REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI MILANO SEZIONE 13

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	IZZI	GIOVANNI	Presidente e Relatore
☐	BOSCHETTO	ENZO	Giudice
☐	MASCHERPA	DOMENICO	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 264/14
  depositato il 16/01/2014

- avverso la sentenza n. 127/44/13 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO
  contro:

proposto dal ricorrente:

difeso da:

Atti impugnati:
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B03T /2012 IRES-ALTRO 2007
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B03T /2012 IVA-OP.IMPONIB. 2007
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B03TF /2012 IRAP 2007

- sull'appello n. 353/14
  depositato il 21/01/2014

- avverso la sentenza n. 127/44/13 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO

controparte:

SEZIONE

N° 13

REG.GENERALE

N° 264/14 (riunificato)

UDIENZA DEL

14/05/2014 ore 09:30

SENTENZA

N° 4928/2014

PRONUNCIATA IL:

14-05-2014

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

24-09-2014

Il Segretario

L'Assistente
(G. Romeo)

(segue)

SEZIONE

N° 13

REG.GENERALE

N° 264/14 (riunificato)

UDIENZA DEL

14/05/2014 ore 09:30

difeso da:

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B03T 2012 IRES-ALTRO 2007
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B03T. '2012 IVA-OP.IMPONIB. 2007
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B03TF '2012 IRAP 2007

RGA 264/14 +
RGA 353/14

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano la società impugnava l'avviso di accertamento n. T9B03TF[illegible]/2012 ai fini Ires, Irap, Iva, interessi e sanzioni per l'anno fiscale 2007. Con esso l'Agenzia delle Entrate faceva seguito alla verifica fiscale svoltasi presso i locali sede della società relativamente all'anno 2006, nonché a un questionario con richiesta di produrre documentazione relativa al conto "provvigioni passive" per l'anno 2007 (oltre che per gli anni 2004 e 2005), e contestava l'indeducibilità ai fini delle imposte dirette di tutti i costi esposti nel conto ultimo menzionato, oltre alla loro indetraibilità Iva.

La società eccepiva l'invalidità dell'atto impugnato, a fronte della violazione delle norme sul procedimento e sull'obbligo di motivazione, dell'erronea configurazione ed applicazione dei principi di inerenza ed adeguata motivazione dei costi, dell'erronea determinazione della pretesa impositiva nonché dell'erronea determinazione delle sanzioni.

Si costituiva sostenendo la legittimità del provvedimento contestato e la correttezza della propria condotta.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano accoglieva parzialmente il ricorso e, a fronte di una originaria ripresa a tassazione pari ad € 913.720,89, annullava riprese erariali per €481.439,93, in quanto costi documentati e giustificati dalla società ricorrente.

Hanno proposto distinti ricorso in appello tanto l'amministrazione tributaria quanto il contribuente, censurando la pronuncia di primo grado in relazione alla parte a sé sfavorevole e riformulando le ragioni già esposte innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale. Il contribuente ha presentato anche istanza di sospensione.

La ha poi depositato controdeduzioni all'appello dell'Agenzia delle Entrate, chiedendo la riunione dei ricorsi, nonché ulteriori memorie illustrative.

Questa Commissione ha concesso la sospensiva e disposto la riunione dei giudizi.

Alla pubblica udienza tenutasi in data 14 maggio 2014 la causa è stata posta in decisione sulle conclusioni rassegnate dalle parti presenti e rappresentate in udienza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Questa Commissione accoglie l'appello, ritenendolo il provvedimento illegittimo in quanto adottato in violazione delle previsioni sul contraddittorio preventivo fra le parti.

Questa Commissione è ben consapevole di come, in ambito tributario, non viga, almeno formalmente, un generale obbligo di instaurare il contraddittorio con il contribuente; si parla spesso di mera facoltà dell'amministrazione tributaria di concretizzare il rapporto dialettico con il privato,

fatte salve le ipotesi in cui tale strumento è esplicitamente imposto dal legislatore.

D'altro canto, non si possono trascurare le indicazioni fornite dal legislatore stesso (su tutte, quelle contenute nella L. n. 212/2000), quelle formulate dalla giurisprudenza di legittimità, di merito e comunitaria, oltre alle peculiarità del caso di specie che legittimano la concretizzazione di una fase effettiva di contraddittorio qui mai verificatasi.

