

**COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DELLA TOSCANA
Ordinanza 12 maggio 2022, n. 258**

Elementi di fatto e di diritto

La società xxx srl agricola ha impugnato innanzi alla Commissione tributaria Provinciale di Firenze l'avviso di accertamento ai fini Ires, Irap ed IVA per il periodo di imposta 2014 redatto dall'Agenzia delle Entrate di Firenze.

La censura preliminare su cui è fondato il ricorso riguarda la violazione del contraddittorio in quanto l'avviso di accertamento è scaturito da una mera richiesta di documentazione contabile alla società senza che, prima dell'emissione dell'atto impositivo, fossero contestate le violazioni individuate in modo da consentire al contribuente di proporre le proprie difese.

Nella sentenza della Commissione Tributaria Provinciale la censura era stata respinta poiché nella legislazione nazionale non vi è un obbligo generalizzato di instaurare il contraddittorio per i tributi non armonizzati sostenendo comunque che un contraddittorio si era instaurato avendo l'amministrazione chiesto ed acquisito la documentazione del contribuente.

La doglianza è stata riproposta come motivo di appello ed in caso di accoglimento avrebbe un'efficacia dirimente poiché l'avviso di accertamento andrebbe annullato e tutte le altre censure di merito relative al contenuto dell'avviso di accertamento non potrebbero essere valutate nel merito.

La fondatezza del rilievo, però, presuppone l'accoglimento dell'eccezione di costituzionalità che la società propone e di cui deve essere deliberata la non manifesta infondatezza.

E' noto come l'obbligo del contraddittorio per i c.d. tributi armonizzati discenda direttamente dalla disciplina unionale alla luce dell'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia (ex multis Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008, in C-349/07, Sopropè, punto 37; sentenza 22 ottobre 2013, in C276/12, Sabou, punto 38; sentenza 17 dicembre 2015, in C-419/14, WebMindLicenses, punto 84).

L'invalidità dell'atto deriva da tale omissione solamente se il contribuente ha assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere.

Mentre per i tributi non armonizzati, come nel caso di specie l'Ires e l'Irap, la necessità del contraddittorio preventivo è assicurato solamente nei casi indicati dall'art. 12, comma 7, L. 212/2000 cioè all'esito di una verifica che si sia svolta presso gli uffici del contribuente all'esito del rilascio del verbale di chiusura delle operazioni.

Nel caso in esame non vi è stata la possibilità di fruire del termine di sessanta giorni per presentare le proprie osservazioni poiché la c.d. verifica a tavolino non prevede il rilascio di un verbale di chiusura delle operazioni. Si tratta di valutare, pertanto, se la limitazione del contraddittorio procedimentale ai soli casi in cui vi sia stata una verifica conclusa con un processo verbale di constatazione, non sia incostituzionale per violazione dell'art. 3 della Costituzione.

Il Collegio è a conoscenza di tre precedenti pronunce della Corte Costituzionale sul tema. L'ordinanza 187 del 2017 ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione sollevata dalla Commissione tributaria regionale della Toscana per l'inadeguata descrizione della fattispecie oggetto del giudizio principale che non aveva consentito alla



Corte di identificare le caratteristiche del procedimento per verificare se si fosse in presenza di una di quelle ipotesi in cui il contraddittorio è imposto ex lege.

L'ordinanza 188 del 2017 ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Siracusa per difetto di rilevanza dal momento che nel giudizio a quo erano state sollevate delle eccezioni preliminari e non era stata dimostrata la loro infondatezza cosicché non vi era la prova che nel giudizio a quo sarebbe stato necessario affrontare la questione sulla quale era stato sollevato l'incidente di costituzionalità.

L'ordinanza 189 del 2017 ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione sollevata dalla Commissione tributaria regionale della Campania per omessa individuazione delle norme sospettate di incostituzionalità.

Nel caso in esame non siamo in presenza delle situazioni di fatto che hanno determinato le pronunce in rito della Corte Costituzionale.

Non vi sono questioni preliminari da affrontare che potrebbero determinare pronunce in rito che non devono affrontare la questione; al contrario si può affermare che l'annullamento dell'atto impositivo per violazione dell'obbligo del contraddittorio impedirebbe di esaminare tutte le altre questioni poste dall'impugnazione. La fattispecie in esame è esattamente riconducibile ai c.d. accertamento a tavolino cioè effettuati dall'Agenzia delle Entrate sulla scorta di documentazione acquisita dal contribuente senza altra forma di interlocuzione precedente l'emissione dell'avviso di accertamento e per il quale la giurisprudenza della Suprema Corte ha sempre negato l'esistenza dell'obbligo del contraddittorio (si veda da ultimo Cass. 20436/2021).

In conclusione la questione è sicuramente rilevante poiché l'accoglimento della questione di costituzionalità determinerebbe la decisione dell'appello in senso pienamente favorevole al contribuente.

