

**COMM. TRIB. PROVINCIALE VARESE - 139/05/2011**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con tempestivi separati ricorsi la società CERIANI MOTO srl ha impugnato gli avvisi di accertamento in epigrafe indicati per gli anni 2005 e 2006 e le conseguenti iscrizioni a ruolo nelle cartelle esattoriali.

Parte ricorrente ha sollevato diverse eccezioni preliminari e, nel merito, ha contestato la legittimità dell'operato dell'ufficio contestando la sussistenza dei requisiti per l'accertamento induttivo ed altresì la quantificazione operata.

Parte ricorrente ha diffusamente illustrato in diritto la propria tesi richiamando anche lo Statuto del contribuente.

L'ufficio ha resistito con memoria scritta contestando punto per punto gli assunti della parte ricorrente

Alla odierna udienza i ricorsi sono stati riuniti per connessione soggettiva e oggettiva.

**MOTIVI DELLA DECISIONE**

In via preliminare questo Collegio osserva che la notifica degli atti impugnati, essendo stata eseguita dallo stesso ufficio finanziario a mezzo posta ex art.14 della legge n. 890/82, è pienamente valida. Infatti si tratta di una modalità alternativa di notifica che non avviene a mezzo ufficiale giudiziario e che postula esclusivamente l'invio dell'atto con l'impiego di plico sigillato e che non necessita delle formalità previste per la notifica tramite ufficiale giudiziario la cui carenza, ad avviso della parte ricorrente, avrebbero determinato la inesistenza giuridica della notificazione e la conseguente eccezione di nullità.

Ad avviso di questo Collegio, invece, è fondata la eccezione di nullità degli atti per la violazione e falsa applicazione dell'art.12 comma 7 legge n. 212/00. Infatti entrambi gli avvisi di accertamento sono stati emessi all'esito di una attività di controllo ma senza che sia stato concesso il termine di 60 giorni al contribuente per rendere le sue osservazioni in una ipotesi in cui, pacificamente, non ricorreva affatto particolare urgenza.

In effetti l'ufficio sul punto si difende ammettendo di non aver neppure predisposto un processo verbale di chiusura delle operazioni assumendone la assenza di necessità trattandosi di un mero controllo in seguito ad semplice questionario.

Occorre peraltro rilevare che benché l'art.12 richiamato si riferisca testualmente allo svolgimento delle verifiche fiscali, di tale attività non dà alcuna specifica definizione.

Benché peraltro nelle leggi tributarie non sia mai stata data alcuna definizione esplicita di verifica fiscale, è indubbio che si tratti di una attività istruttoria che consente agli uffici o alla GDF di controllare (verificare appunto) la contabilità dei contribuenti al fine di accertare la esattezza e congruità delle dichiarazioni fiscali rese, dei tributi versati e di controllare la esecuzione di ogni altro adempimento previsto dalle norme tributarie.

Tant'è che si può considerare verifica fiscale sia quella che avvenga nei locali degli esercizi da controllare sia quella che avvenga sui documenti presentati nei locali del soggetto controllante. Del resto lo stesso art.12 citato consente ai soggetti interessati da una verifica fiscale in loco di richiedere ai verbalizzanti che la verifica documentale sia svolta nei loro uffici e non nei locali del suo esercizio.

Né certo si può affermare che il controllo operato sulla base dei questionari inviati ai contribuenti possa qualificarsi diversamente rispetto alla verifica, trattandosi pur sempre di attività istruttoria di controllo di congruità fiscale.

Non si può perciò condividere la tesi dell'ufficio secondo il quale non vi sia alcun onere da parte dell'ufficio di notiziare preventivamente il contribuente in tutti i casi in cui si sia disposto un controllo presso gli uffici su questionario o su richiesta documenti. In tal modo infatti si finirebbe per attribuire all'ufficio non la discrezionalità nelle modalità di scelta della tipologia di attuazione del controllo, ma addirittura arbitrarietà nel senso che inviando il questionario potrebbe aggirare le norme sullo Statuto del Contribuente senza mai aver necessità di redigere processo verbale di chiusura delle operazioni e di concedere il termine dilatorio previsto dalla norma in esame.

E che tale tesi non sia conforme alla ratio legis è proprio evidente nella fattispecie in esame in cui dalle risposte fornite con il questionario si è giunti ad una ricostruzione induttiva del reddito della società che ha stravolto le dichiarazioni presentate ed ha modificato i dati di bilancio, operando una vera e propria modifica che non può che essere la conseguenza di una verifica fiscale vera e propria

Ad avviso di questa Commissione, quindi, la verifica attuata dall'ufficio con le modalità dell'acquisizione dei dati del questionario doveva essere necessariamente seguita da un verbale di chiusura cioè da un atto amministrativo che desse conto delle operazioni svolte e dei suoi esiti e dalla cui comunicazione poi dovevano essere lasciati decorrere 60 giorni per consentire alla parte di presentare osservazioni e richieste prima di poter predisporre e notificare l'avviso di accertamento.

