



LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI SIRACUSA

SEZIONE 5

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|-------------------|---------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | RUSSO | ISIDORO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | BOSCARINO | MARIA STELLA | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | ROSSOMANDI | LUCA | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

ORDINANZA

- sul ricorso n. 362/2015
depositato il 10/02/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° /2014 IVA-ALTRO 2010
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° /2014 IRAP 2010
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE SIRACUSA

proposto dal ricorrente:

..... S.A.S.

difeso da:

ANTONUCCIO GUIDO
VIA SENATORE G. MAIELLI 12 96100 SIRACUSA SR

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 362/2015

UDIENZA DEL

04/04/2016 ore 00:30

N° 565/16

PRONUNCIATA IL:

4 APR. 2016

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

17 GIU. 2016

Il Segretario

Svolgimento del processo

1. Con il ricorso introduttivo, notificato all'Agenzia delle Entrate di Siracusa il 29 gennaio/2 febbraio 2015, iscritto al numero 362/15, R _____ S.A.S., rappresentata e difesa dal dottor Guido Antonuccio e dal dottor Giuseppe Trunfio, ricorreva avverso l'avviso di accertamento n _____ /2014, con il quale, per l'anno di imposta 2010, era stata disconosciuta la deducibilità di costi per euro 87.885,00 e, conseguentemente, a seguito della rettifica del reddito dichiarato, era stato intimato il pagamento della complessiva somma di euro 30.611,50, a titolo di Irap ed IVA, oltre sanzioni.

L'Agenzia delle Entrate aveva verificato il reddito relativo all'anno d'imposta in questione, ed invitato l'interessato a produrre documentazione fiscale; non avendo il ricorrente ottemperato all'invito, l'Agenzia delle Entrate aveva sostanzialmente disconosciuto la deducibilità del 96% di tutti i costi sostenuti dalla società ricorrente.

Quest'ultima, con il ricorso introduttivo, negando di avere ricevuto l'invito (settimo motivo di ricorso), lamentava: la giuridica inesistenza della notifica dell'atto impugnato; alcune carenze, nell'atto impositivo, dei requisiti richiesti dal legislatore con la normativa vigente; la nullità dell'atto impugnato per difetto di valida sottoscrizione nonché per la mancata indicazione del responsabile del procedimento; mancanza di esatta determinazione degli interessi dovuti; illegittimità della richiesta di versamento della percentuale a titolo di aggio; difetto di motivazione; violazione dell'articolo 12, comma 7, dello statuto del contribuente, per mancato rispetto del diritto al contraddittorio preventivo che avrebbe dovuto comportare il rilascio di una copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di controllo con la concessione di un termine dilatorio pari a 60 giorni per la presentazione di documenti e memorie, nonché violazione dei principi affermati dalla Cassazione circa il diritto al contraddittorio endoprocedimentale; difetto di motivazione, anche in relazione all'entità delle somme pretese; violazione dell'articolo 40 del d.p.r. 600 del 1973, relativo all'obbligo di emettere un unico avviso di accertamento ai fini della rettifica sia del reddito della società che di quello delle persone fisiche dei soci; infondatezza dell'avviso di accertamento, essendo i costi indicati in dichiarazione deducibili; inapplicabilità delle sanzioni.

Concludeva chiedendo l'annullamento dell'atto impugnato.

2. In data 2 luglio 2015 si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate di Siracusa che, dopo puntuale excursus della normativa di riferimento, difendeva la legittimità del proprio operato; osservava, al riguardo, che l'attività di controllo era scaturita dalla circostanza che, nella dichiarazione dei redditi trasmessa dalla società ricorrente, risultavano dichiarate spese deducibili

piuttosto consistenti rispetto alla tipologia di attività esercitata ed al totale dei compensi dichiarati. L'Ufficio aveva notificato l'invito a produrre una serie di documenti fiscali, mediante notifica eseguita il 26 giugno 2014 ai sensi dell'articolo 60 del d.p.r. numero 600 del 1973, stante l'irreperibilità del contribuente; poiché a tale comunicazione non aveva fatto seguito la trasmissione della richiesta documentazione, l'Amministrazione, conclusa l'Istruttoria, aveva emesso e notificato l'avviso di accertamento impugnato, recuperando a tassazione i costi (quote di ammortamento ed altri componenti negativi).

A proposito dei motivi di ricorso, l'Ufficio controdeduceva; quanto alla notifica dell'atto impugnato, l'irrelevanza dell'apposizione della relata di notifica e dell'intermediazione di un agente notificatore, alla stregua della costante giurisprudenza in materia; sulla giuridica inesistenza dell'atto, l'Ufficio eccepeva di aver utilizzato il modello di accertamento conforme alla normativa vigente; quanto alla sottoscrizione, l'Ufficio produceva l'atto dispositivo con il quale il direttore provinciale aveva attribuito la delega di firma al funzionario che aveva firmato l'atto impugnato; l'Ufficio, ancora, eccepeva che il responsabile del procedimento era stato correttamente individuato nell'accertamento impugnato; quanto all'indicazione degli interessi e dell'aggio, l'Ufficio si richiamava alle disposizioni normative che prevedono tali pretese; quanto alla motivazione, eccepeva che la società contribuente era stata invitata a produrre la documentazione comprovante la certezza ed inerenza dei costi esposti in dichiarazione, e, in carenza, risultava legittima l'azione accertativa posta in essere ai sensi del 41 bis del d.p.r. 600 del 1973; quanto alla violazione del principio del contraddittorio, eccepeva l'inesistenza di una norma che imponga all'Amministrazione di notificare il destinatario di un avviso di accertamento antecedentemente alla predisposizione dello stesso. In particolare, l'Ufficio ricordava che l'articolo 12 dello statuto del contribuente riconosce ai contribuenti una serie di garanzie ma solo nell'ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche fiscali eseguiti nei locali destinati all'esercizio delle attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali.

Invece, quando l'organo accertatore non esegue alcun accesso, ispezione o verifica fiscale nei locali in questione, ma procede ad attività di controllo all'interno dei propri uffici, non vengono estese in favore dei contribuenti le garanzie del contraddittorio anteriormente alla notifica dell'atto impositivo.

L'Agenzia, ancora, eccepeva che l'Amministrazione finanziaria, in conformità alla disciplina normativa vigente, non ha alcun obbligo di convocare il contribuente, non esistendo alcuna norma nell'ordinamento tributario che stabilisca la sanzione della nullità dell'avviso di accertamento emesso e notificato senza contraddittorio preventivo con il contribuente.

L'Agenzia concludeva, nel senso che, nel diritto tributario vigente, l'attività istruttoria svolta ai fini dell'accertamento del tributo non è retta dal principio del contraddittorio, avendo l'Amministrazione una facoltà discrezionale e non un obbligo di instaurare il contraddittorio preventivo.

Quanto agli ulteriori motivi di ricorso, l'Agenzia deduceva che l'atto impositivo era stato adeguatamente motivato; che nessuna violazione dell'articolo 40 del d.p.r. numero 600 del 1973 si era concretizzata, in quanto nell'avviso di accertamento era stato indicato il maggior reddito accertato alla società, attribuito pro quota ai due soci; eccepiva, infine, circa il merito della pretesa dell'Ufficio, la genericità delle contestazioni; e la legittimità delle sanzioni irrogate.

