

Comm. Trib. Reg. per la Lombardia  
Sezione/Collegio 6  
Sentenza del 22/01/2019 n. 322

#### FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La P.. ha impugnato l'avviso di accertamento n. 259 del 12 settembre 2016 con cui il Comune di X. le ha richiesto l'importo di Euro 3.675,00 a titolo di ICI in relazione all'anno di imposta 2011 oltre sanzioni ed interessi come per legge: a fondamento del gravame ha rilevato la nullità dell'avviso sia per omessa instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale che per carenza di motivazione - stante la mancanza della indicazione in seno al provvedimento impositivo degli elementi di fatto e delle ragioni di diritto a presidio della pretesa impositiva e dell'inopinato disconoscimento dell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992 - nonché, nel merito, l'insussistenza della pretesa ICI posto che sussistevano sia l'elemento oggettivo che quello soggettivo - quest'ultimo del resto neppure contestato - alla base dell'esenzione dell'accertata imposta.

La C.T.P. di X. ha, con sentenza n. 226/2017, disatteso il ricorso della contribuente ritenendo infondate le eccezioni preliminari avanzate e, quanto al merito, disconoscendo la sussistenza dell'esenzione ICI in favore della parte contribuente per il fatto che l'attività didattica in concreto svolta dalla P.. si palesava avente natura commerciale a seguito del rilevante importo delle rette incassate nel corso dell'anno scolastico.

Avverso tale sentenza ha proposto appello la P.. chiedendone la riforma sulla base dei motivi di doglianza prospettati in "primo grado avverso l'atto impositivo gravato.

Il Comune di X. si è costituito in giudizio instando per il rigetto del gravame e rilevando viepiù che l'esenzione ICI invocata dalla parte appellante si poneva in contrasto con la normativa europea sugli aiuti di stato e con la decisione della Commissione Europea del 19 dicembre 2012, decisione di cui ha prodotto agli atti di causa il testo.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione ritiene che l'appello proposto dalla P.. vada accolto e che, di conseguenza, vada annullato l'avviso di accertamento n. 259 del 12. settembre 2016 emesso dal Comune di X. per i motivi di seguito indicati.

Devesi infatti dichiarare, in riforma della sentenza di primo grado, la nullità dell'avviso gravato per il fatto che lo stesso è stato adottato dall'Ufficio senza che quest'ultimo abbia previamente instaurato il necessario contraddittorio endoprocedimentale - principio del contraddittorio da ritenere immanente nell'ordinamento giuridico nonché a presidio di valori costituzionalmente tutelati oltre che espressione di civiltà giuridica - con la parte contribuente prima della sua emanazione.

Il principio del contraddittorio è posto a garanzia e tutela del contribuente ed è da ritenersi elemento essenziale e imprescindibile ai fini della regolarità della condotta dell'Amministrazione, come sancito in numerose pronunce della Cassazione (si vedano le sentenze della Suprema Corte di Cassazione n. 26635 del 2009, n.18906 del 2011 e n. 14026 del 2012): la giurisprudenza comunitaria ha esaltato l'importanza del rispetto, ad opera dei pubblici poteri, del principio di garanzia del contraddittorio endoprocedimentale al fine di consentire al soggetto potenzialmente inciso da qualsivoglia atto pregiudizievole, previo invito a dare chiarimenti ed a esporre le ragioni in merito ad una certa operazione potenzialmente ritenuta abusiva, di potere addurre le proprie ragioni prima dell'adozione del provvedimento finale, come si desume dalla sentenza della Corte di Giustizia Europea C- 349/07/2009 (sentenza Sopropè) laddove si è affermato che "la regola secondo

cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tenere conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro. In tale contesto, il rispetto dei diritti della difesa implica, perché possa ritenersi che il beneficiario di tali diritti sia stato messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista, che l'amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta. Spetta unicamente al giudice nazionale verificare se, tenuto conto del periodo intercorso tra il momento in cui l'amministrazione interessata ha ricevuto le osservazioni e la data in cui ha assunto la propria decisione, sia possibile o meno ritenere che essa abbia tenuto debitamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse".

Nel caso di specie è accaduto che il Comune di X. abbia provveduto ad emettere l'avviso di accertamento gravato senza avere preannunciato l'adozione di un provvedimento incisivo della sfera giuridica soggettiva sostanziale della parte contribuente: la violazione del principio dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale perpetrata nel caso in esame basta a consentire l'annullamento dell'atto, determinandone la nullità, posto che la P. non è stata messa nelle condizioni di interloquire con l'amministrazione procedente ed esporre prima della definitiva adozione dell'atto finale le ragioni che avrebbero potuto indurre l'Ufficio a non emettere l'avviso in esame.

Il principio del necessario contraddittorio endoprocedimentale rileva infatti sia nel caso di contestazione di fattispecie elusive a carico dei contribuenti sia nel caso dei cosiddetti accertamenti a tavolino sia, infine, con riguardo a qualsivoglia pretesa impositiva concernente tributi erariali o locali: la Commissione non condivide le conclusioni cui è giunta la Suprema Corte di Cassazione con la sentenza n. 24823 del 2015 che ha limitato l'operatività del suddetto principio unicamente ai tributi armonizzati escludendone la portata con riguardo agli accertamenti a tavolino ed ai rimanenti tributi non disciplinati dall'ordinamento comunitario.

