



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**
DI **AVELLINO**

SEZIONE **1**

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	ROMANO	LUCIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	RAFFONE	TOBIA GERARDO	Relatore
<input type="checkbox"/>	CIANCIULLI	TERESA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1257/2016
depositato il 12/10/2016

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030500590/2016 IRES-ALTRO 2012
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030500590/2016 IVA-ALTRO 2012
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030500590/2016 IRAP 2012
contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE AVELLINO

proposto dal ricorrente:

CO.GE.SUD. COSTRUZIONI SRL
VIA STILLO 43/A 83031 ARIANO IRPINO AV

difeso da:

CASTELLANO VINCENZO
VIA TORANA 55/A 83031 ARIANO IRPINO AV

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1257/2016

UDIENZA DEL

26/01/2017 ore 10:00

N°

505/2017

PRONUNCIATA IL:

26/01/2017

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

07/04/2017

Il Segretario

Antonio Imbriano

La causa a relazione del dr. Raffone è venuta in decisione alla camera di consiglio odierna.

Fatto

Funzionari della Direzione Provinciale di Avellino dell' Agenzia delle Entrate il 30 novembre 2015 a carico della società CO.GE.SUD. costruzioni s.r.l., corrente in Ariano Irpino ed esercente l'attività di costruzione edifici residenziali e non residenziali, elevarono una processo verbale di constatazione a seguito di verifica fiscale per il periodo di imposta 2012.

Al controllo furono evidenziate irregolarità circa:

- Le fatture emesse non consentono di individuare le prestazioni effettivamente eseguite con raffronti dei singoli prezzi;
- gli acquisti di carburante non sono stati regolarmente documentati con le prescritte schede;
- la società non ha dichiarato alcuna giacenza né iniziale né finale, sia di materiali che di opere e servizi in corso di esecuzione.

I rilievi descritti nel p.v.c. hanno determinato l'adozione dell'avviso di accertamento in epigrafe n. TFK030500590/2016, oggetto del ricorso in esame.

Avverso l'atto impositivo propone opposizione il sig. Belardo Pasquale, in qualità di legale rappresentante della la società CO.GE.SUD. costruzioni s.r.l., difeso, giusta delega posta su foglio separato unito al ricorso, dal Rag. Castellano Vincenzo, che ha eccepito la nullità dell'avviso di accertamento:

- a) per difetto di sottoscrizione per delega in bianco;
- b) per difetto di contraddittorio preventivo;



c) per violazione e falsa applicazione dell'art.39 del d.P.R. 600/73 e dell'art.55 del d.P.R. 633/72;

d) nullità nel merito.

Conclude con la richiesta di annullamento dell'atto impugnato, vinte le spese del giudizio.

A mezzo del proprio ufficio legale si è costituita in giudizio la Direzione provinciale di Avellino dell'Agenzia delle Entrate che impugna l'ex adverso, rivendica la legittimità dell'accertamento e conclude per il rigetto del ricorso, vinte le spese di lite.

Osserva il collegio

Con l'accertamento de quo, che riproduce pedissequamente i rilievi dei funzionari, l'Agenzia accerta, per l'anno d'imposta 2012, ai fini II.DD. ricavi omessi pari ad € 66.180,00 e minori costi per € 400,00 e un reddito d'impresa di € 86.408,00 a fronte di quello dichiarato di € 19.828,00.

Ai fini IVA recupera a tassazione con l'aliquota del 21%, l'imponibile di € 51.500,00 indebitamente sottoposto a tassazione del 4%.

Ad un attento esame del p.v.c. sono sin troppo evidente gli errori, i vizi e le imperfezioni che attengono, in genere, ad una superficialità d'indagine (mancata conoscenza della filosofia aziendale) e ad una lettura solo formale della norma applicata.

Al riguardo questo giudice ha esaminato ciascuna operazione esposta in fatturata. Ciascuna fattura contestata contiene tutte le indicazioni previste dall'art. 21 d.P.R. 633/72 ovvero:

a. la data di emissione;



- b. il numero progressivo;
- c. i dati anagrafici e fiscali completi della ditta cedente;
- d. la denominazione e/o ragione sociale del soggetto cessionario o committente;
- e. il numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente;
- f. natura, qualità' e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;
- g. dati necessari per la determinazione della base imponibile;
- h. aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile.