Con memoria dell'11 marzo 2016, parte ricorrente controdeduceva alle argomentazioni dell'Agenzia; tra l'altro, eccepiva che l'invito alla produzione dei documenti contabili non era mai pervenuto, e ciò perchè il messo lo aveva notificato utilizzando la procedura per gli irreperibili assoluti (che prevede il deposito dell'atto in busta sigillata presso il comune ed affissione di avviso di deposito sempre all'albo comunale), procedura legittima solo qualora il destinatario non abbia alcuna abitazione, ufficio o azienda nel comune dove deve essere eseguita notificazione, ma la società ricorrente, fin dal 2003, aveva la propria sede in Avola, come da certificazione della CCIAA, ed in tale sede il messo avrebbe dovuto eseguire la notifica.

Nel merito, la società ricorrente insisteva circa la deducibilità dei costi non riconosciuti dall'Ufficio, producendo tutta la documentazione contabile della società relativa all'anno d'imposta 2010 (registro acquisti, fatture di acquisto, documentazione contabile relativa ai costi esclusi dal campo di applicazione Iva).

Insisteva nell'accoglimento del ricorso.

Il 4 aprile 2016 le parti insistevano nelle rispettive conclusioni ed esaurita la discussione orale il ricorso veniva trattenuto in decisione.

L'oggetto della controversia e la normativa di riferimento

3. Avuto riguardo alla circostanza che, alle numerose doglianze della società ricorrente, l'Amministrazione finanziaria ha replicato depositando documentazione varia ed invocando giurisprudenza contraria alle tesi della ricorrente (che condurrebbe alla reiezione di tutte le censure ad eccezione di quella relativa alla violazione dell'art.12 Stat. Contribuente), diventa di cruciale importanza (e determinante ai fini della risoluzione della controversia) chiarire la legittimità o meno delle disposizioni in materia, nella parte in cui non prevedono alcun contraddittorio nell'ipotesi di

accertamenti fiscali usualmente definiti "a tavolino", vale a dire eseguiti presso gli uffici della stessa amministrazione finanziaria, come nel caso in questione.

Si tralasceranno le disposizioni in materia IVA (articoli 54 e 55 del d.p.r. 26 ottobre 1972 n.633) applicate nel caso in esame, dovendosi condividere l'orientamento della Cassazione SS.UU., decisione del 9/12/2015, n. 24823 (v. infra), con il conseguente obbligo di disapplicazione delle norme che non prevedono il preventivo contraddittorio, per violazione del diritto eurounitario.

Ai fini delle imposte sui redditi gli articoli 38, 39, 40, 40 bis, 41 e 41 bis del d.p.r. 29 settembre 1973 n.600 disciplinano i diversi tipi di avvisi di accertamento o atti di rettifica e non prevedono obblighi di preventivo contraddittorio con il destinatario dell'accertamento anteriormente all'emissione dell'accertamento.

L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, prevede garanzie, di carattere procedimentale (formazione di un verbale di chiusura delle operazioni; rilascio di copia del medesimo al contribuente; facoltà del contribuente di comunicare osservazioni e richieste e corrispondente dovere dell'Ufficio di valutarle; divieto per l'Ufficio di emettere l'avviso di accertamento prima della scadenza del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio di copia del verbale, salva la ricorrenza di particolare e motivata urgenza) che si applicano soltanto agli accertamenti emessi in esito ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente.

Ad eccezione, quindi, di tali ipotesi, la struttura del procedimento in questione, come d'altra parte pacificamente ammesso dalla medesima Agenzia resistente, comporta che, allorquando l'amministrazione finanziaria, d'ufficio, procede ad una verifica fiscale nei riguardi di un contribuente, non ha alcun obbligo, sanzionato a pena di nullità, di innestare un contraddittorio preventivo anteriormente alla conclusione del procedimento di accertamento. L'Ufficio, infatti, come argomentato nelle controdeduzioni dell'Agenzia, può formarsi un principio di convincimento del tutto autonomo circa la possibilità di procedere ad una rettifica, sulla base di una istruttoria già compiuta, oppure in attuazione di disposizioni che prevedono meccanismi di tassazione di tipo presuntivo.

Può accadere, invece, che decida di coinvolgere il contribuente, anche al fine di raccogliere dati ed elementi necessari o utili per la verifica della posizione fiscale, e in tal caso può invitare il contribuente (come avvenuto nel caso in questione) a produrre documentazione fiscale.

Nel caso specifico, tale comunicazione non è andata a buon fine, per le ragioni sulle quali, sostanzialmente, le parti convergono (la comunicazione è stata notificata con il rito degli irreperibili, che comporta deposito ed affissione presso gli uffici comunali, anziché presso la sede dell'azienda, la quale lamenta di non averne saputo nulla); ma tale aspetto non è particolarmente rilevante ai fini della questione che viene sottoposta alla Corte: infatti, quand'anche l'invito a comparire fosse andato a buon fine, ed il contribuente avesse consegnato la documentazione richiesta, in ogni caso la successiva fase procedimentale si sarebbe svolta senza alcun contraddittorio. In pratica, l'amministrazione finanziaria, esaminati gli atti e i documenti eventualmente consegnati dal contribuente, avrebbe adottato le proprie decisioni, provvedendo direttamente ad emettere un atto impositivo, senza previamente informare il contribuente delle conclusioni alle quali fosse pervenuta dopo aver esaminato la documentazione relativa alla sua posizione fiscale.

In sostanza, come riportato nelle difese dell'Agenzia delle entrate, nessuna norma nell'ordinamento tributario impone che, prima di emettere l'avviso di accertamento (atto impositivo), il contribuente debba essere informato.

Come si vede, risulta a questo punto irrilevante distinguere le varie ipotesi, cioè se, nella fase iniziale dell'accertamento d'ufficio, il contribuente sia stato convocato per consegnare documenti, o meno, oppure se sia stato convocato ma non si sia presentato, ovvero ancora sia stato convocato e sia comparso, depositando la documentazione fiscale chiesta; infatti, in ogni caso, quand'anche tale convocazione ci sia stata, sia che il contribuente abbia assolto alla richiesta, consegnando dati ed elementi richiesti ai fini della verifica della sua posizione fiscale, sia che il contribuente non si sia presentato (come avvenuto nel caso in questione, e a prescindere se tale omissione sia riconducibile ad errore della medesima amministrazione finanziaria nel notificare l'invito a comparire in luogo diverso dalla sede aziendale), comunque l'esito è lo stesso: l'amministrazione procedente istruisce la pratica in assenza del contribuente, valuta la documentazione eventualmente fornita dall'interessato, dopodiché assume le proprie decisioni e -senza previamente avvisarne il contribuente- le formalizza nell'avviso di accertamento contenente la contestazione delle violazioni, l'irrogazione delle sanzioni, l'intimazione al pagamento.

Avverso tale atto, il contribuente può soltanto presentare ricorso giurisdizionale (se del caso, a seconda del valore della controversia, nella forma dell'istanza di reclamo-mediazione che vale come ricorso decorso il termine di 90 giorni senza accoglimento dell'istanza o conclusione della

mediazione), fermo restando che l'avviso di accertamento, decorsi 60 giorni dalla notifica, è titolo esecutivo per la riscossione delle somme indicate.