Infatti la previsione di un contraddittorio anticipato, rispetto all'emanazione dell'avviso di accertamento, oltre a fornire una maggiore tutela al contribuente, tende ad attribuire una maggiore efficacia all'accertamento tributario con la conseguente deflazione del contenzioso attraverso un nuovo rapporto improntato a principi di collaborazione e trasparenza. Ne consegue che attraverso il contraddittorio, l'Ufficio finanziario deve verificare, sulla base delle risultanze istruttorie emerse nel corso del controllo operato, l'eventuale esistenza di redditi non dichiarati, da rideterminarsi nel quantum tenendo conto degli elementi di valutazione offerti e adottati dal contribuente. Ebbene, se da una parte, alcune norme innovano il previgente ordinamento giuridico tributario, dall'altra, molte di esse hanno una funzione "rafforzativa" dei principi già esistenti che, seppur "non codificati", già costituivano indispensabili requisiti di una verifica qualitativamente "elevata", in quanto rispondenti ai generali principi di equità e imparzialità. Tale norma (art. 12), così come tutte le altre contenute nello Statuto, viene elevata a principio generale dell'Ordinamento tributario dal primo comma dell'articolo 1 della medesima Legge n. 212/2000. Interpretazione, quest'ultima, avvalorata anche dalla Suprema Corte di Cassazione che, già con sentenza n. 7080 del 14/4/2004, ha inteso evidenziare "che il legislatore ha manifestato esplicitamente l'intenzione di attribuire ai principi espressi nelle disposizioni dello Statuto, o desumibili da esso, una rilevanza del tutto particolare nell'ambito della legislazione tributaria ed una sostanziale superiorità rispetto alle altre disposizioni vigenti in materia" (sull'importanza delle norme dello Statuto del contribuente, si veda, altresì: sentenza n. 17576 del 10/12/2002 e sentenza n. 21513 del 06/10/2006, entrambe pronunciate dalla Corte di Cassazione).

Ad avviso di questa commissione si deve procedere all'annullamento degli avvisi di accertamento emanati prima che siano decorsi i sessanta giorni previsti dall'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212), in quanto, nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. La citata norma introduce, infatti, un termine di sospensione in favore del contribuente,

determinando una momentanea interruzione della potestà di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, superabile solo in presenza di un motivo - non generico, ma "particolare" - che imponga di emanare il provvedimento prima della scadenza; le ragioni di tale deroga devono essere evidenziate nel corpo dell'atto.

Sul punto, della possibilità di deroga qualora stiano per scadere i termini per l'accertamento, l'Amministrazione finanziaria con la circolare dell'Agenzia delle entrate, del 14 agosto 2002, n. 72/E, ha riconosciuto l'esigenza di evitare di concentrare l'attività di controllo nell'ultimo periodo dell'anno, in particolare con riguardo alle annualità per le quali è prevista la decadenza dal potere di accertamento, ma lasciando nel contempo intendere - con l'uso del verbo "evitare" - che si tratti di una mera dichiarazione di intenti, superabile in caso di necessità come nella fattispecie di prossima decadenza dall'azione di accertamento.

Alla luce della citata circolare, i verificatori potrebbero proseguire il controllo nonostante l'approssimarsi della decadenza dell'anno oggetto di verifica, comprimendo lo spatium deliberandi riservato all'Ufficio. Infatti, quest'ultimo, qualora ne ricorrano le condizioni, dopo aver ricevuto il verbale, dovrà emanare l'avviso di accertamento entro la indicata scadenza quadriennale, specificando che il mancato rispetto del termine di sessanta giorni dipende dall'esigenza di non incorrere nella decadenza dal potere impositivo.

(Sul consolidato orientamento della giurisprudenza di merito v., tra le altre, Comm. Trib. Reg. Firenze, 22 settembre 2009, n. 96; Comm. Trib. Prov. Mantova, 19 febbraio 2009, n. 15; Comm. Trib. Prov. di Milano, 20 aprile 2009, n. 233; Comm. Trib. Reg. Bari, 11 luglio 2008, n. 67; Comm. Trib. Reg. Trieste, 26 marzo 2008, n. 9; Comm. Trib. Prov. di Pordenone, 19 gennaio 2005, n. I; Comm. trib. prov. di Brescia, 7 marzo 2002, n. 12; Comm. trib. prov. di Roma, Sez. XX, 30 ottobre 2002, n. 556.)

Dalla nullità degli avvisi impugnati consegue anche la illegittimità della iscrizione a ruolo operata nelle cartelle opposte

Le spese di lite vanno compensate fra le parti stante la parziale reciproca soccombenza ed il contrasto giurisprudenziale.

**P.Q.M.**

Accoglie i ricorsi riuniti. Spese compensate.