Partendo dalla giurisprudenza interna, essa si è mostrata sempre più propensa a riconoscere al contraddittorio endoprocedimentale tributario un valore via via crescente, considerata la sua duplice funzione tanto di tutela del contribuente quanto di supporto al corretto esercizio della potestà impositiva, fornendo all'amministrazione tributaria un quadro più pieno e completo di quella che è la reale forza economica del privato e, così, consentendole di operare in rispetto del principio della capacità contributiva (si veda, in tal senso, Cassazione civile, SS.UU., n. 18184/2014).

Quanto detto dai supremi Giudici italiani rispecchia il contenuto delle decisione dei Giudici comunitari. Si ricorda, infatti, come la Corte di Giustizia Europea abbia in più occasioni affermato il diritto del contribuente a contraddire in via preventiva rispetto all'emissione dell'atto impositivo (Corte di Giustizia C-30/2002 del 17 giugno 2004), esprimendo così il principio generale per cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata dall'amministrazione (Corte di Giustizia C-349/2007 del 18 dicembre 2008). Il tutto in pieno rispetto delle disposizioni contenute nell'art. 41 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europa, oggi incorporata come protocollo allegato al Trattato di Lisbona; articolo che disciplina il *Diritto ad una buona amministrazione.*

Oltre ai summenzionati orientamenti giurisprudenziali, non bisogna trascurare i contenuti e i principi sanciti dalla norma principe in materia di rapporti tra contribuente e amministrazione tributaria, ossia la L. n. 212/2000, la cui portata generale e particolare incisività sono previste nel suo stesso art. 1, oltre che riconosciute più volte dalla giurisprudenza.

Non solo l'art. 10, L. n. 212/2000 impronta i rapporti tra amministrazione tributaria e contribuente in base ai principi di buona fede e collaborazione (nei quali si può far ricadere anche quello del contraddittorio), ma l'art. 12 della stessa legge detta una serie di garanzie e diritti a favore del privato sottoposto a verifiche fiscali che, data la peculiarità del caso *de quo*, possono ritenersi applicabili all'ipotesi oggetto di trattazione.

Si prenda in particolare considerazione quanto disposto dall'art. 12, comma 7, che prevede un termine di sessanta giorni, successivo alla consegna del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, entro cui il contribuente può formulare osservazioni e

RGA n 264/14 e 353/14

richieste che devono essere valutate dagli Uffici.

Il presente Collegio è consapevole del fatto che tale disposizione, secondo l'orientamento maggioritario, debba trovare applicazione in relazione all'attività di ispezione, accessi e verifiche compiuta dall'amministrazione nei locali del contribuente, mentre, almeno formalmente, l'avviso di accertamento qui impugnato seguiva i controlli svolti sulla documentazione prodotta in risposta ad un questionario.

Vero è che la stessa richiesta di documentazione era motivata esplicitamente richiamando la verifica fiscale mirata svoltasi per l'anno 2006 presso i locali della società, questa sì conclusasi con P.V.C.

Pertanto, siamo quindi in presenza di una verifica "ibrida", in parte conseguente a questionari, in parte ad ispezioni *in loco*.

Non sembra logico, quindi, limitare al 2006 l'integrazione del contraddittorio, quando anche l'accertamento del 2007 consegua, almeno in parte, alla medesima attività ispettiva. Si consentirebbe, infatti, all'amministrazione di eludere le previsioni a tutela del contribuente, sfruttando i risultati di una propria precedente verifica, per la quale sono previsti strumenti di confronto preventivi, anche in relazione ad un anno fiscale differente, evitando in relazione a tale periodo qualsiasi ulteriore attività di contraddittorio semplicemente per aver formalmente fondato tale accertamento solo su un differente tipo di procedimento (invio di un questionario invece che accesso ai locali del privato).

Non mancano, ad ogni modo, pronunce che estendono l'applicazione dell'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 anche a "verifiche a tavolino" (C.T.R. Sardegna, n. 27/1/2012) o che, comunque, applicano il principio del contraddittorio indipendentemente dal tipo di controllo sostanziale svolto (C.T.R. Lombardia, n. 150/22/2010).

La particolarità del caso, ad ogni modo, suggerisce alla Commissione la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Commissione accoglie l'appello e, in riforma della sentenza impugnata, accerta la nullità l'avviso di accertamento impugnato.

Spese compensate.

Milano, 14 maggio 2014.

Il Presidente-Estensore