Si deve ulteriormente precisare che nel caso in questione l'avviso di accertamento è stato emesso ai sensi delle seguenti norme:

D.P.R. 29/09/1973, n. 600, artt. 39 (rubricato "Redditi determinati in base alle scritture contabili"), c.1 lett. d (il quale prevede che, per i redditi d'impresa delle persone fisiche, l'ufficio procede alla rettifica "se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti") e 41 bis (il quale, rubricato "accertamento parziale", stabilisce che "senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'art. 43, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dalle attività istruttorie di cui all'articolo 32, primo comma, numeri da 1) a 4), nonché dalle segnalazioni effettuati dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, compresi i redditi da partecipazioni in società, associazioni ed imprese di cui all'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, o l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibili, ovvero la maggiore imposta da versare, anche avvalendosi delle procedure previste dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Non si applica la disposizione dell'art. 44.").

L'istruttoria -come si evince dalla copia dell'invito, prodotto in giudizio dall'Agenzia- è avvenuta ai sensi dell'art.32 (che prevede, fra le altre ipotesi, l'invito al contribuente a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento).

Tale disposizione stabilisce, per quanto qui rileva, che gli inviti e le richieste devono essere notificati ai sensi dell'art. 60 . Dalla data di notifica decorre il termine fissato dall'ufficio per l'adempimento, che non può essere inferiore a 15 giorni, prorogabile di altri 20.

Le notizie ed i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, al fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa, salvo che il contribuente depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile.

Come si evince dall'atto impugnato, l'Agenzia ha altresì applicato il D.Lgs. 15/12/1997, n. 446 , art. 25 (che fa rinvio, per le attività di controllo e rettifica della dichiarazione, per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale, nonché per il relativo contenzioso, alle disposizioni in materia di imposte sui redditi) e 32 (in vigore alla data dell'accertamento, prevedeva l'ammontare delle sanzioni amministrative per le violazioni relative alla dichiarazione).

Come si desume dalla lettura dell'art.32 D.P.R. 29/09/1973, n. 600, una volta avviata l'istruttoria (nel caso in questione, a seguito di invito all'interessato alla trasmissione di atti, i documenti, i libri ed i registri, ma la disposizione in questione prevede altre modalità di acquisizione di dati e notizie, in alcuni casi coinvolgendo nella fase iniziale il contribuente, come nell'ipotesi di invio di questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei confronti degli stessi contribuenti o nei confronti di altri contribuenti con i quali si siano intrattenuti rapporti, in altri casi senza contatti con il contribuente, mediante acquisizione di dati e notizie presso terzi : si vedano le numerose categorie indicate nel citato art.32), l'Amm.ne esamina la documentazione acquisita, e, conclusa l'istruttoria, raggiunte le proprie determinazioni, senza alcun previo contraddittorio con il contribuente, provvede all'emissione dell'avviso di accertamento, che comprende, oltre le maggiori imposte accertate, l'irrogazione di sanzioni amministrative, con intimazione ad adempiere; l'atto, decorsi 60 giorni dalla notifica, è titolo esecutivo.

4. Nella vicenda in esame da parte di questo Collegio Giudicante, le tesi che si fronteggiano sono quelle del ricorrente, secondo il quale una volta che l'amministrazione finanziaria abbia istruito la pratica, valutato i dati e gli elementi raccolti, e concluso l'istruttoria, pervenendo alle proprie decisioni, prima dell'emissione dell'atto impositivo negativo deve instaurare il contraddittorio con il contribuente, comunicandogli circa le proprie conclusioni ed accordandogli un termine per la presentazione di memorie e documenti avverso le conclusioni negative alle quali l'amministrazione

stessa sia pervenuta; e la tesi dell'Ufficio, secondo il quale l'obbligo di instaurare il contraddittorio con il contribuente prima dell'emissione dell'atto impositivo è riconosciuto dall'articolo 12 dello statuto del contribuente unicamente nell'ipotesi in cui l'attività di verifica si sia svolta mediante accessi, ispezioni e verifiche fiscali eseguite nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente, ma non nell'ipotesi in cui l'accertamento sia stato avviato a seguito dell'iniziativa dell'ufficio senza accesso nei luoghi di residenza del contribuente, nella sede o nei locali dell'impresa.

La problematica, dunque, ruota intorno alla necessità o meno di avvisare il contribuente del fatto che, a conclusione di un'attività di controllo eseguita presso gli uffici dell'amministrazione finanziaria, quest'ultima è pervenuta alla decisione di emettere un atto impositivo.

La giurisprudenza è ferma nell'escludere che le garanzie in tema di contraddittorio assicurate al contribuente sottoposto a verifiche fiscali presso la propria residenza ovvero nella sede o nei locali dell'impresa debbano essere estese ai casi di attività di controllo presso gli uffici dell'amministrazione finanziaria.

La tesi prospettata dall'Ufficio nel presente giudizio risulta, quindi, conforme alla giurisprudenza formatasi sul richiamato articolo 12 dello Statuto del contribuente, stante il tenore testuale della norma, limitata alle verifiche fiscali presso il contribuente.

Ebbene, tale disposizione, come verrà meglio chiarito in seguito, non appare rispettosa della normativa di seguito indicata, e conseguentemente, questo Collegio giudicante ritiene che la soluzione della presente controversia non possa prescindere dalla sottoposizione delle questioni di legittimità costituzionale infra indicate.

Rilevanza e motivazioni delle questioni sollevate

5. Nel caso in esame di questa Commissione, il contribuente lamenta che gli è pervenuto un atto di accertamento istruito e formato dall'amministrazione finanziaria in assenza di alcun contraddittorio.

Ora, nell'ordinamento giuridico interno non si ravvisa un generalizzato obbligo di contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo di formazione dell'atto fiscale, in quanto le garanzie, di carattere procedimentale, predisposte dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 si applicano soltanto agli accertamenti emessi in esito ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente; e non in relazione agli accertamenti derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio, in base alle notizie

acquisite da altre pubbliche amministrazioni, da terzi ovvero dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari o in sede di colloquio (c.d. "verifiche a tavolino").

6. La giurisprudenza ha ritenuto che, anche dopo l'entrata in vigore dello Statuto del contribuente (L. 212/2000), non sia possibile ritenere esistente un principio generale di contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale : Cassazione, n. 26316/10; con specifico riferimento alla previsione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, Cass. 21391/14, 15583/14, 13588/14, 7598/14, 25515/13, 2360/13, 446/13 16354/12; con riguardo all'avviso bonario previsto, dall'art. 6, comma 5, della predetta legge, in relazione alle cartelle D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis: Cass. 12023/15, 8342/12, 7536/11, 795/11.

In contrario, Cass., ss.uu., 19667/14 e 19668/14, che sviluppano l'argomento di una generalizzata espansione della garanzia del contraddittorio (peraltro in fattispecie diverse da quella in esame), quale espressione di principio immanente all'ordinamento nazionale ed a quello Europeo.