Altro elemento irrilevante è la circostanza circa la mancata compilazione delle schede carburanti.

La mancata partecipazione del delegato della società alle operazioni di verifica giornaliera ha verisimilmente indotto i verbalizzanti nel non valutare e considerare la presenza in azienda di un distributore di carburante per fornire i mezzi aziendali.

L'eccezione circa la nullità dell'accertamento per difetto di sottoscrizione si presenta infondata.

All'evidenza l'atto impugnato è sottoscritto dal dott. Giuseppe Cimmino, capo area accertamenti imprese ed è stato emesso in data 4.04.2016.

Tra gli atti esibiti in giudizio dalla resistente Direzione vi è la delega rilasciata il 31 marzo 2016 dal Direttore provinciale, che presenta tutti i requisiti per la sua validità.

Occorre anche evidenziare che la Corte di Cassazione, con varie sentenze (ex plurimis n.ri 9394/97, 13375/09, 11458/2012, 7838/2015), ha rilevato la non essenzialità ontologica del requisito della sottoscrizione degli atti

amministrativi ai fini della esistenza e validità degli stessi.

Ciò in quanto l'evoluzione giurisprudenziale in materia, nel completare un processo di svalorizzazione della sottoscrizione autografa come dichiarazione della provenienza dell'atto dalla persona del titolare dell'organo e come prova scritta di tale provenienza, ha rilevato che l'atto amministrativo esiste come atto di un certo tipo se esso proviene dall'organo oggettivamente inteso e reca contrassegni che impegnano la responsabilità della persona titolare dell'organo (come, per esempio, la carta).

In definitiva, secondo la Corte di Cassazione si deve "ritenere che l'atto amministrativo esiste come tale allorché i dati emergenti dal procedimento amministrativo consentano comunque di ritenere la sicura attribuibilità dell'atto a chi deve esserne l'autore secondo le norme positive.

Altra eccezione che questo giudice reputa pregiudiziale è quella relativa alla falsa applicazione degli artt. 39 d.P.R. 600/73 e 55 d.P.R. 633/73.

Per la società ricorrente l'Ufficio avrebbe esperito accertamento induttivo senza indicare irregolarità tali da disattendere la contabilità.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3259 del 2 marzo 2012, ha sancito che l'omessa indicazione nella fatture di dai prescritti dall'art 21 de d.P.R. 633/1972 integra gravi irregolarità legittimanti, ai sensi dell'art 93 de d.P.R. 600/73, l'amministrazione finanziaria a far ricorso all'accertamento induttivo del reddito imponibile.

Nella specie in esame questo giudice ha già verificato la regolarità formale della fatture contestate per cui, in ogni caso, sono idonee a fornire la prova dell'esistenza delle operazioni in esse riportate.

Ai fini della regolarità dell'azione esperita dall'Ufficio ben si può dare atto che la "mancata valorizzazione delle giacenze finali, come evidenziato anche nelle memorie di costituzione in giudizio, costituisce prova di occultamento di componenti positivi di reddito che ben può dare legittimità alla procedura induttiva" adottata.

Alla base di questa valutazione vi è il convincimento che in presenza di un comportamento ritenuto dall'Ufficio contrario ai canoni dell'economia è pienamente legittimo l'accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lettera d).

Per concludere la disamina delle censure di diritto corre la necessità di fare riferimento al denunciato mancato contraddittorio endoprocedimentale.

E' un'eccezione che va accolta.

La questione del rilievo da attribuire al contraddittorio tra contribuente e amministrazione finanziaria nella fase di accertamento è stata oggetto, nel corso del 2014, di un notevole e interessante approfondimento da parte della giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Si è delineato un rapporto tra fisco e contribuente ispirato a quel giusto equilibrio che contempera l'esigenza di far sì che ciascuno concorra alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva con quella della salvaguardia dei principi di civiltà giuridica che devono improntare i rapporti tra autorità e cittadino. Ben, quindi, si può affermare - in linea di principio - che il contraddittorio costituisce un fattore d'imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione.

