



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI SARDEGNA SEZ. STACCATA DI SASSARI

SEZIONE 8

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	MANCA	ANTONELLO	Presidente
<input type="checkbox"/>	FENU	LUISELLA PAOLA	Relatore
<input type="checkbox"/>	GEROVASI	UBALDO CARLO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 278/2014
spedito il 31/03/2014

- avverso la sentenza n. 154/2013 Sez:3 emessa dalla Commissione Tributaria
Provinciale di SASSARI

contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE SASSARI

proposto dall'appellante:

difeso da:

MARINO AVV. GIUSEPPE
VIA RUFFINI, 2/A 00195 ROMA RM

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° RL7010301130/2008 IRPEF-ALTRO 2002

SEZIONE

N° 8

REG.GENERALE

N° 278/2014

UDIENZA DEL

23/11/2015 ore 15:00

N° 833/18/2017

PRONUNCIATA IL:

23/11/2015

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

13/11/2017

Il Segretario

W. Goddard

All'udienza del 23 novembre 2015 la causa, a seguito di discussione in pubblica udienza, è stata tenuta a decisione sulle seguenti

CONCLUSIONI

nell'interesse dell'appellante ,
rappresentato e difeso come in atti, chiede che codesta On.le Commissione, previa valutazione dell'opportunità di sospensione del presente giudizio in attesa definizione del pregiudiziale giudizio pendente dinanzi la CTR di Roma (RGA n.4306/13) concernente l'accertamento n.RCB20202250/2008 relativo alla società " " , voglia comunque per i gravi vizi poc'anzi esposti. Con vittoria di spese, competenze, onorari di entrambi i gradi giudizio. Con richiesta discussione in pubblica udienza e di sospensione dell'atto impugnato e degli atti conseguenti.

Nell'interesse dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Sassari -ufficio legale- si chiede a codesta Ecc.ma Commissione Tributaria Regionale, voglia disporre la sospensione del presente procedimento fino al passaggio in giudicato della controversia riguardante

per l'anno 2002. In relazione alla controversia del presente giudizio, fin da ora si insiste per il rigetto e conferma dell'appellata sentenza con la condanna della parte alla rifusione degli onorari, diritti e spese dei due gradi di giudizio.

Svolgimento del processo e motivi della decisione
La CTP di Sassari con sentenza N.154/03/13 pronunciata in data 3 ottobre 2013 in parziale accoglimento del ricorso rideterminava i redditi accertati in capo al ricorrente in euro e condannava ad euro per spese in favore dell'Agenzia delle Entrate.

Il primo giudice, esponendo di aver esaminato la documentazione in atti, riteneva il ricorso fondato solo parzialmente, e facendo riferimento ad altra sentenza già pronunciata dalla CTP di Roma con riferimento alla società facente capo al contribuente , decideva che il reddito dello stesso in qualità di socio al 10% dovesse essere rideterminato dall'Agenzia delle Entrate, tenuto conto di quel calcolo.

Avverso tale sentenza propone tempestivo appello il contribuente, in qualità di socio, che, riproponendo le questioni già trattate nel ricorso di primo grado, ritiene la decisione dei primi giudici censurabile