Si deve osservare che poco prima, Cassazione civile, sez. trib., con decisione del 5 febbraio 2014 n. 2594, in relazione ad una censura di omessa violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, da intendersi esteso anche ai casi di "istruttoria condotta nella sede dell'Ufficio tributario" (onde non incorrere nel vizio di incostituzionalità), aveva ritenuto il motivo fondato.

Di seguito, le Sez. un., con la decisione 18/09/2014, n. 19667, dopo aver premesso che lo statuto del contribuente è costituito da un complesso di norme la cui precipua funzione è quella di improntare l'attività dell'amministrazione finanziaria alle regole dell'efficienza e della trasparenza, nonché quella di assicurare l'effettività della tutela del contribuente nella fase del procedimento tributario, con norme (quali gli artt. 5, 6, 7, l'art. 10, comma 1, 12, comma 2) che sostanzialmente riproducono alcune delle fondamentali regole dettate dalla L. n. 241 del 1990 sul procedimento in generale, dalle quali <emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella "fase precontenziosa" o endoprocedimentale", al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili>, affermavano che <il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost>, richiamando al riguardo le sentenze nn. 16412 del 2007 e 26635 del 2009, sempre delle Sezioni Unite.

Inoltre, <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, come afferma - ricordando la propria precedente sentenza del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07 Sopropè - la Corte di Giustizia nella sua recentissima sentenza del 3 luglio 2014 in cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV. 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. Il citato art. 41, par. 2 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo..... Conclude la Corte che in forza di tale principio, che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione, mediante una previa comunicazione del provvedimento che sarà adottato, con la fissazione di un termine per presentare eventuali difese od osservazioni>.

Va sottolineato che, pur avendo precisato che l'obbligo in questione, <ad avviso della Corte, incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità>, le Sezioni poi concludevano nel senso che, in ragione del dovuto rispetto del diritto di difesa, l'attivazione del "contraddittorio endoprocedimentale" <..... costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa>.

Ma più di recente, la Cassazione SS.UU., con decisione del 9/12/2015, n. 24823, dopo aver premesso che in tema di contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria non vi è coincidenza tra disciplina europea e disciplina nazionale (la prima, infatti, prevede il contraddittorio endoprocedimentale, in materia tributaria, quale principio di generale applicazione, pur valutandone gli effetti in termini restrittivamente sostanzialistici; la seconda, lo delinea, invece, quale obbligo gravante sull'Amministrazione a pena di nullità dell'atto non, in via generale, ogni qual volta essa si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, ma,

soltanto, in singoli casi), e che tale divaricazione si proietta inevitabilmente sulla regolamentazione dei tributi c.d. "non armonizzati" (in particolare: quelli diretti), estranei alla sfera di competenza del diritto dell'Unione Europea, e di quelli c.d. "armonizzati" (in particolare: l'Iva), in detta sfera rientranti, ha ulteriormente chiarito che:

- per i tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi in cui tale obbligo sia previsto da specifica norma di legge; ai suddetti tributi, estranei alle competenze dell'Unione, non si applica, invero, il diritto europeo;

- nel campo dei tributi "armonizzati" (che, inerendo alle competenze dell'Unione, sono investiti dalla diretta applicazione del relativo diritto) l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume, invece, rilievo generalizzato, se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso".

A tale decisione hanno fatto seguito ulteriori pronunce:

- C.T. Reg. Firenze 18.1.2016 n. 736/1/15, che ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, 7° comma dello Statuto del Contribuente nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del verbale con cui si concludano le operazioni di accertamento e di disporre di un termine di 60 giorni per eventuali controdeduzioni, alle sole ipotesi in cui la Amministrazione abbia "effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività" del contribuente, secondo il "diritto vivente" risultante dalla sentenza 24823/15 delle SS.UU.;

- Cassazione civile, sez. trib. 20 aprile 2016 n. 7914; in tale giudizio era stata sollevata, con ordinanza n. 24739 del 2013, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37 bis D.P.R. n. 600 cit., che veniva dichiarata infondata dalla Corte cost. con sentenza n. 132 del 2015, ritenendosi non contraria a Costituzione la previsione di una sanzione di nullità per la mera violazione del termine dilatorio di giorni sessanta, quest'ultimo stabilito a favore del contribuente per consentire allo stesso l'esercizio del contraddittorio cosiddetto "endoprocedimentale" o amministrativo o preventivo.

La S.C., nel dare atto della decisione delle Sezioni Unite n. 24823 del 2015 (dalla quale deriva che la disciplina del contraddittorio amministrativo che deve precedere la notifica dell'atto impositivo va distinta a seconda del tributo oggetto di accertamento, cioè tra tributi "armonizzati" e non), afferma che con tale decisione < è stata quindi dismessa la soluzione trovata dalle precedenti Sezioni Unite della Corte, che era stata quella di ritenere "immanente" anche nel nostro

ordinamento la obbligatorietà del contraddittorio amministrativo tutte le volte in cui un atto erariale fosse "destinato ad incidere in modo negativo sui diritti e gli interessi del contribuente" (Cass. sez. un. n. 19667 del 2014). Soluzione che avrebbe avuto l'effetto di rendere omogenea la disciplina italiana a quella europea, sotto il fondamentale aspetto del riconoscimento del diritto del contribuente di rappresentare le proprie ragioni prima dell'instaurazione del giudizio e quindi anche nella direzione di una maggiore realizzazione del principio di "buon andamento" della pubblica amministrazione ex art. 97 Cost., comma 2, e che è norma in tutto omologa alla previsione contenuta nell'art. 41, comma 2, lett. a), Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea> e che del resto appariva coerente con la decisione della Corte cost. n. 132 cit.;

- Commissione Tributaria Regionale di Reggio Emilia (sentenza 5/1/2016 - 16 marzo 2016 n. 59), che, pur dando atto degli orientamenti giurisprudenziali della Suprema Corte, afferma il principio che le garanzie poste dall'articolo 12, comma 7 dello Statuto prescindono dal luogo in cui è effettuata la verifica, in quanto la norma tutela la difesa e l'affidabilità dell'accertamento e non il luogo in cui la verifica viene messa in atto. L'articolo 12 dà concreta attuazione agli articoli 97, 53 e 3 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 ragionando si realizzerebbe una disparità di trattamento con fattispecie analoghe, con violazione dei principi costituzionali di imparzialità e buon andamento della Pa, di capacità contributiva, della ragionevolezza e del diritto di difesa. D'altra parte, proprio nei casi delle verifiche eseguite in ufficio emerge a maggior ragione l'esigenza del confronto preventivo perché «il contribuente potrebbe trovarsi a ricevere un accertamento esecutivo per tutta risposta di una produzione documentale – magari effettuata da terzi – o della risposta a un questionario, senza aver potuto mai interloquire con l'ufficio finanziario e prospettare le proprie ragioni nei confronti dell'ipotesi accusatoria, che sarà conosciuta per la prima volta solo a seguito di un atto già esecutivo, suscettibile di cristallizzarsi se non impugnato entro uno stretto termine di decadenza»;

- Commissione tributaria della Regione Piemonte (sentenza 126/1/2016), che afferma come, non essendo stato concesso il diritto al contraddittorio per l'imposta sul valore aggiunto (tributo armonizzato), la violazione va riconosciuta anche per gli altri tributi, data l'unicità dei fatti. Tanto più che la contribuente aveva prodotto in giudizio documenti che, qualora fossero stati esaminati prima dell'emissione dell'avviso, avrebbero potuto «in linea teorica, se accolti, determinare quanto meno una diversa e minore pretesa tributaria»;

- di segno opposto, la sentenza del 22/02/2016 n. 203/5 della Comm. Trib. Reg. per l'Abruzzo, secondo la quale, alla stregua della recente Cass. S.U. 9 dicembre 2015 n. 24823, va escluso l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti "a tavolino" (nel caso in questione originati da controlli bancari).

