



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI E. ROMAGNA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	LAMBERTI	CESARE	Presidente
<input type="checkbox"/>	SCANDURRA	DONATELLA	Relatore
<input type="checkbox"/>	LABANTI	SANDRO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. [REDACTED] 2014
spedito il 02/05/2014

- avverso la pronuncia sentenza n. [REDACTED] Sez:7 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di PARMA
contro:

[REDACTED]
[REDACTED]

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PARMA

Atti impugnati:
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° [REDACTED] IVA-ALTRO 2006

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1259/2014

UDIENZA DEL

20/09/2018 ore 10:00

N°

2783/18

PRONUNCIATA IL:

20.09.2018

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

29 NOV. 2018

Il Segretario

Il segretario

Nicolino Iacovaccio

SS





SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Con sentenza n. 212/07/2013 depositata il 15 novembre 2013, la Commissione Tributaria Provinciale di Parma accoglieva il ricorso proposto dalla ██████████ ██████████, società sportiva dilettantistica, avverso l'avviso di accertamento n. ██████████, anno di imposta 2006, adottato a seguito di controllo fiscale per avere la società superato il limite di € 250.000,00 di ricavi previsto dal regime agevolativo per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, di cui all'art. 1 della legge 16 dicembre 1991, n. 398 e s.m. e i.
2. Avverso la sentenza della Commissione provinciale, l'Agenzia delle Entrate proponeva appello, chiedendo la riforma della sentenza impugnata per erronea applicazione dell'art. 12, comma 7, della legge 22 luglio 2000, n. 212, ritenendo che la disposizione si applica soltanto nei casi di accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente destinati all'esercizio delle attività di che trattasi. Riteneva infondati gli ulteriori motivi di censura, indicati dal ricorrente in primo grado, riguardanti la presunta decadenza dell'amministrazione dalla potestà di accertamento e l'illegittima determinazione della maggiore imposta Iva.
3. La società appellata si costituiva in giudizio per chiedere la conferma della decisione di primo grado, sostenendo la nullità e l'illegittimità dell'avviso di accertamento, per violazione dell'art. 12 della legge n. 212 del 2000; l'avvenuta scadenza dei termini per procedere all'accertamento e l'illegittimità della determinazione della maggiore imposta Iva. Presentava, poi, memorie integrative, eccependo l'inammissibilità dell'atto di appello e l'inesistenza e/o nullità dell'avviso di accertamento per carenza di delega e difetto di sottoscrizione.
4. Questa Commissione Tributaria con ordinanza n. 504/1/2018, adottata nell'udienza del 19 aprile 2018, dichiarava, ai sensi dell'art. 40 del d.lgs. 31



dicembre 1992, n. 546, su istanza del rappresentante della società, l'interruzione del giudizio per intervenuto fallimento della società, come da sentenza del Tribunale Civile di Parma n. 85/2016 dell'8 settembre 2016, depositata in pari data.

5. In data 11 giugno 2018, l'Agenzia delle Entrate presentava istanza di fissazione di udienza. Con successive memorie, la stessa Agenzia si opponeva alle eccezioni di inammissibilità dell'avviso di accertamento per carenza di delega o, comunque, per carenza del potere dirigenziale del delegato a sottoscrivere l'atto, privo della qualifica dirigenziale, sollevate dal ricorrente in sede di memorie integrative, rilevando che eventuali vizi dell'atto impugnato dovevano essere eccepiti dal contribuente nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado. Richiamava, poi, l'orientamento univoco della giurisprudenza della Cassazione secondo cui, ai fini della legittimità dell'atto di appello, è sufficiente che lo stesso provenga e sia riferibile all'ufficio che lo ha emanato.
6. All'udienza odierna il rappresentante dell'Agenzia insisteva per l'accoglimento dell'appello.

MOTIVI DELLA DECISIONE

I. In via preliminare, va rilevata la corretta ripresa del giudizio.

L'art. 43 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 prevede che entro sei mesi da quando sia stata dichiarata l'interruzione del processo, la parte colpita dall'evento o i suoi successori o qualsiasi altra parte possono presentare istanza di trattazione al Presidente di Sezione della competente Commissione tributaria, che provvede alla nomina del relatore e alla fissazione della data di trattazione.

Nel caso di specie, l'istanza di fissazione di udienza è stata presentata dall'Agenzia nei termini di legge.