per i seguenti motivi: -in via pregiudiziale, opportunità di sospensione del presente giudizio in attesa dell'esito dell'appello proposto dal (e dall'altra socia) alla CTR di Roma avverso sentenza n.187/36/13; necessaria illegittimità dell'avviso di accertamento notificato al contribuente, in conseguenza della giuridica inesistenza giuridica del pregiudiziale avviso di accertamento relativo alla società a causa dei vizi già evidenziati in quella sede, in particolare con riferimento alla cancellazione della società dal registro delle imprese e l'estinzione dei debiti insoddisfatti o rapporti non definiti, per i debiti insorti successivamente alla cancellazione avvenuta nel 2002, con impossibilità di insorgenza dell'obbligazione tributaria, atteso che nel momento in cui è sorta l'obbligazione tributaria (novembre 2008), la società risultava già estinta da oltre cinque anni; quindi il contribuente sostiene sussistere l'inesistenza dell'avviso di accertamento riferito alla società e pertanto anche di quello riferibile ai soci; nullità degli avvisi di accertamento impugnati in quanto emessi senza preventiva notifica o comunicazione del p.v.c. della G. di F. di Cuneo del 18.3.2004 con palese violazione del diritto di difesa dei contribuenti, in quanto il predetto p.v.c. sarebbe stato notificato solo unitamente all'avviso di accertamento negando ai contribuenti la possibilità di proporre le osservazioni ex art.12,c7, legge 212/2000, quindi in violazione dei principi dello statuto del contribuente; ulteriore nullità degli avvisi di accertamento per difetto di motivazione, avendo l'Ufficio calcolato i presunti ricavi della mediante l'arbitraria ed immotivata applicazione di una percentuale di ricarico del 25%, con determinazione induttiva del reddito imponibile attraverso l'applicazione della percentuale del 25%, percentuale che l'ufficio ha ritenuto di attribuire tenuto conto dell'attività svolta; omessa considerazione, ai fini della determinazione dei presunti ricavi per il 2002, di costi effettivamente sostenuti dalla società ed inerenti all'attività svolta, pari ad euro ; omessa allegazione all'impugnato avviso di accertamento n.RL7010301130/2008 del pregiudiziale avviso di accertamento n.RCB020202250/2008 relativo alla società , in violazione dell'art.7, comma 1, legge 212/2000 al fine di una piena ed immediata cognizione delle ragioni della pretesa fiscale. Su questi punti il primo giudice non si sarebbe pronunciato e pertanto il contribuente ripropone i motivi di impugnazione in fase di appello. Conclude come sopra. Con deposito di

memorie integrative e della sentenza della CTR di Roma sopra richiamata.

Si Costituisce in giudizio l'Agenzia delle Entrate con proprie controdeduzioni, ove precisa preliminarmente che gli avvisi accertamento sarebbero scaturiti da una verifica relativa alla capacità reddituale del contribuente come conseguenza della verifica fiscale operata in capo alla società

sostiene che la sentenza della CTP di Sassari sia ben motivata e del tutto legittima anche nella considerazione dell'evidente pregiudizialità determinata dal giudizio principale riguardante la società; nel merito sostiene la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato ribadendo in relazione alla presunta violazione dell'art.7 legge 212/2000, il

avrebbe comunque, già in data 19.11.2008, nella qualità di legale rappresentante della stessa società, ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento riguardante la società e della segnalazione della G. di F. di Cuneo. Ritiene quindi gli atti impugnati legittimi e motivati. Conclude come sopra.

Alla pubblica discussione il relatore espone i fatti e le questioni della controversia, quindi il Presidente ammette la parti presenti alla pubblica discussione; queste, come da verbale di udienza, insistono rispettivamente sulle deduzioni e conclusioni in atti.

L'appello è fondato e deve essere accolto. Tenuto conto delle norme prese in esame, delle deduzioni addotte dalle parti, dalla documentazione prodotta, in particolare, della sentenza della CTR di Roma n.4914/28/14 del 7 luglio 2014, gli atti e l'avviso di accertamento impugnati devono essere dichiarati illegittimi.

Necessariamente deve farsi riferimento a quanto stabilito dalla CTR di Roma con riguardo alla società

, atteso che le motivazioni esposte fanno proprio riferimento a questioni pregiudiziali che coinvolgono anche la posizione del nella qualità di socio. Ed infatti con riferimento alla notifica dell'avviso di accertamento alla società (la parte lamentava il fatto di non aver avuto preventiva notifica del p.v.c. per poter contro dedurre), l'Ufficio si era difeso deducendo che gli atti non fossero scaturiti da una verifica fiscale nei confronti della società

bensi nei confronti di altra società (con sede a Cuneo), riconoscendo implicitamente di non aver comunicato o notificato ai contribuenti alcun processo verbale di constatazione prima della notifica degli avvisi di accertamento.

Scrive la CTR di Roma e questo Collegio condivide, che all'avviso di accertamento notificato risulta allegato il p.v.c. redatto dalla G. di F. di Cuneo in data 18.3.2004 nei confronti della parte " , cessata in data 18.6.2003, anche se erroneamente indicato nella motivazione dell'avviso di accertamento come "segnalazione" pervenuta dal Comando della G. di F. Cuneo. Se ne deduce, pertanto che il p.v.c. allegato agli avvisi di accertamento sia stato redatto nei confronti della

. Quindi era stata effettuata una verifica fiscale diretta nei confronti della società in oggetto con redazione di un p.v.c. senza permettere ai contribuenti la partecipazione alla fase istruttoria prevista dall'art.12 legge 212/2000 per consentire la formulazione delle osservazioni e richieste consentite dalla legge. Proprio in ragione del fatto che non sia stata rispettata questa fase istruttoria ex art.12, comma 7, legge 212/2000, gli avvisi di accertamento sono da dichiararsi illegittimi, in quanto adottati senza la notifica o comunicazione del p.v.c. (sentenze Cassazione sez. V n.2592, n.2593, n.2587 del 5.2.2014, oltre Cassazione Sez. Unite n.18184 del 29.7.2013).