La questione, come si vede, ha registrato contrasti in giurisprudenza.

In effetti, nell'ordinamento interno, la previsione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non è fonte di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a carico dell'Amministrazione fiscale; quindi, l'Amministrazione non ha alcun obbligo, allorché si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, di attivare con l'interessato contraddittorio preventivo, pena l'invalidità dell'atto, né in base alle specifiche norme in materia di accertamenti, né in base allo Statuto del contribuente, L. n. 212 del 2000, che ha previsto garanzie procedurali, ma solo ed esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente.

D'altra parte, la ricostruzione delle SS.UU. di cui alla decisione del 9/12/2015, n. 24823 appare ineccepibile, avuto riguardo alla sfera di operatività del diritto eurounitario.

Sicché gli opposti orientamenti giurisprudenziali di cui si è dato atto, pur esprimendo l'evidente disagio dell'interprete nel dover seguire il cd. doppio binario, si scontrano contro un dato testuale che appare insuperabile.

Le disposizioni di diritto europeo rilevanti ed i relativi precedenti giurisprudenziali

7. L'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, nel garantire il diritto ad una buona amministrazione, prevede che, nell'ambito di tale diritto, va, tra gli altri, ricompreso "il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio (cfr. Corte giust. 22.10.13, in causa C-276/12, Jiri Sabou; 3.7.2014, in causa C-129 e C-130/13, Ramino International Logistics) ".

Le SS.UU. - dopo aver ricordato che dalle sentenze 3.7.2014 (causa C-129 e C-130/13, Ramino International Logistics), 22.10.13 (causa C-276/12, Jiri Sabou), 18.12.08 (causa C-349/07, Sopropè), 12.12.02 (causa C-395/00, Soc. Distillerie Cipriani), 21.9.00 (causa C-462/98 P, Medlocurso c. Commissione), 4.10.96 (causa C-32/95 c. Lisrestat) emerge il principio generale secondo il quale il rispetto del contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo, non escluso quello tributario, costituisce principio fondamentale dell'ordinamento europeo, che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto

un atto lesivo, per cui il destinatario del provvedimento teso ad incidere negativamente sui suoi interessi deve essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione - hanno tuttavia precisato come tale principio non possa trovare applicazione al di fuori dei casi dei tributi armonizzati.

Deve tuttavia esaminarsi la compatibilità delle disposizioni interne con alcune norme della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

L'art. 1 del Protocollo Addizionale n. 1 alla Convenzione dispone: "Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di utilità pubblica e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali di diritto internazionale. Le precedenti disposizioni non portano pregiudizio al diritto degli Stati di mettere in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi oppure di ammende".

Afferma la Cassazione civile, sez. trib., 30/06/2011, con sent. n. 14362 :

<Come espresso in diverse occasioni, la Corte ripete che l'articolo 1 del Protocollo n. 1 contiene tre norme distinte: "la prima norma, esposta nella prima frase del primo paragrafo, è di natura generale ed enuncia il principio del diritto al rispetto dei beni; la seconda norma, contenuta nella seconda frase del primo paragrafo, riguarda la privazione dei beni a certe condizioni; la terza norma, nel secondo paragrafo, riconosce che gli Stati Contraenti hanno il diritto, tra l'altro, di controllare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale.... Tali norme non sono "distinte" nel senso che non hanno un legame tra loro: la seconda e la terza norma, relative a particolari casi di ingerenza nel diritto al rispetto dei beni, devono essere interpretate alla luce del principio contenuto nella prima norma" (cfr. James e altri a Regno Unito, 21 febbraio 1986, Serie A n. 98, che in parte ripete i termini della tesi della Corte in Sporong e Lonnroth c. Svezia, 23 settembre 1982, Serie A n.52, p 24; cfr. anche The Holy Monasteries c. Grecia, sentenza del 9 dicembre 1994, Serie A n. 301-A; Iatridis c. Grecia GC, n. 31107/96, CEDU 1999-11; e Beyeler c. Italia GC, n. 33202/96, CEDU 2000-1).

In particolare - come affermato nel Provvedimento del 29/03/2006 Grande Camera, caso: Scordino contro Italia, Ricorso n. 36813/97 - : "L'ingerenza nel diritto al rispetto dei beni deve contemperare un "giusto equilibrio" tra le esigenze dell'interesse generale della comunità e il requisito della salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo (cfr, tra altre autorità Sporong e Ldnroth, cit. supra). La preoccupazione di conseguire tale equilibrio si riflette nella struttura dell'Articolo 1, visto

nella sua interezza, e che comprende quindi la seconda frase che deve essere letta alla luce del principio generale enunciato nella prima frase. In particolare, deve sussistere un ragionevole rapporto di proporzionalità tra i mezzi impiegati ed il fine che si cerca di realizzare con qualsiasi voglia misura applicata dallo Stato, comprese le misure che privano una persona dei suoi beni (cfr. Pressos Campania Naviera S. A. e altri c. Belgio, sentenza 20 novembre 1995, Serie A n. 532; L'ex re di Grecia e altri c. Grecia GC, n. 25701/94; e Sporrong e Lonroth, city supra). >.

Ebbene, la mancata previsione di un contraddittorio procedimentale anteriormente all'adozione di un avviso di accertamento che, vuoi per l'entità delle sanzioni e degli interessi che si aggiungono al maggior reddito accertato, vuoi per la circostanza dell'esecutività connessa al titolo (che consente l'avvio della procedura esecutiva e quindi la spoliazione dei beni del contribuente) appare violare il citato necessario rapporto di proporzionalità.

Infatti, avvisare il contribuente dell'imminente emissione di un atto di tal genere, indicando le motivazioni ed assegnando un termine ragionevole (ad es. i 60 giorni previsti all'art.12 c.7 dello Statuto del contribuente), non comporterebbe alcun significativo aggravio per l'attività degli uffici.

A fronte del quale, l'entità della pretesa fiscale aggravata dalle sanzioni è suscettibile di compromettere il diritto al rispetto dei beni alterando il giusto equilibrio tra le esigenze di interesse generale e gli imperativi di salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo.

Non si può non citare, in proposito, la sentenza 16 luglio 2015, C- 255/14, con la quale la CGUE si è pronunciata sul principio di proporzionalità delle sanzioni che gli Stati membri debbono necessariamente rispettare, in base ai principi generali del diritto dell'UE, anche nei casi in cui manchi una armonizzazione europea delle sanzioni applicabili.

