

**COMM. TRIB. PROVINCIALE MANTOVA - 216/01/2011**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

SG. MA. ha opposto tempestivo ricorso avverso l'avviso di accertamento per imposte IRPEF + IRAP per l'anno 2005, contro Agenzia delle Entrate direzione provinciale di Mantova.

FATTO -- Il ricorrente è stato oggetto di una verifica fiscale dal 26/10/2010 al 25/11/2010 che ha portato alla emissione di un pvc contenente una serie di rilievi per gli anni dal 2005 al 2010. Il pvc ed il conseguente accertamento, ha tratto origine da un precedente pvc nei confronti della Novodental srl. In tale verifica è stata rinvenuta documentazione extra contabile afferente a lavorazioni nei confronti del ricorrente per € 26.962,26 per il 2005, delle quali sarebbero state fatturate lavorazioni per solo € 4.843,23; la differenza è stata considerata acquisto di beni senza fattura. È stato determinato, prendendo in esame le altre fatture, il ricarico medio e determinato il maggiore imponibile pari ad € 114.577,00.

Il ricorrente lamenta:

- a) la illegittimità dell'accertamento per violazione dell'art. 12, comma 7, L. 212/2000 in quanto la motivazione della sussistenza dei motivi di urgenza per giustificare l'anticipata emanazione dell'accertamento non è correlata a situazioni straordinarie e imprevedibili (cita numerosa giurisprudenza e circolari);
- b) violazione degli artt. 42 DPR 600/73, 7 L. 212/2000 e 24 Cost.: l'accertamento fa riferimento ad altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente e non allegato all'accertamento;
- c) violazione e falsa applicazione degli articoli 39 DPR 600/73 e 2727 c.c.: dai controlli della GdF non sono emerse irregolarità nei libri contabili che giustificerebbero le ipotesi di esecuzione di lavori in nero;
- d) erronea quantificazione della percentuale di ricarico: non sono state considerate, nelle fatture prese in esame, le altre operazioni fatturate oltre i vari tipi di protesi, lavorazioni ed interventi che presuppongono ricarichi anche notevolmente differenti (cita la percentuale di ricarico degli studi di settore e le linee guida emanate dal settore di riferimento odontoiatria).

Chiede l'annullamento dell'accertamento con vittoria delle spese.

In una memoria aggiuntiva contesta quanto affermato dall'ufficio nelle controdeduzioni, ed afferma che la produzioni contemporanea alle controdeduzioni del pvc originario risulta tardiva; ribadisce quanto esposto in ricorso.

L'Ufficio si costituisce in giudizio contesta tutti i rilievi del ricorrente, chiede il rigetto del ricorso con vittoria delle spese.

**Motivi della decisione**

La Commissione osserva che l'articolo 12, comma 7, della Legge 212/2000 obbliga l'ufficio a non emanare "un qualsivoglia atto impositivo direttamente collegato alle risultanze della verifica posta in essere dagli organi di controllo " prima della decorrenza del termine di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di chiusura della verifica fiscale.

Anche se, come rilevato dall'Amministrazione, dal punto di vista letterale la norma de qua non prescrive espressamente la nullità del provvedimento emesso in sua violazione, quest'ultima comporta ugualmente tale sanzione poiché l'articolo 12 è una norma

imperativa di legge e la sua inosservanza comporta quindi automaticamente l'illegittimità di un qualsiasi atto riconducibile a tale violazione. Su tale qualificazione della norma in questione non vi sono dubbi vista la sua collocazione in un testo di legge, L. 212/2000, recante le disposizioni in materia dei diritti del contribuente il cui articolo d'esordio al 1° comma così si esprime: "Le disposizioni della presente Legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali" e la sua paracostituzionalità è stata riconosciuta unanimemente dalla giurisprudenza e dalla dottrina.