Anche questo collegio ritiene di richiamare alcuni passaggi della sentenza Cass. S.U. n.18184/20013 appena richiamata:

"2. Va innanzitutto, attribuito il dovuto rilievo già al solo fatto che la norma in esame è inserita nello Statuto dei diritti del Contribuente (legge 212/2000), il cui art.1, com'è noto, stabilisce al comma 1, che "le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt.3,23,53 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali".

Anche se è consolidato il principio secondo il quale alla norme statutarie non può essere attribuito, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria (e quindi esse non costituiscono, neppure come norme interposte, parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale) (da ult. Corte Cost. Ord. n.112 del 2013, Cass.n.8254 del 2009, n.8145 del 2011), tuttavia alla specifica "clausola rafforzativa" di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come principi generali dell'ordinamento tributario, non può non essere attribuito un preciso valore normativo: quest'ultima espressione, in particolare, e, per quanto qui interessa, deve essere intesa nel significato di " principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento tributari" e si riferisce evidentemente, in primo luogo, a quelle disposizioni statutarie che dettano norme volte ad assicurare la trasparenza e il buon andamento dell'attività amministrativa e ad orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario (Cass.n.17576 del 2002). A buona parte di dette disposizioni va attribuito il ruolo di espressione di principi immanenti nell'ordinamento tributario, già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, e quindi di criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme, anche anteriormente vigenti (Cass.n.7080 del 2004, n.9407 del 2005, n.21513 del 2006).

3.3. Nell'ambito delle norme statutarie, l'art.12 assume una rilevanza del tutto peculiare, in ragione del suo oggetto (Diritti e garanzie

del contribuente sottoposto a verifiche fiscali) e delle finalità perseguite.

L'incipit del comma 7, in particolare, nel richiamare " il rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, qualifica chiaramente la norma come espressiva dei principi di collaborazione e buona fede. I quali, ai sensi del precedente art.10, commal, devono improntare i rapporti tra contribuente e fisco e vanno considerati (analogamente al principio di tutela dell'affidamento contemplato nel comma 2 dello stesso art.10) quali diretta applicazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione (art.97), di capacità contributiva (art.53) e di uguaglianza intesa sotto il profilo della ragionevolezza (art.3), e quindi, in definitiva, come fondamenti dello stato di diritto e canoni di civiltà giuridica (cfr. oltre a quelle già indicate, Cass. N.24217 del 2008, n.3559 n.25197 del 2009, n.21070 del 2011, n.6627 del 2013).

La norma, poi, introduce nell'ordinamento una particolare e concreta forma di "collaborazione" tra amministrazione e contribuente, attraverso la previsione di un termine dilatorio di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica, prima della cui scadenza e salvo eccezioni, di cui si dirà, l'atto impositivo - come la norma prescrive con espressione "forte" - "non può essere emanato": tale intervallo temporale è destinato a favorire l'interlocuzione tra le parti anteriormente alla (eventuale) emissione del provvedimento, e cioè il contraddittorio procedimentale.

Quest'ultimo è andato assumendo, in giurisprudenza e in dottrina (e nella stessa legislazione), proprio con specifico riferimento alla materia tributaria, un valore sempre maggiore, quale strumento non solo diretto a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, anche nell'interesse dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato e adeguato, proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile - alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l'amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute alfine infondate).

