



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI MILANO

SEZIONE 38

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |        |          |            |
|--------------------------|--------|----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | CALIA  | VINCENZO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | GRECO  | ANTONIO  | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | BONOMI | ENZO     | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |        |          |            |
| <input type="checkbox"/> |        |          |            |
| <input type="checkbox"/> |        |          |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 140/14

depositato il 13/01/2014

- avverso la sentenza n. 308/2/13  
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di PAVIA  
contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PAVIA

proposto dal ricorrente:

difeso da:

CAVION ANDREA NORO STEFANO  
VIA SAN GIOVANNI BOSCO 9 28100 NOVARA NO

Atti impugnati:

SEZIONE

N° 38

REG.GENERALE

N° 140/14

UDIENZA DEL

15/04/2014

ore 15:00

SENTENZA

N°

4517/14

PRONUNCIATA IL:

14/7/2014

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

10.9.2014

Il Segretario

*V. Bonaglio*  
Il Funzionario



(segue)

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9V01E701559/2012 IRPEF-ADD.REG. 2008

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9V01E701559/2012 IRPEF-ALTRO 2008

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9V01E701559/2012 IVA-ALTRO 2008

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9V01E701559/2012 IRAP 2008

SEZIONE

N° 38

REG.GENERALE

N° 140/14

UDIENZA DEL

16/04/2014

ore 16:00

### ***Fatto e svolgimento del processo***

FATTO. In data 27/09/2012 l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Pavia – Ufficio Controlli - notificava al sig. | , avviso di accertamento n. T9V01E701559 per l'anno 2008, preceduto da questionario, riguardante imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta regionale sulle attività produttive IRAP, Imposta sul valore aggiunto IVA e Contributi previdenziali. In data 13.03.2013 la parte proponeva ricorso, preceduto da istanza di accertamento con adesione con esito negativo, avverso il predetto avviso di accertamento, sollevando diverse eccezioni preliminari, contestando la legittimità dell'operato dell'Ufficio circa la violazione del diritto al contraddittorio della ricorrente in fase pre-contenziosa e confutava nel merito della motivazione in applicazione del metodo per la rideterminazione dei maggiori ricavi ed in particolare sul ricarico medio applicato. Ricorrente eccepiva:

- 1) Nullità dell'avviso di accertamento per la mancata emissione del PVC ex art. 24 della legge 4/1929, che stabilisce che le violazioni alle norme finanziarie debbano essere contestate mediante processo verbale e violazione del diritto di difesa del contribuente ex art. 12, co. 4 e 7, L. 212/2000;
- 2) Nullità per carenza di motivazione e violazione del divieto di doppia imposizione;
- 3) Nullità dell'accertamento mancando i presupposti per operare l'accertamento induttivo in assenza di accertate irregolarità contabili;
- 4) Nel merito contestava la genericità del procedimento di calcolo dei ricavi.

Concludeva chiedendo di annullare l'atto impugnato, con condanna dell'Ufficio alle spese ed onorari di causa.

La Commissione tributaria Provinciale di Pavia con sentenza n. 308 del 25/10/2013, depositata in data 24/10/2013, ora impugnata, rigettava il ricorso e condannava ricorrente alle spese di lite.

In data 13/01/2014 la parte proponeva appello sui seguenti punti:

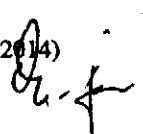
- 1) Nullità dell'avviso di accertamento per mancata emissione del PVC ex art. 24 della L. 4/1929 e violazione dell'art. 12 della L. 212/2000.
- 2) Nullità per difetto di motivazione, violazione del divieto di doppia imposizione e del principio di capacità contributiva;
- 3) Violazione del principio di neutralità dell'IVA.

In data 7/03/2013 si costituiva, presso la segreteria della Commissione Tributaria Regionale di Milano, l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Pavia depositando controdeduzioni con le quali contrastava le eccezioni proposte dall'appellante e concludeva chiedendo la conferma della sentenza appellata con la condanna del ricorrente alle spese di giudizio. Il ricorso è stato trattato all'udienza pubblica del 14/05/2014, sentito il Relatore e i difensori alla presenza dell'Amministratore delegato. La Commissione si riservava la decisione.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Sciogliendo la riserva, il Collegio, esaminati gli atti, rileva, come già deciso da questa sezione (Cfr. Sent. 38/38/2011) ed dalla Cass. Sez. Unite 29/7/2013 n. 18184, in altri analoghi casi, la necessità dell'emanazione dell'avviso di accertamento e che lo stesso non possa essere emanato senza