Inoltre l'illegittimo operato dell'Amministrazione sarebbe contrario sia al diritto di difesa del contribuente, potendo lo stesso comunicare osservazioni e richieste all'Ufficio partecipando, quindi, al procedimento amministrativo, sia al principio di cooperazione tra le parti espressamente richiamato dall'art. 12 e finalizzato anche ad aprire un confronto che potrebbe evitare l'instaurazione di un procedimento giudiziale.

La Commissione ritiene altresì che l'interpretazione dell'art. 12 della L. 212/2000 imponga un divieto espresso alla Pubblica Amministrazione, e il venir meno di tale obbligo va a stravolgere le finalità stesse della norma: il termine per la presentazione di memorie difensive deve essere inteso come uno *spatium deliberandi*, quale vera e propria condizione della procedibilità dell'azione posta in essere dall'ufficio, la cui violazione non può che comportare la nullità dell'atto emanata.

D'altronde, se si accogliesse la lettura della suddetta norma proposta dall'Amministrazione, si viene di fatto a disconoscere la sua reale funzione di garanzia, confinandola nell'ambito delle mere affermazioni di principio.

Invero il diritto alla difesa - tra l'altro costituzionalmente garantito - del contribuente deve trovare una tutela concreta, altrimenti si lascerebbe l'Amministrazione libera di agire come meglio crede (*relictus* come se la norma in questione non esistesse) non dovendosi preoccupare delle conseguenze della violazione posta in essere.

Una sentenza della Corte di Cassazione, la n. 22320 dei 03/11/2010, statuisce che è nullo l'avviso di accertamento notificato prima della scadenza dei 60 giorni dal rilascio del pvc se non contiene una adeguata motivazione della sua "particolare urgenza".

La conclusione cui è giunta la Cassazione tiene conto sia delle previsioni dello Statuto del contribuente (Legge 212/2000) sia della generale disposizione sulla nullità prevista dall'articolo 21 *septies* della legge 241/1990.

Nel caso in esame la motivazione proposta dall'Ufficio non risulta idonea in quanto non presenta le caratteristiche di "particolare urgenza".

L'Ufficio era a conoscenza del fatto principale (contabilità "in nero" della Novodental) già dal 24/09/2010, ed ha iniziato la verifica nei confronti del ricorrente solo il 26/10/2010, oltre un mese dopo, senza darne nessuna minima giustificazione. Aveva iniziato la verifica a tale data rendeva assolutamente certa l'impossibilità del rispetto dei termini previsto dallo Statuto del contribuente.

La Suprema Corte, nella sentenza n. 18906 del 16/09/2011, evidenzia che l'interpretazione favorevole alla nullità può anche risultare opinabile ma non è né arbitraria né pretestuosa, anche perché, precisano i giudici di legittimità, non dovrebbe essere troppo difficile per l'amministrazione, evitare tali risultati adeguandosi al regime più rigoroso ed al rispetto dei tempi.

Da qui la conferma della sanzione della nullità nelle ipotesi di inosservanza delle regole.

In merito alla lagnanza riferita al mancato rispetto di quanto stabilito dall'articolo 7, L. 212/2000, la Commissione osserva che il ricorso a elementi offerti da altri documenti non conosciuti dal contribuente né a lui comunicati è legittimo solo se tali documenti sono allegati all'atto che li richiama o in esso riprodotti (vedi Cassazione, 5/8/2002, n. 11669).

In tal senso si esprime il nuovo testo dell'articolo 42, comma 2, (così come modificato e integrato dal D.lgs n. 32 del 2001, art. 1, emanato al fine di garantire "la coerenza" di tale disposizione, con i principi dettati dalla L. 212/2000, c.d. Statuto dei diritti del contribuente). Tali disposizioni non possono essere superate con l'allegazione di parte del pvc effettuato presso terzi nel momento della presentazione delle contro deduzioni in sede di ricorso.

Le questioni esaminate sono completamente assorbenti gli altri motivi sollevati.

Si ritiene equa la compensazione delle spese in quanto l'accertamento contiene una giustificazione, giustificazione che la Commissione non ha ritenuto, in ogni caso, idonea a superare la disposizione dell'articolo 12, L. 212/2000.

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.