



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI CAMPOBASSO

SEZIONE 2

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 469/2015

UDIENZA DEL

12/04/2016 ore 09:30

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	VIGLIOTTI	FRANCESCO	Presidente
<input type="checkbox"/>	MAROLLA	ANGELO	Relatore
<input type="checkbox"/>	VALERIO	ANNA MARIA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

N°

448/16

PRONUNCIATA IL:

12/4/2016

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

12/7/2016

Il Segretario

*S. Falla*

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 469/2015  
depositato il 27/05/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TR602T501673 IVA-ALTRO  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TR602T501673 IRAP 2009  
contro:

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI CAMPOBASSO

**proposto dal ricorrente:**

SERVIZI AUTO S.A.S DI FUIANO LUIGI &C.  
VIA ANCONA LOTTO M VILLETTA 2 86042 CAMPOMARINO CB

**difeso da:**

PIRONTI DOMENICO  
VIA S F SCO FASANI 3 71122 FOGGIA FG

*[Handwritten signature]*

## FATTO

Con ricorso depositato in data 27/05/2015 la Società Servizi Auto S.a.s. di Fuiano Luigi e c. impugnava innanzi a questa Commissione l'avviso di accertamento in epigrafe indicato, con il quale l'A.F. aveva disconosciuto alcuni costi, contestandone l'inerenza.

La ricorrente eccepiva, preliminarmente, la violazione del principio del contraddittorio preventivo ex art. 12 L. 212/2000 e la mancata redazione di processo verbale, ai sensi dell'art. 24 della L. n. 4/1929.

A supporto della propria tesi richiamava sentenze della Corte di Giustizia Europea e della Cassazione, nonché principi contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente (artt. 5,6,7,10,12).

Eccepiva altresì nullità dell'avviso di accertamento per violazione degli artt. 12, comma 1, e 60 DPR 600/73, perché l'atto non sarebbe stato sottoscritto dal funzionario competente né sarebbe stata allegata la delega.

Eccepiva inoltre la nullità dell'avviso per intervenuta decadenza dell'azione di accertamento, ex art. 43 DPR 600/73, nonché per difetto di notifica, per mancata osservanza della norma per errata individuazione dei soggetti obbligati.

Nel merito la ricorrente eccepiva l'infondatezza delle riprese a tassazione di costi, che dovevano ritenersi effettivamente inerenti all'attività di noleggio delle autovetture, come quelli per manutenzione, lavaggio e pedaggio dell'auto, mentre erano da considerare inerenti anche i costi relativi a manutenzione straordinaria dell'immobile sede dell'attività ed alle autovetture ad uso promiscuo.

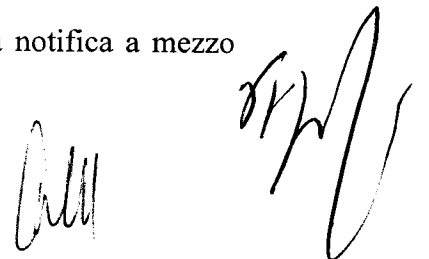
Concludeva per l'accoglimento del ricorso, con vittoria di spese processuali.

Si costituiva in giudizio l'Ufficio, che impugnava il ricorso e ne chiedeva il rigetto, affermando di non aver violato il principio del contraddittorio, perché, nel caso di specie, non vi era il relativo obbligo, non trattandosi di tributi armonizzati, e sostenendo altresì che "nel caso di specie, anche a seguito del contraddittorio l'esito dell'accertamento non avrebbe potuto essere diverso rispetto a quello posto in essere"(!).

L'Ufficio riteneva altresì non essere necessario alcun verbale di chiusura delle operazioni, trattandosi di operazioni "a tavolino", mentre non era stata neppure violata alcuna norma in materia di sottoscrizione dell'atto.

Contestava infine l'eccezione di prescrizione e quella di nullità della notifica a mezzo posta.

Nel merito riaffermava la non inerente dei costi dedotti.



## DIRITTO

La Commissione osserva, in via prioritaria, che già la prima delle pregiudiziali poste dalla difesa del ricorrente appare fondata e quindi meritevole di accoglimento, per quanto di seguito sarà illustrato.

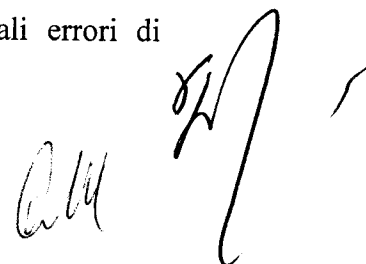
In buna sostanza l'Ufficio nega la necessità del contraddittorio preventivo, trattandosi di controllo "a tavolino". Al contrario, ed almeno fino al ripensamento operato dalla Cassazione con recente sentenza 24823/2015, il contraddittorio endoprocedimentale è stato considerato dalla giurisprudenza di legittimità e di merito un obbligo indefettibile per qualsiasi tipo di accertamento.