II. Sempre in via preliminare vanno esaminate le eccezioni di inammissibilità dell'atto di appello e di inesistenza e/o nullità dell'avviso di accertamento per carenza di delega e difetto di sottoscrizione, sollevate dal contribuente.

Entrambe le eccezioni vanno rigettate.

85



Dalla documentazione presente in atti risulta che tanto l'atto di appello, quanto l'avviso di accertamento impugnato sono stati legittimamente sottoscritti da funzionari appartenenti alla terza area professionale, in forza di delega formalmente rilasciata dal Direttore Provinciale pro tempore dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Parma, con disposizioni di servizio n. 311 del 12/07/2013 e n. 125 del 02/04/2012.

III. Nel merito il ricorso è infondato e la sentenza di primo grado va conseguentemente confermata.

Con i motivi di appello l'Agenzia sostiene che nella fattispecie in esame non vi sia stata alcuna violazione dell'art. 12, comma 7, della legge 22 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto del contribuente), non essendo stata eseguita alcuna attività di accesso, di ispezione o di verifica presso il contribuente, considerato che in tali ipotesi non sussiste a carico dell'Ufficio alcun obbligo di notifica di un processo verbale conclusivo delle operazioni di verifica prima dell'emissione dell'avviso di accertamento.

La tesi sostenuta dall'Amministrazione trova conferma in molte decisioni giurisprudenziali adottate in materia, stante il tenore testuale del richiamato articolo 12, riferito alle verifiche fiscali effettuate presso il contribuente.

Anche la giurisprudenza di legittimità e, da ultimo, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la nota sentenza n. 24823/2015, hanno differenziato il regime delle verifiche e dei controlli, cosiddetti "a tavolino", ovvero condotti e svolti negli uffici dell'Amministrazione finanziaria rispetto a quelli effettuati nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali del contribuente.

Nello specifico, la questione rimessa all'esame delle Sezioni Unite riguardava l'ambito di applicazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, ovvero, se le garanzie di natura procedimentale previste a favore del contribuente nella suddetta disposizione (quali la redazione di un verbale di chiusura delle operazioni di verifica con rilascio di copia dello stesso al contribuente, la facoltà di quest'ultimo di

35

produrre osservazioni difensive entro il termine di 60 giorni dal rilascio del verbale ed obbligo dell'Ufficio di valutarle, il divieto dell'Ufficio procedente di emanare l'eventuale avviso di accertamento prima del decorso dei 60 giorni dal rilascio del verbale, salvo il caso di particolare e motivata urgenza) fossero applicabili esclusivamente agli accertamenti emessi a seguito di accessi, ispezioni e verifiche fiscali svolte nei locali di esercizio dell'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, o se piuttosto, quali espressione di un generalizzato obbligo di contraddittorio anticipato, dovessero trovare spazio anche in caso di accertamenti scaturenti da qualsiasi altro tipo di controllo o verifica fiscale.

Le Sezioni Unite della Cassazione hanno ritenuto che non sussiste nell'ordinamento tributario un obbligo generalizzato di contraddittorio precontenzioso, ma singole e specifiche previsioni in tal senso.

Sulla base di tali considerazioni, la Suprema Corte ha limitato l'operatività del contraddittorio endoprocedimentale unicamente ai tributi armonizzati e non anche a quelli non armonizzati, estranei alla sfera di competenza del diritto dell'Unione europea, ritenendo che alle verifiche, cosiddette "a tavolino", non sia applicabile la previsione dell'art. 12 dello Statuto del contribuente.

Le conclusioni alle quali sono pervenute le Sezioni Unite non appaiono, invero, condivisibili.

Ammettere regimi differenziati, uno, obbligatorio per i tributi armonizzati (Iva, dazi doganali, etc.) ed uno facoltativo per i tributi non armonizzati (Irpef, Ires, Irap, etc.), comporta una ingiustificata disparità di trattamento in relazione a differenti tipologie di imposte.

Se l'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, secondo la tesi espressa dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 24823/2015, impone il rilascio del processo verbale di constatazione relativamente agli accertamenti derivanti da accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuati nei locali ove l'imprenditore o il professionista svolgono la loro attività, non va dimenticato il disposto dell'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, il quale, nel prevedere che "*Le violazioni delle norme contenute nelle leggi*

17
finanziarie sono constatate mediante processo verbale" non assegna alcun rilievo al luogo in cui avviene materialmente il controllo o la verifica, essendo, dunque, indifferente che essi vengano svolti presso lo stabilimento, il negozio, lo studio dei soggetti controllati o presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate (c.d. controlli a tavolino).