La Corte, esaminando la compatibilità con il diritto dell'UE delle sanzioni ungheresi a tutela degli obblighi dichiarativi in materia valutaria (pari al 60% delle somme in contanti non dichiarate in dogana), ha ribadito che «21. [...] secondo consolidata giurisprudenza della Corte, in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi tuttavia sono tenuti ad esercitare questa competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità (v. sentenze Nttonik e Pikoulas, C-430/05, EU:C:2007:410, punto 53, e Urbán, C-210/10, EU:C:2012:64, punto 23). 22 In particolare, le misure amministrative o repressive consentite da una normativa nazionale non devono eccedere i limiti di ciò che è necessario al conseguimento degli scopi legittimamente

perseguiti da tale normativa (v. sentenze *Nlonik e Pikoulas*, C-430/05, EU:C:2007:410, punto 54, nonché *Urbán*, C-210/10, EU:C:2012:64, punti 24 e 53). 23 In tale contesto, la Corte ha precisato che la severità delle sanzioni deve essere adeguata alla gravità delle violazioni che esse reprimono e comportare, in particolare, un effetto realmente deterrente, fermo restando il principio generale della proporzionalità (v. sentenze *Asociatia Accept*, C-81/12, EU:C:2013:275, punto 63, e *LCL Le Crédit Lyonnais*, C-565/12, EU:C:2014:190, punto 45)».

Deve quindi concludersi che il canone di proporzionalità, che assurge a principio generale nell'ordinamento comunitario, appare violato dalle previsioni normative in materia di accertamenti sopra richiamate, perchè l'assenza del contraddittorio anteriormente all'emissione di un atto destinato in breve tempo a divenire titolo esecutivo dando luogo all'esproprio dei beni del contribuente concretizza un intervento sproporzionato rispetto ai fini perseguiti.

Sicchè lo Stato, attraverso tale previsione, pregiudica in maniera sostanziale la situazione finanziaria dei contribuenti (si veda *Imbert de Tremolles c. Francia e Buffalo Srl en liquidation c. Italia*), e in maniera irragionevole, tale da determinare la violazione dell'art. 1 del Prot. 1.

8. Appare parimenti violata anche un'altra disposizione della Convenzione.

L'art. 6, primo paragrafo, nell'introdurre il principio dell'equo processo, stabilisce che «ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un Tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti».

Sebbene tale disposizione non contenga alcun esplicito riferimento ai giudizi tributari, tradizionalmente esclusi in quanto non rientranti nel novero dei giudizi civili o penali (cfr. Corte EDU, grande sezione, 12 luglio 2001, ricorso n. 44759/98, *Ferrazzini v. Italy*), l'esigenza di garanzia processuale che tale norma mira a realizzare deve estendersi anche al giudizio tributario nel quale si faccia valere una pretesa nei confronti dell'Amministrazione finanziaria dinanzi al giudice speciale tributario, come dimostrano alcune aperture della Corte (Corte EDU, 26 marzo 1992, ricorso nn. 11760/85, *Editions Périscope v. France*; e 23 ottobre 1997, ricorsi n. 21319/93, 21449/93 e 21675/93, *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*; decisione sull'ammissibilità *SA Cabinet Dlot et Grus Savoye c. France*).

Soprattutto, la Corte EDU ritiene sussumibili sotto l'art. 6, primo paragrafo (controversie sulla "fondatezza di ogni accusa penale") le controversie che abbiano ad oggetto l'irrogazione di

sanzioni tributarie, le quali, pur di natura amministrativa, sono caratterizzate da una finalità, deterrente e punitiva ad un tempo, che consente di attribuire loro, ai fini dell'applicazione dei principi del giusto processo, natura genericamente penale (Corte EDU, sez. I, 23 luglio 2002, ricorso n. 34619/97, *Janosevic v. Sweden*, e sez. I, ricorso n. 36985/97, *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic c. Sweden*).

In particolare, con la decisione della Grande sezione del 23 novembre 2006, ricorso n. 73053/01, *Jussila v. Finland*, la Corte, dato atto dell'impossibilità di tenere distinte all'interno di un procedimento le parti che riguardano la contestazione delle imposte da quelle che concernono la contestazione delle sanzioni, implica che **le regole del giusto processo devono potersi invocare in tutti quei giudizi tributari nei quali sia presente un aspetto sanzionatorio, anche se l'impugnazione necessariamente coinvolge anche l'aspetto attinente alla determinazione dell'imposta.**

Più di recente, nel caso *Cecchetti c. San Marino* (ric. n° 40174/08, 9 aprile 2013) la Corte ha ritenuto applicabile l'art. 6 nel suo aspetto penale in relazione ad una condanna al pagamento di una porzione di tassa non pagata e della relativa sanzione (peraltro estremamente modesta).

Conseguentemente, nei giudizi (quale quello in esame) nei quali la contestazione investe sia la pretesa fiscale sostanziale che le sanzioni, la presenza di quest'ultimo profilo di impugnazione consente di invocare le garanzie previste dall'art. 6, primo paragrafo della CEDU.

Ora, non può non condividersi, in tema di rapporto tra attività istruttoria degli uffici e successivo processo tributario, quanto rimarcato dalla C.T. Reg. Firenze, con l'ordinanza 18.1.2016 n. 736/1/15 sopra citata, e cioè che:

<Di fatto, l'istruttoria fiscale è affidata quasi esclusivamente alla Amministrazione che -ad esempio-raccoglie dichiarazioni di persone informate dei fatti. Dichiarazioni che possono compromettere l'esito del processo.....

Di conseguenza, gli "indizi" raccolti dalla Amministrazione svolgono un ruolo decisivo e producono effetti identici a quelli propri di una istruttoria giudiziaria.....

Il contraddittorio amministrativo appare dunque strumentale a garantire il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., ed altresì che le parti processuali si collochino su un piano, se non di compiuta parità, almeno "in condizioni di parità" di guisa che il processo risulti "giusto", come prescrive l'art. 111 della Costituzione; che si ispira all'art. 6 della Carta Europea dei Diritti dell'Uomo recepita dall'art. 9 della Costituzione Europea; secondo cui "l'Unione aderisce alla Convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali" (e quindi il citato art. 6 è

posto sotto lo "scudo" degli artt. 11 e 117, 1° comma Cost.). E appare ovvio che non è né giusto né equo un processo in cui le parti non siano poste "in condizione di parità".....

...per il processo tributario (ove) è addirittura escluso che il giudice possa procedere ad una attività di acquisizione diretta (o quanto meno con la partecipazione delle parti) delle dichiarazioni di persone informate; e quindi il giudice conosce delle dichiarazioni di costoro solo attraverso i verbali degli accertatori tributari. Afferma infatti la giurisprudenza che "la disposizione contenuta nell'art. 7, 4° comma, DLgs. 31.12.1992 n. 546, secondo cui nel processo tributario non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale, limita i poteri del giudice tributario ma non pure i poteri degli organi di verifica, e pertanto la limitazione vale solo per la diretta assunzione, da parte del giudice stesso, della narrazione dei fatti della controversia compiuta da un terzo, cioè per quella narrazione che, in quanto richiedente la formulazione di specifici capitoli e la prestazione di un giuramento da parte del terzo assunto quale teste, acquista un particolare valore probatorio, mentre le dichiarazioni dei terzi, raccolte da verificatori o finanziari e inserite, anche per riassunto, nel processo verbale di constatazione, hanno natura di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative e sono perciò pienamente utilizzabili quali elementi di convincimento" (Cass. civ., sez. trib., 16.7.2014, n. 16223; Cass. civ., sez. trib., 7.2.2013, n. 2916. Cass. civ., sez. trib., 30.9.2011, n. 20032).