In ambito giurisprudenziale è sufficiente ricordare le seguenti pronunce:

a) Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenza 18 dicembre 2008, in causa C-349/07, Sopropè, con la quale, sia pure in materia di tributi doganali, ma con evidenti riflessi di ordine generale, è stato valorizzato il principio della partecipazione del contribuente - il quale "deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni" a procedimenti in base ai quali l'amministrazione si proponga di adottare nei suoi confronti un atto di natura lesiva;

b) Cass. Sez.U .n.26635 del 2009, con la quale, in materia di accertamento standardizzato è stato affermato che "in contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa" (la Corte è così pervenuta ad affermare la nullità -non espressamente comminata- degli avvisi di accertamento emessi con il metodi dei "parametri" o degli studi di settore, in assenza di previa attivazione del contraddittorio con il contribuente);

c) Cass. N.28049 del 2009, nella quale, con riguardo alla norma che prevede l'invio di un questionario al contribuente sottoposto ad accertamento (art.32, commal, n.4 DPR600/73) si afferma che essa, così come quella che prevede la comparazione personale del contribuente (art.32, commal, n.2) si prefigge "il meritorio scopo (...) di favorire il dialogo e l'intesa tra il fisco e il cittadino -rapporti che debbono essere necessariamente improntati a lealtà, correttezza e collaborazione, in quanto siano in gioco obblighi di solidarietà come quello in materia tributaria (C.Cost.351/2000) - e di evitare, per quanto possibile il ricorso a procedure contenziose": nonché,

recentemente, Cass.n.453/2013, la quale, riprendendo il precedente ora citato, ha ritenuto, sulla base del "canone di lealtà" che trova fondamento negli artt.6 e 10 dello Statuto del Contribuente, che l'omissione dell'avvertimento -prescritto dalla norma a carico dell'Ufficio- in ordine alle conseguenze derivanti al contribuente dalla mancata risposta al questionario, e cioè inutilizzabilità in sede amministrativa e contenziosa di dati e notizie non adottati, comporta l'inoperatività di tale preclusione.

3.4. Le considerazioni sin qui svolte consentono di giungere ad una prima conclusione: l'inosservanza del termine dilatorio prescritto dal comma / dell'art.12, in assenza di giustificate ragioni di urgenza, non può che determinare la nullità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente, quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito nel non aver messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso, esprimendo le proprie osservazioni (che l'Ufficio è tenuto a valutare, come la norma prescrive) cioè di attivare, e coltivare, il contraddittorio procedimentale.

La "sanzione" dell'invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale

La norma opera e, in particolare dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo (non certo innocua o di lieve entità - non paragonabile ad es., alla omessa indicazione del responsabile del procedimento, ora sanzionata ex lege da nullità per le cartelle di pagamento: Cass. S.U.n.11722 del 2010-, bensì) di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve -sopra delineata- e della forza impediante, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante.

A fronte di ciò, è vano addurre sia il preteso carattere "vincolato" dell'avviso di accertamento rispetto al verbale di constatazione sul quale si basa (tesi, almeno se riferita, - per quanto qui interessa - al contenuto del provvedimento, chiaramente infondata), sia l'esistenza di ulteriori strumenti di tutela per il contribuente (istanza di autotutela, accertamento con adesione, ecc), rilievo che, a prescindere dalle considerazioni attinenti al momento in cui tali mezzi sono esperibili, si rivela in ogni caso inidoneo ad escludere autonoma rilevanza alla portata precettiva della norma in esame".

Tenuto conto degli insegnamenti della Suprema Corte appena richiamati, in particolare i principi del contraddittorio e di cooperazione tra il fisco ed il contribuente, la CTR di Roma, nella sentenza riportata, ritiene che la verifica fu fatto anche presso la sede della

(V. riferimenti alle buste paga e dichiarazioni del contribuente), con la conseguente valutazione che la fase del contraddittorio avrebbe dovuto precedere l'avviso di accertamento, e con l'ulteriore conseguenza della dichiarazione di illegittimità dell'avviso stesso, che non si poteva ormai essere sanare con la notifica del p.v.c. unitamente a quell'atto.

Preso atto di tutte le considerazioni riportate in premessa, questo Collegio dichiara altresì illegittimo l'avviso di accertamento impugnato in questa sede e riferito al nella qualità di socio, essendo questo una diretta conseguenza dell'altro ed essendo stato notificato con le medesime modalità.

La Commissione, dopo attenta valutazione, ritiene dunque di accogliere l'appello e di riformare la sentenza impugnata. La Commissione ritiene equo compensare le spese processuali, avuto riguardo al valore della lite ed alla complessità della controversia.

PQM

La Commissione accoglie l'appello e compensa tra le parti le spese del presente giudizio.

Sassari, li 23 novembre 2015

Il Relatore

Luisella Paola Fenu

Il Presidente
Antonello Manca