Il fondamento di quest'obbligo trova conferma, nel diritto nazionale, nel rispetto delle norme di legge costituzionali relative al buon andamento e imparzialità della pubblica Amministrazione, nonché dei principi di collaborazione e buona fede, sanciti dall'art. 10, comma 1, della L. 212/2000.

Parte rilevante della giurisprudenza di merito e di legittimità ha ritenuto che qualunque attività di natura istruttoria diretta alla verifica della dichiarazione tributaria o tale da comportare l'esame in ufficio di documenti prodotti dal contribuente stesso su invito dell'A.F., deve essere qualificata come attività di verifica, per cui, ai fini dell'osservanza del principio del contraddittorio, il contribuente deve esser messo in condizione di conoscere le rilevazioni eseguite e le contestazioni effettuate, per consentire allo stesso di potersi difendere, presentando le opportune osservazioni in base all'ineludibile principio secondo il quale *“ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, l'amministrazione sarebbe tenuta ad attivare, a pena di invalidità dell'atto, il contraddittorio endoprocedimentale, indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva”*.

In realtà non si può non riconoscere ad un avviso di accertamento la natura di un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente.

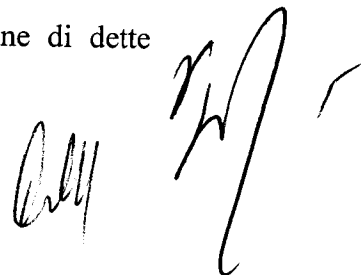
Analogo orientamento era già stato adottato dal diritto comunitario: infatti, la Corte di Giustizia Europea (causa C-349/07) ha affermato che i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi... in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'A.F. intende fondare la sua decisione. E ciò allo scopo di mettere l'autorità competente in condizione di tenere conto di tutti gli elementi del caso e di correggere eventuali errori di valutazione degli atti, conseguenti all'esame degli stessi.



Dall'esame degli atti di causa è emerso che, nella fattispecie, è stato violato il legittimo diritto della parte ad un contraddittorio prima dell'emissione dell'avviso di accertamento. Ne consegue che lo stesso è illegittimo e pertanto deve essere annullato, a nulla rilevando il cambiamento di orientamento in materia esplicitato dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 24823/15 per i motivi che si passano ad esporre.

Dopo anni di contrapposizioni e sentenze contrastanti, la Cassazione a Sezioni Unite, con sentenza n. 19667/2014, aveva stabilito - sembrava ormai definitivamente- che: *“Da questo complesso di norme emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una “decisione partecipata” mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella “fase precontenziosa” o endoprocedimentale”, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell’obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell’emanazione di questo, realizza l’inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall’articolo 24 Cost., e il buon andamento dell’amministrazione, presidiato dall’articolo 97 Costituzione”*.

Ribaltando l’orientamento che sembrava ormai essersi consolidato, le Sezioni unite della Corte di Cassazione hanno affermato, con la recente sentenza n. 24823/2015, che, differentemente dal diritto dell’Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all’Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l’invalidità dell’atto. Ne consegue che, in tema di tributi “non armonizzati”, l’obbligo dell’Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l’invalidità dell’atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi “armonizzati”, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell’Unione, la violazione dell’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell’Amministrazione comporta, in ogni caso, anche in campo tributario, l’invalidità dell’atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l’opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa.



Secondo il massimo consesso quindi il mancato contraddittorio rileva sulla validità di un atto soltanto laddove esplicitamente previsto dalla disciplina che regola la formazione di quello specifico atto.

Per quanto invece attiene ai tributi "armonizzati" (in particolare l'IVA) le Sezioni Unite riconoscono che l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume un rilievo generalizzato (in diretta applicazione del diritto comunitario).

La Corte trae il suo convincimento dal fatto che la rubrica dell'articolo 12 è intestata "*Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*" e che il comma 1 dell'articolo 12 richiama esplicitamente gli "*accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali*".

Per questo motivo, secondo le Sezioni Unite, in ipotesi di verifiche a tavolino, in quanto non svolte nei locali del contribuente, non sussiste, per i tributi "non armonizzati", un obbligo di contraddittorio endoprocedimentale e il suo mancato rispetto non ha quindi alcun rilievo sulla validità dell'atto di accertamento conseguente la verifica.