La sancita impossibilità che le persone "informate dei fatti" siano udite nell'ambito della procedura contenziosa con le garanzie del contraddittorio, rende necessaria una garanzia nella fase amministrativa in cui le dichiarazioni di queste persone sono raccolte e documentate...>.

Al riguardo, si deve ricordare che la giurisprudenza europea ha spesso affermato il principio che i diritti della difesa sono limitati in modo incompatibile con le garanzie dell'art. 6 quando una decisione si basa, unicamente o in misura determinante, su deposizioni rese da una persona "che l'imputato non ha potuto interrogare o fare interrogare né nella fase istruttoria né durante il dibattimento (sent. 14 dicembre 1999, A.M. c. Italia; sent. 13 ottobre 2005, Bracci c. Italia; sent. 9 febbraio 2006, Cipriani c. Italia; sent. 18 maggio 2010, Ogaristi c. Italia) ".

Infatti, le prove devono essere assunte nel contraddittorio tra le parti; l'art. 6 §§ 1 e 3 d) richiede che il presunto autore dell'illecito abbia un'adeguata e sufficiente occasione per contestare una testimonianza a carico e di interrogarne l'autore (*El Haski c. Belgique*, n° 649/08, 25 .9. 2012).

E nel caso in questione, come detto, alcuni atti dell'istruttoria difficilmente sarebbero ripetibili nel processo tributario.

D'altra parte, con la sentenza della Corte europea dei diritti dell'Uomo del 21 febbraio 2008 nel caso "*Ravon e altri c. Francia*" (ric. n. 18497/03) in tema di perquisizioni domiciliari per verifiche fiscali, si precisa che la possibilità di tutela cd. differita - pur consentita dall'ordinamento francese mediante l'impugnazione degli atti successivi, del tutto similmente a quanto avviene nell'ordinamento italiano - è insufficiente ad assicurare una tutela effettiva.

9. Sotto ultimo profilo, deve rimarcarsi come appaia incompatibile con entrambe le disposizioni della Convenzione sopra esaminate la circostanza che il procedimento in questione si concluda, in assenza di contraddittorio, mediante l'emissione di un atto destinato a diventare titolo esecutivo (anche con riferimento alle sanzioni) dopo ristretto lasso di tempo dalla notifica.

Occorre ricordare che con le sentenze *Janosevic c. Suede* (n° 34619/97) e *Västberga Taxi Aktiebolag et Vulic c. Suede* (n° 36985/97), la Corte ha ritenuto che né l'articolo 6 né altre disposizioni della Convenzione escludono di per sé che delle misure di esecuzione siano adottate prima che le decisioni relative alle maggiorazioni di imposta siano divenute definitive. La Corte, tuttavia, ha sottolineato che, poiché una tale rapida esecuzione può comportare conseguenze gravi per l'interessato, gli Stati sono tenuti a non ricorrere a tali esecuzione se non nei limiti della ragionevolezza, cercando di garantire un corretto bilanciamento tra gli interessi in gioco. Ciò risulta ancora più importante nei casi in cui le misure di esecuzione sono state adottate sulla base di decisioni dell'amministrazione finanziaria, ossia ancora prima che un tribunale abbia deciso sulla legittimità delle maggiorazioni in questione. In proposito, l'interesse finanziario dello Stato, che in principio gode di un peso importante nel bilanciamento tra gli interessi in gioco tenuto conto della necessità di assicurare l'effettività del sistema di imposizione, non possiede la stessa portata nel campo delle maggiorazioni di imposta. Infatti, nonostante tali sanzioni possano costituire somme notevoli, non sono concepite come fonte di finanziamento del sistema ma mirano a fare pressione sui contribuenti affinché rispettino i loro obblighi di natura fiscale e a punire gli illeciti. Di conseguenza, se da una parte l'interesse finanziario può giustificare l'applicazione da parte dello Stato di regole standardizzate e di presunzioni legali (relative) al fine di accertare l'ammontare delle imposte da pagare e delle relative maggiorazioni, dall'altra questo stesso interesse può non legittimare, di per sé, l'esecuzione immediata delle maggiorazioni di imposta.

Ebbene, applicando tali principi alla problematica in esame, ne consegue che viola il prescritto canone di ragionevolezza che un procedimento, svolto in assenza di contraddittorio, si concluda con un titolo esecutivo che, a sua volta, consente di avviare l'espropriazione dei beni del contribuente.

Altre disposizioni violate

10. Per completezza, si deve ricordare che, secondo la C.T.P. di Reggio Emilia (ord. 280/3/2014 del 23.9.2014), anche a prescindere dalla certa applicabilità dell'art.6 CEDU nelle ipotesi (quale quella in esame) in cui nel processo tributario entrino in gioco anche sanzioni, non importa se qualificate quali penali o amministrative dall'ordinamento interno (Corte E.D.U. 23 novembre 2006, Jussila v . Finlandia), in ogni caso la fonte CEDU impatta egualmente sui processi tributari italiani, attraverso il principio di eguaglianza e la portata generale dell'articolo 111 della Costituzione.

Riguardo quest'ultima disposizione, deve ribadirsi come l'acquisizione di elementi di prova nel corso dell'istruttoria presso gli uffici dell'amministrazione finanziaria, in carenza di contraddittorio, è suscettibile di pregiudicare un'efficace difesa da parte del contribuente nella successiva fase processuale, con conseguente compromissione del principio della parità delle armi, e quindi del "giusto processo" di cui all'articolo 111 della Costituzione, la cui applicazione al processo tributario è indubbia.

Sotto altro profilo, occorre rilevare che l'assenza di un pieno contraddittorio nella fase amministrativa comporta, nella migliore delle ipotesi, uno spostamento del contraddittorio stesso nella fase processuale, tanto da poter determinare un irragionevole ampliamento dei tempi di durata del processo, finendo col vulnerare il canone fondamentale tutelato dall'art. 6 CEDU e dall'art. 111 Cost.

Le questioni sollevate

11. Essendo il contrasto tra le norme nazionali (nella parte in cui non prevedono l'instaurazione di alcun contraddittorio con il contribuente anteriormente all'emissione di un avviso di accertamento) e quelle convenzionali insuperabile in sede interpretativa, in ragione sia della lettera delle disposizioni che dell'interpretazione delle Sezioni Unite sopra riferita, che costituisce diritto vivente, si evidenzia l'insanabile conflitto delle norme di cui agli artt. 32, 39 , 41 bis d.p.r. 600/1973 e 12 Statuto del contribuente con l'art. 117, primo comma, della Costituzione, nella parte in cui prevede che la potestà legislativa sia esercitata dallo Stato nel rispetto degli obblighi internazionali, quale l'obbligo assunto con l'adesione alla Convenzione EDU, ratificata e posta in esecuzione con la legge 4 agosto 1955, n. 848.