Il che comporta che tutti i contribuenti, indipendentemente dalle modalità con le quali è stata esercitata l'attività istruttoria, ossia l'attività di controllo/verifica nei loro confronti, hanno diritto a presentare osservazioni e richieste prima della notificazione dell'avviso di accertamento.

Il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale o anticipato assicura il pieno esercizio del diritto di difesa e si realizza consentendo, da un lato, al contribuente di esporre, nello spirito della leale collaborazione Fisco - cittadino, le proprie osservazioni e deduzioni difensive, in modo tale da garantire che il contribuente sia posto nelle condizioni di offrire una rappresentazione più chiara e reale della situazione economico/finanziaria personale o della propria azienda/studio se esercente attività imprenditoriale o professionale; dall'altro, obbligando l'Amministrazione finanziaria a valutare attentamente le osservazioni, siccome esposte e prodotte dal contribuente, e solo dopo, motivando le ragioni per cui non ha potuto accogliere, in tutto o in parte, le argomentazioni difensive del soggetto sottoposto a verifica o controllo fiscale, ad emettere l'avviso di accertamento.

Va, dunque, affermato il principio secondo cui le garanzie poste dall'articolo 12, comma 7 dello Statuto prescindono dal luogo in cui è effettuata la verifica, in quanto la disposizione tutela la difesa e l'affidabilità dell'accertamento e non il luogo in cui la verifica viene messa in atto. Se così non fosse, il pieno esercizio del diritto di difesa dipenderebbe da una mera scelta dell'Amministrazione finanziaria in relazione al luogo di effettuazione del controllo.

In quest'ottica, l'articolo 12 dà concreta attuazione agli articoli 3, 53 e 97 della Costituzione, imponendo agli uffici di garantire al contribuente il diritto di partecipare all'accertamento tributario attraverso un vero e proprio contraddittorio

pre-accertativo. Diversamente opinando, si realizzerebbe una disparità di trattamento tra fattispecie analoghe, con violazione dei principi costituzionali di imparzialità, di buon andamento, di capacità contributiva, di ragionevolezza e di difesa.

D'altra parte, proprio in caso di verifiche "a tavolino" emerge, a maggior ragione, l'esigenza del confronto preventivo perché il contribuente potrebbe trovarsi a ricevere un accertamento esecutivo in risposta ad una produzione documentale, senza aver potuto mai interloquire con l'ufficio finanziario e prospettare le proprie ragioni nei confronti dell'ipotesi accertativa, che diverrebbe conoscibile per la prima volta solo a seguito di un atto già esecutivo, suscettibile di cristallizzarsi, se non impugnata entro uno stretto termine di decadenza

L'inosservanza dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 determina, dunque, in ogni caso, a prescindere dalle modalità con le quali si eserciti il controllo e dal fatto che si verta in materia di tributi armonizzati o di tributi non armonizzati, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso.

Il carattere assorbente del rilievo esime questo Collegio dalla disamina degli ulteriori motivi di censura, esposti in primo grado dal contribuente e ripresi in appello, riguardanti la presunta decadenza dell'amministrazione dalla potestà di accertamento e l'illegittima determinazione della maggiore imposta Iva.

IV. Sussistono motivi adeguati, in ragione della rilevata complessità e dei diversi orientamenti giurisprudenziali, formatisi sul *thema decidendum*, per compensare le spese.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale per l'Emilia Romagna., definitivamente pronunciando, respinge l'appello.

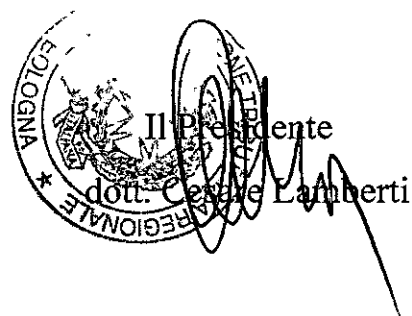
Spese compensate.

Così deciso in Bologna il 20 settembre 2018.

Il Giudice relatore

dott.ssa Donatella Scandurra

Donatella Scandurra


Il Presidente
dott. Cesare Lamberti