La constatazione espressa dalla Corte, in effetti, non è una novità: che non sussista nell'ambito del sistema delle norme vigenti un obbligo generalizzato del preventivo contraddittorio è stato ripetutamente sottolineato in dottrina e giurisprudenza, ma è proprio tale rilevata lacuna formale nel diritto positivo che ha indotto la Cassazione medesima, a Sezioni Unite, poco più di un anno fa, a ritenere che essa dovesse essere colmata con l'applicazione di dettati di rango costituzionale sostenendo che l'obbligo del preventivo contraddittorio trova il suo fondamento sui principi ( costituzionali ) di imparzialità, buon andamento, nonché di lealtà e collaborazione tra fisco e contribuente, posti dalla legge 202/2000.

La citata – e contestata - ultima sentenza non risolve inoltre il contrasto con la pronuncia della Corte Costituzionale, n. 132/2015 depositata il 07.07.2015, che dichiarando infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37-bis comma 4 del DPR n. 600/73, ha affermato l'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, poiché la sua "*attivazione costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di un'espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso*".

Handwritten signature and initials in black ink, located in the bottom right corner of the page.

Non considera inoltre quanto disposto dall'articolo 24 della L. n. 4/1929 ancora vigente il quale così dispone: *“La violazione delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale”*.

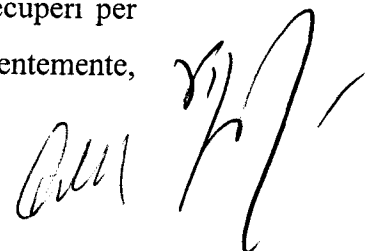
Sicché la combinazione dei due obblighi (di redigere un processo verbale per la constatazione delle violazioni, indipendentemente dal luogo di svolgimento del controllo, e di rispetto del termine dilatorio di 60 giorni dal rilascio del processo verbale) comporta – ad avviso di questa Commissione - implicitamente uno specifico obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, che induce a sostenere che, il comma 7, dell'articolo 12, riguarda tutti i controlli fiscali (ivi compresi quelli “a tavolino”) e non solo quelli effettuati nei locali del contribuente.

Riprendendo quindi la sentenza della Cassazione, secondo la quale l'obbligo del preventivo contraddittorio comporta, laddove non rispettato, l'invalidità dell'atto di accertamento, si potrebbe concludere che anche per le verifiche a tavolino il mancato rispetto di detto obbligo comporta l'annullabilità dell'atto di accertamento; in quanto trattasi di un obbligo implicitamente statuito dal combinato disposto dell'articolo 24 della L. n. 4/1929 e dell'articolo 12, comma 7, della L. 212/00.

L'applicazione della ultima sentenza comporterebbe invece notevoli difficoltà di pratica applicazione se la legittimità dell'atto di accertamento, conseguente al rispetto – o al mancato rispetto – dell'obbligo del contraddittorio, dovesse essere stimata in maniera differenziata a seconda del tipo di imposta di cui si sostiene l'evasione e si opera il recupero.

Per quanto concerne, l'IVA (e, in generale, le imposte armonizzate) le Sezioni Unite hanno in buona sostanza riconosciuto che l'obbligo del contraddittorio sussiste anche in caso di verifiche a tavolino, ma il suo mancato rispetto comporta l'invalidità dell'atto di accertamento soltanto a condizione che, *“in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si rilevi non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto”*.

Notoriamente gli avvisi di accertamento riguardano contemporaneamente recuperi per diversificate tipologie di imposta ( IRPEF, IVA, IRPEG, ILOR ...); conseguentemente,



l'applicazione del principio citato comporterebbe una difficile, spesso impossibile, articolazione della linea difensiva, che dovrebbe essere necessariamente differenziata in relazione ai diversi tributi contemplati nell'avviso, sebbene derivanti da medesimi presupposti di fatto; a meno che gli uffici fiscali, "armonizzandosi" con la citata ultima sentenza, non procedano ad emettere accertamenti distinti di volta in volta, a seconda del tributo interessato, soluzione che, allo stato, non sembra materialmente e giuridicamente percorribile.

Alla luce delle considerazioni esposte questa Commissione ritiene che la mancata attivazione del contraddittorio preventivo sia giusto motivo di annullamento dell'atto impositivo e che abbia carattere assorbente delle restanti eccezioni sia di procedura che di merito.

Contrastanti pronunce giurisprudenziali che si sono recentemente susseguite giustificano la compensazione delle spese di giustizia.

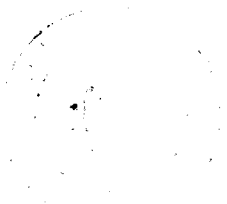
PQM

la Commissione accoglie il ricorso e per l'effetto annulla l'accertamento impugnato.

Compensa integralmente le spese di giudizio.

Campobasso, 12/04/2016

Il Relatore  

Il Presidente  