Il tema del contraddittorio è stato ricondotto all'art. 12, comma 7°, della Legge

n. 212/2000, che è una delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente che ha generato maggiori problematiche interpretative.

La principale questione giuridica sollevata dalla norma è quella del suo perimetro applicativo: si tratta, cioè, di un principio generale che ha riconosciuto cittadinanza al contraddittorio endoprocedimentale in tutti gli accertamenti tributari o, al contrario, è una norma di specie che, come tante altre, ha previsto un'ulteriore forma di partecipazione del contribuente alle verifiche fiscali?

Le garanzie di carattere procedimentale si applicano soltanto agli accertamenti emessi in esito ad accessi, ispezioni e oppure esse, in quanto espressione di un obbligo generalizzato operano pure in relazione agli accertamenti conseguenti ad ogni tipo di verifica fiscale?

Le Sezioni Unite civili della Suprema Corte, sentenze n. 19667/2014 e n. 19668/2014, avevano affermato che, in ragione della tutela del diritto di difesa del contribuente, ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi di questi, l'obbligo di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale «costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di un'espressa e specifica previsione normativa. Principio il cui rispetto è dovuto da parte dell'Amministrazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario».

Senonché, con l'ordinanza interlocutoria di rimessione della sez. 6-T n. 527 del 14 gennaio 2015, si è riaperto la problematica: si è chiesto alle Sezioni Unite di specificare il fondamento, la portata e l'ambito applicativo, nell'ordinamento

tributario italiano, del principio generale del contraddittorio endoprocedimentale e della sua concreta portata applicativa.

Quegli Ermellini prospettavano, per le ipotesi di accertamento cd. "a tavolino", la possibilità del ricorso all'applicazione in via analogica delle disposizioni procedurali di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, espressamente previste per le sole ipotesi di accesso presso i locali nella disponibilità del contribuente.

Le Sezioni Unite con la sentenza n.ro 24823 del 9 dicembre 2015, con un everruling, hanno riconosciuto in funzione nomofilattica che, differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale non pone in capo all'Amministrazione finanziaria 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.

Secondo le Sezioni Unite per i tributi "non armonizzati" (quelli diretti) l'obbligo di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi in cui tale obbligo sia previsto da specifica norma di legge, in quanto i principi dell'ordinamento giuridico dell'Unione operano in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, ma non trovano applicazione al di fuori di esse, in base alla previsione dell'art. 51 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Viceversa, per i tributi c.d. "armonizzati" (IVA) le Sezioni Unite hanno riconosciuto che l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume, invece, rilievo generalizzato, «avendo luogo la diretta applicazione del diritto

dell'Unione», in quanto materia inerente alle proprie competenze. Per tale via, per i tributi cd. armonizzati trova piena applicazione il principio di ispirazione eurounitaria secondo cui la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione fiscale determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.

Nella specie in esame appare estremamente chiaro che in un eventuale incontro il rappresentate della società avrebbe dimostrato, da un lato, tutte le inesattezza e imprecisione in cui erano caduti i verificatori e, dall'altro, la legittimità delle operazioni, per come fatturate, poste in essere dalla società.

Discende da ciò la decisione di cui in dispositivo restando assorbita ogni altra domanda o eccezione.

In considerazione della natura degli atti impugnati, della complessità delle questioni giuridiche poste all'esame del giudice, del riferimento a recenti giudicati di legittimità ricorrono giusti motivi per compensare tra le parti medesime le spese di causa.

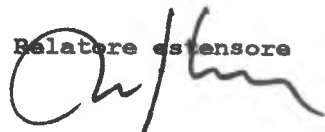
La Commissione

P.Q.M.

Accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'atto impugnato e compensa le spese

Così deciso in Avellino il 26.01.2017

Il Relatore estensore



Il Presidente