Pagina 2 di 4



riconoscere al contribuente un termine sufficiente per formulare osservazioni e richieste entro il prescritto termine fissato: evidenza, inoltre, l'importanza della fase istruttoria prodromica all'eventuale adozione del provvedimento impositivo. Il contribuente, in quanto titolare di una qualificata posizione giuridico-soggettiva è, normativamente posto nelle condizioni di partecipare attivamente al procedimento tributario, potendo avviare un contraddittorio endoprocedimentale sia per motivi di difesa sia per ragioni di carattere collaborativo. Nel corso della predetta fase, l'organo procedente è giuridicamente tenuto a valutare tutti gli elementi probatori acquisiti, sia favorevoli sia sfavorevoli al contribuente. Con specifico riferimento al procedimento tributario, preme rilevare come l'Ufficio Finanziario sia tenuto a ponderare e valutare tutte le deduzioni formulate dal contribuente in sede di contraddittorio, nonché le richieste e le osservazioni eventualmente proposte dal medesimo durante il termine prescritto dall'art. 12, comma 7 dello Statuto del Contribuente. Detto termine appare tanto più congruo se si pensa che costituisce ormai *ius receptum* in Giurisprudenza il principio secondo cui l'atto di imposizione tributaria deve contenere un'adeguata replica in grado di superare (*rectius* disattendere) le deduzioni formulate dal contribuente in sede di contraddittorio; in mancanza, l'atto è radicalmente nullo per difetto di motivazione (Cass. 26638/2009 e Cass. 4624/2008). Ciò in quanto sono in gioco beni giuridici e valori di rango costituzionale, che ben potrebbero essere lesi da atti impositivi difformi dallo schema legale, in quanto nulli o illegittimi. Attraverso la formulazione di richieste ed osservazioni il contribuente esercita, di fatto, il proprio diritto di difesa. Il fine perseguito è quello di evitare, attraverso puntuali e fondate deduzioni logico-giuridiche, l'emissione dell'atto impositivo.

Giova rilevare che ad avviso di questo Collegio l'ambito di applicazione della regola de qua peraltro non possa essere esclusivamente limitata al "processo verbale di constatazione", peraltro non intervenuto nel caso di specie, nel qual caso potrebbero sorgere dubbi di legittimità costituzionali per difetto di giustificazioni logiche e razionali, ma debba spingersi anche nella successiva attività di natura istruttoria diretta alla verifica della dichiarazione tributaria o tale da comportare l'esame in ufficio dei documenti prodotti dal contribuente stesso su invito dell'Amministrazione, anche senza accesso presso la sede del contribuente. Pertanto, al termine della verifica attuata dall'ufficio con le modalità dell'acquisizione dei dati del questionario Q00253/2012 doveva essere necessariamente seguita da un verbale di chiusura o PVC, 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, qualunque sia l'atto adottato dall'A.F., terminata l'attività di verifica, il contribuente potrà legittimamente argomentare nei sessanta giorni successivi a detto atto.

La previsione normativa del c. 7 dell'art. 12 L. 212/2000, instaura, una sorta di contraddittorio differito rispetto alla verifica ovvero un contraddittorio preventivo da svolgersi subito dopo il processo verbale e prima dell'emissione dell'accertamento e cioè prima del provvedimento che va ad incidere sulla posizione giuridica del contribuente. In sostanza realizza una forma di partecipazione ante contenzioso diretta a tutelare sia il contribuente sia l'Amministrazione, atteso che quest'ultima potrebbe anche ritenere non fondato l'eventuale avviso di accertamento da emettere.

La violazione della norma e la illiceità del comportamento dell'A.F. comportano pertanto la nullità dell'atto stesso.

Alla luce di quanto sopra, l'appello del contribuente è accolto con condanna alle spese alla parte appellata per i due gradi di giudizio.

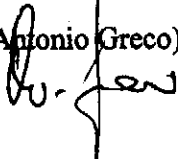
*P.Q.M.*

Accoglie l'appello e per l'effetto annulla la decisione impugnata. Condanna l'appellato Ufficio alla rifusione delle spese di lite pari a euro 2.000,00 per i due gradi di giudizio.

Milano, addì 14 luglio 2014

IL RELATORE/ESTENSORE

(Dott. Antonio Greco)



IL PRESIDENTE

(Dott. Vincenzo Calia)