Infatti, l'assenza di contraddittorio nella fase immediatamente precedente all'adozione dell'avviso di accertamento viola sia l'art.1 del Protocollo Addizionale n. 1 alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, per le ragioni sopra evidenziate (irragionevole compressione dei beni privati al di fuori del canone di proporzionalità), sia l'art.6 della Carta, attesa la compromissione della posizione del contribuente non solo nell'ambito del procedimento ma anche nella successiva fase processuale e/o determinandosi (posticipando il contraddittorio nella fase processuale) un irragionevole ampliamento dei tempi di durata del processo.

Di fronte a tale dubbio il giudice è tenuto a risolvere il contrasto sollevando apposita questione di legittimità costituzionale della disposizione di legge, in ragione del noto principio più volte affermato dalla Corte costituzionale, secondo cui le norme della Convenzione, così come interpretate dalla Corte di Strasburgo, assumono rilevanza nell'ordinamento interno quali norme interposte, assumendo esse un'efficacia intermedia tra legge e Costituzione, idonea a dare corpo agli "obblighi internazionali" costituenti parametro normativo cui l'art. 117, primo comma, Cost. ricollega l'obbligo di conformazione (v. Ad. Plen. n. 2 del 2015).

12. Altresì è rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale delle medesime disposizioni per contrasto con gli artt. 3, 24, 53, 111, 117 della Costituzione, per come sopra ampiamente argomentato.

Infatti, come già affermato nell'ordinanza di rimessione della CTR di Firenze del 18.1.2016 n. 736/1/15, il contraddittorio amministrativo appare strumentale a garantire il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., ed altresì che le parti processuali si collochino, su un piano se non di compiuta parità almeno "in condizioni di parità" di guisa che il processo risulti "giusto", come prescrive l'art. 111 della Costituzione; disposizione, quest'ultima, che osta altresì a qualunque ipotesi di ingiustificabile dilatazione dei tempi del processo, che consegue inevitabilmente allo spostamento in sede giurisdizionale del contraddittorio tra contribuente ed amministrazione che dovrebbe invece svolgersi nella appropriata sede amministrativa.

A sua volta, l'art.12, 7° comma, della legge 27.7.2000, n. 212, nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto al contraddittorio nelle sole ipotesi in cui la Amministrazione abbia "effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività" del contribuente, appare parimenti sospetto di incostituzionalità.

Come condivisibilmente affermato dalla CTR di Firenze, nella più volte citata ordinanza di rimessione, «il particolare regime delle operazioni di accertamento a seguito di accesso, ispezione

o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente appare infine irragionevolmente discriminatorio in relazione a quei contribuenti che non hanno subito accesso o verifica nei locali. Alcuni hanno diritto al contraddittorio altri no in relazione al fatto -in sé non pertinente- di aver subito una ispezione. Né è del tutto persuasiva la contro obiezione: "ma se c'è stata l'ispezione vi è, o può essere, l'acquisizione di dati e documenti non forniti dal contribuente stesso; mentre se i dati sono stati forniti dal contribuente in fondo c'è una sorta di contraddittorio preventivo". L'osservazione non copre infatti la gamma intera delle possibili circostanze di fatto. Se viene redatto un accertamento a carico di un soggetto in base a documenti di pertinenza di un altro imprenditore, reperiti in un accesso nella azienda di quest'ultimo, il primo contribuente nulla sa (rectius potrebbe sapere) e si vede piovere addosso magari all'improvviso un accertamento esecutivo. E qualcosa di simile accade ove un accertamento venga emanato sulla base di documenti forniti da terzi (così come accaduto per la "lista Falciani"); o di dati bancari ricavati da un conto neppur direttamente riconducibile al contribuente, ma di pertinenza di altro soggetto (come il coniuge) che si ipotizzi a lui collegato>.

E come giustamente rimarcato dalla CTR di Reggio Emilia, con la decisione sopra citata del 16 marzo 2016, proprio nei casi delle verifiche eseguite in ufficio emerge a maggior ragione l'esigenza del confronto preventivo perché «il contribuente potrebbe trovarsi a ricevere un accertamento esecutivo per tutta risposta di una produzione documentale – magari effettuata da terzi – o della risposta a un questionario, senza aver potuto mai interloquire con l'ufficio finanziario e prospettare le proprie ragioni nei confronti dell'ipotesi accusatoria, che sarà conosciuta per la prima volta solo a seguito di un atto già esecutivo, suscettibile di cristallizzarsi se non impugnato entro uno stretto termine di decadenza».

Per cui la diversità di disciplina appare sospetta di incostituzionalità alla luce degli artt. 3 e 53 della Costituzione (in quanto la capacità contributiva viene accertata con strumenti differenti scelti in base a criteri non razionali).

13. Per tutte le ragioni sopra esposte, questa Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, sez. V, alla luce delle considerazioni che precedono, considera necessaria la pronuncia della Corte Costituzionale, in riferimento alle questioni prospettate, al fine di decidere la presente controversia

P.Q.M.

la Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, sez. V, visti l'art. 134 Cost., l'art. 1 della legge costituzionale 9 febbraio 1948, n. 1 e l'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87, art. 23:

- dichiara rilevante e non manifestamente infondata la questione di costituzionalità degli artt. 32, 39, 41 bis d.p.r. 600/1973 (nella parte in cui non prevedono l'instaurazione di alcun contraddittorio con il contribuente anteriormente all'emissione di un avviso di accertamento) e 12, 7° comma, della legge 27.7.2000, n. 212 (nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del verbale con cui si concludano le operazioni di accertamento e di disporre di un termine di 60 giorni per eventuali controdeduzioni, limitatamente all'ipotesi in cui la Amministrazione abbia "effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività" del contribuente), in relazione all'art. 117, primo comma, della Costituzione, nella parte in cui prevede che la potestà legislativa sia esercitata dallo Stato nel rispetto degli obblighi internazionali, quale l'obbligo assunto con l'adesione alla Convenzione EDU, ratificata e posta in esecuzione con la legge 4 agosto 1955, n. 848;

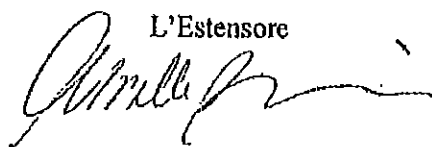
- dichiara rilevante e non manifestamente infondata la questione di costituzionalità degli artt. 32, 39, 41 bis d.p.r. 600/1973 (nella parte in cui non prevedono l'instaurazione di alcun contraddittorio con il contribuente anteriormente all'emissione di un avviso di accertamento) e 12, 7° comma, della legge 27.7.2000, n. 212 (nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del verbale con cui si concludano le operazioni di accertamento e di disporre di un termine di 60 giorni per eventuali controdeduzioni, limitatamente all'ipotesi in cui la Amministrazione abbia "effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività" del contribuente), in relazione agli artt. 3, 24, 53 e 111 della Costituzione;

- dispone la sospensione del presente giudizio e ordina la trasmissione di questa ordinanza e degli atti alla Corte Costituzionale;

- ordina che, a cura della Segreteria, la presente ordinanza sia notificata alle parti in causa e al Presidente del Consiglio dei Ministri e sia comunicata ai Presidenti della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica;

- riserva al definitivo ogni altra decisione.

Siracusa, ~~18 aprile 2016~~ 4 APR, 2016

L'Estensore


Il Presidente