In relazione alla sua non manifesta infondatezza si osserva quanto segue:

il contraddittorio endoprocedimentale è ormai considerato un parametro generale alla stregua del quale valutare la legittimità dell'atto di accertamento che non abbia tenuto in debito conto le ragioni che il contribuente avrebbe potuto addurre se fosse stato messo, dall'amministrazione finanziaria procedente, in condizione di prospettare prima di ricevere la notificazione dell'atto stesso.

Alla luce di ciò si potrebbe dare un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 12, comma 7, L. 212/2000 così da ritenere che l'obbligo del contraddittorio deve precedere in ogni caso l'emissione di un avviso di accertamento all'esito di un qualsiasi tipo di controllo, rendendo così inutile il ricorso alla Corte Costituzionale.

Ma tale interpretazione non ha mai trovato spazio nel diritto vivente caratterizzato dalla sentenza delle SS. UU. della Cassazione 24823/2015 che ha escluso l'applicazione dell'istituto per i tributi non armonizzati fuori dei casi di un'espressa previsione normativa non smentita da pronunce successive.

La ragione della limitazione del contraddittorio endoprocedimentale all'ipotesi delle verifiche effettuate presso il contribuente si giustificerebbe con la peculiarità stessa di tali verifiche, in quanto caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità, che consentirebbe, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali.



Ma non bisogna dimenticare che esistono una serie di altre norme particolari che hanno dato spazio al contraddittorio in ipotesi specifiche quali, ad esempio, gli accertamenti fondati su studi di settore, in materia di iscrizioni ipotecarie, di abuso del diritto, di iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi.

In dottrina è stato notato come secondo questa rigida interpretazione anche nel caso di abitazione presso l'abitazione del contribuente e non presso i locali dell'azienda non vi sarebbe l'obbligo del contraddittorio tanto che si auspica il superamento di questa contraddizione attraverso il ricorso all'analogia.

L'istituto del contraddittorio endoprocedimentale ha trovato ingresso nel nostro ordinamento per l'influenza del diritto comunitario che lo ha introdotto nella legislazione eurounitaria in ossequio ai principi di leale collaborazione tra cittadini e fisco e di buona fede che deve caratterizzare le condotte reciproche.

Il rispetto dei diritti della difesa e del diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione. Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento, afferma la Corte di Giustizia, è attualmente sancito non solo negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'art. 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione.

L'art. 12, comma 7, L. 212/2000 si richiama a tali principi: prima di esercitare i poteri che la legislazione fiscale attribuisce ad ogni Stato con la conseguente richiesta di ulteriori tributi e l'applicazione delle sanzioni derivanti da dichiarazioni infedeli, attraverso il contraddittorio si consente al contribuente di apportare elementi che possono eliminare o ridurre gli addebiti che potrebbero scaturire dall'atto di accertamento fiscale. Oltretutto in questo modo viene sicuramente deflazionato il contenzioso fiscale poiché è più probabile che all'esito del contraddittorio diminuiscano le impugnazioni innanzi al giudice tributario ed in ogni caso l'Ufficio accertatore riduce il rischio di contestazioni che non abbiano un solido fondamento.

In questa prospettiva non si vede per quale ragione il contraddittorio debba essere assicurato solamente quando vi è stata una verifica presso il contribuente che si è conclusa con un verbale di constatazione.

La necessità del contraddittorio non può derivare dalla modalità del controllo cosicché, come nel caso in esame, dopo un controllo effettuato presso l'ufficio sulla scorta di documentazione acquisita dal contribuente si possa emettere subito un avviso di accertamento, senza attivarlo.

La ratio del contraddittorio endoprocedimentale sussiste in tutti i casi in cui l'Agenzia delle Entrate ha svolto un accertamento fiscale in qualsiasi forma poiché all'esito è opportuno comunicare all'interessato i rilievi che sono emersi dal controllo in modo da consentirgli di fornire informazioni utili a verificare la fondatezza delle riprese fiscali che l'Agenzia intende operare.

Se questa è la finalità dell'istituto, costituisce un evidente disparità di trattamento censurabile ex art. 3 Cost., concedere tale opportunità solamente nell'ipotesi descritta dall'art. 12, comma 7, L. 212/2000.



P.Q.M.

La Commissione Tributaria regionale di Firenze non definitivamente decidendo:

- a) dichiara rilevante e non manifestamente infondata ai sensi e sotto i profili di cui in motivazione la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12 comma 7, della l. 212/2000, nella parte in cui non estende il diritto al contraddittorio endoprocedimentale a tutte le modalità di accertamento in rettifica poste in essere dall'Agenzia delle Entrate;
- b) dispone la sospensione del presente giudizio davanti alla Commissione Tributaria regionale di Firenze e ordina alla Segreteria l'immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale;
- c) ordina che, a cura della Segreteria, la presente ordinanza sia comunicata alle parti costituite e notificata al Presidente del Consiglio dei ministri, nonché per la comunicazione ai Presidenti della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica e per la successiva trasmissione del fascicolo processuale alla Corte costituzionale.

