferimenti immobiliari soggetti a imposta proporzionale di registro) si può applicare anche in via retroattiva a quegli acquisti all'asta per i quali non sia ancora scaduto il termine per chiedere il rimborso dell'imposta di registro. È quanto stabilito dall'agenzia delle Entrate nella risoluzione 95/E del 3 novembre 2014.

La questione origina dal fatto che la Corte costituzionale, con la sentenza 6 del 23 gennaio 2014 ha riconosciuto l'applicabilità del "prezzo-valore" anche ai trasferimenti immobiliari avvenuti nell'ambito di procedure di espropriazione forzata o a seguito di pubblico incanto. Anteriormente, le Entrate riconoscevano invece la valutazione su base catastale ai soli trasferimenti che avessero luogo con il ministero notarile.

Al cospetto di questa sentenza, chi ha dovuto "subire" il clima interpretativo previgente (e quindi la tassazione con base imponibile pari al prezzo di aggiudicazione) si è chiesto allora se non si possa integrare ora l'atto di trasferimento coattivo (o mediante pubblico incanto) con la richiesta di applicazione del regime di cui all'articolo 1, comma 497 della legge 266/2005 (e quindi ottenere un rimborso dell'imposta versata in più rispetto a quella che risulterebbe utilizzando il valore catastale del fabbricato quale base imponibile).

Le Entrate hanno risposto positivamente, in quanto viene riconosciuto che la mancata richiesta dell'applicazione del "prezzo-valore" non è depesa da una scelta dei contribuenti, poiché tale opzione non veniva riconosciuta per gli immobili acquisiti per asta pubblica o con trasferimento coattivo. Ne consegue che, pur se l'atto di tra-

sferimento sia stato già registrato, il contribuente può ora esercitare l'opzione per l'applicazione del regime del "prezzo-valore" mediante apposita dichiarazione da rendere nell'istanza di rimborso della maggiore imposta di registro versata dal contribuente stesso.

Le Entrate, infine, nel precisare che gli effetti di una sentenza della Corte costituzionale recante la dichiarazione di illegittimità di una norma si producono anche con riferimento ai rapporti sorti anteriormente alla declaratoria di illegittimità, specificano che per la retroattività degli effetti vi è il limite rappresentato dai cosiddetti rapporti "esauriti": tali sono i rapporti rispetto ai quali sia decorso il termine di prescrizione o di decadenza stabilito dalla legge per l'esercizio dei diritti a essi relativi.

A.Bu.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

# La sicurezza sul lavoro

Recente evoluzione giurisprudenziale  
Nuove disposizioni del "Decreto del fare"

**Relatori**

- Ing. Mario Alvino AIAS
- Pres. Walter Saresella Tribunale di Milano
- Avv. Alberto Andreani Università di Urbino
- Cons. Alessio Scarcella Corte Suprema di Cassazione
- Avv. Ezio Audisio Studio Zaccone
- Ing. Michele Tritto ANCE
- Avv. Lorenzo Fanfani Avvocato in Roma
- Avv. Mario Gebbia Studio Gebbia Bortolotto Penalisti Associati
- Dot. Paolo Pennesi Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali
- Ing. Giuseppe Piegari Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali
- Dot. Ciro Santoriello Gruppo Specializzato Sicurezza del Lavoro

**Milano, 3 e 4 dicembre 2014**  
**Carlton Hotel Baglioni**

EARLY BOOKING 20% fino al 14 novembre di sconto

Evento disponibile in videoconferenza  
La qualità e l'interattività degli eventi Optime direttamente su personal computer o tablet

Per programma completo e iscrizioni - [www.optime.it](http://www.optime.it) - [info@optime.it](mailto:info@optime.it)