L'amministrazione finanziaria che intende contestare fattispecie elusive, anche se non riconducibili alle ipotesi contemplate dall'art. 37 bis del D.P.R. n. 600 del 1973, è tenuta, a pena di nullità dell'atto impositivo, a richiedere chiarimenti al contribuente e ad osservare il termine dilatorio di sessanta giorni, prima di emettere l'avviso di accertamento, il quale dovrà essere specificamente motivato anche con riguardo alle osservazioni, ai chiarimenti ed alle giustificazioni, eventualmente forniti dal contribuente (si vedano le sentenze della Suprema Corte di Cassazione, Quinta Sezione Civile, 14 gennaio 2015 n. 406 e 5 dicembre 2014 n. 25759).

Tale conclusione si collega idealmente, rappresentandone l'evoluzione, a precedenti decisioni delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con le quali è stato riconosciuto che l'inosservanza da parte dell'amministrazione del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, posto a garanzia del diritto di difesa del contribuente, determina la nullità dell'atto di accertamento emesso ante tempus anche in mancanza di un'espressa comminatoria, salvo che non ricorrano specifiche ragioni di urgenza che devono essere adeguatamente motivate (Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, sentenza 29 luglio 2013 n. 18184); analogo principio è stato riconosciuto in materia di iscrizione ipotecaria prevista dall'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), avendo statuito i Supremi Giudici che l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per

violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso (Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, sentenza 18 settembre 2014 n. 19667).

Recentemente la Corte Costituzionale ha ulteriormente confermato tale orientamento e, con sentenza 7 Luglio 2015 n. 132, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37 bis, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 sollevata dalla Corte di Cassazione in riferimento agli artt. 3e 53 della Costituzione asserendo che la sanzione prevista dalla norma censurata non è posta a presidio di un mero requisito di forma del procedimento, estraneo alla sostanza del contraddittorio, ma costituisce invece strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettività del contraddittorio stesso e di tutela delle ragioni del contribuente che deve essere messo nelle condizioni di interloquire con l'amministrazione procedente ben prima dell'adozione dell'atto impositivo, pen in mancanza, la radicale nullità di quest'ultimo con coevo obbligo di annullamento in radice dell'avviso di accertamento emanato prematuramente in assenza del rispetto delle garanzie procedurali a presidio del contribuente.

L'orientamento liberale sopra esposto, assai sensibile alle ragioni del contribuente e teso a consentire a quest'ultimo la possibilità di esporre all'Ufficio le ragioni a fondamento di una condotta potenzialmente passibile di essere considerata abusiva prima che il medesimo Ufficio adotti il provvedimento finale, è stato di recente fatto proprio dalla CTR Lombardia con le sentenze n. 4403/2015, n. 5383/2015 e n. 4400/2018 con le quali è stato rispettivamente riconosciuta la generale operatività dell'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale nel caso di contestazioni di abuso del diritto, nei casi di controlli a tavolino ed infine nel caso di accertamento della debenza dell'ICI.

Di recente anche l'Agenzia delle Entrate si è mostrata sensibile al principio della obbligatorietà del contraddittorio nella fase endoprocedimentale atteso che, con la circolare n. 16/E del 28.04.2016 ha diramato agli uffici periferici nuove regole operative che pongono in primo piano l'obbligo di attivare il contraddittorio preventivo con il contribuente prima di addivenire alla formulazione della pretesa impositiva tramite l'adozione di atti incisivi della sfera giuridica dei contribuenti, e ciò al fine di pervenire a decisioni partecipate e di ridurre il contenzioso avanti agli organi di giustizia tributaria: scopo della predetta circolare è in definitiva quello di rendere effettiva la partecipazione dei cittadini al procedimento di accertamento impositivo e di valorizzare al massimo l'apporto che i contribuenti possono dare nella effettiva ricostruzione delle vicende poste alla base degli atti tributari.

Anche le recenti modifiche normative in tema di abuso del diritto muovono in tal senso. L'art. 1 del D. Lgs. 128 del 5/08/2015, in ottemperanza alla raccomandazione 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva, ha inserito l'art. 10 bis nello Statuto dei diritti del contribuente ed ha disciplinato l'abuso del diritto e l'elusione fiscale avendone attribuito portata generale per tutti i tributi, imposte sui redditi e imposte indirette, fatta salva la speciale disciplina vigente in materia doganale.

In sostanza, con il recente intervento normativo si è introdotta una norma generale antiabuso con la contestuale abrogazione dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973 in precedenza applicabile solo per l'accertamento delle imposte sui redditi ad un numero chiuso di operazioni tassativamente indicate: il decreto elimina definitivamente qualsiasi incertezza interpretativa sul punto, prevedendo espressamente che per qualsivoglia tributo l'accertamento dell'abuso del diritto da parte dell'Amministrazione Finanziaria inizi con la richiesta di chiarimenti da parte dell'Ufficio, che, a seguito dell'inoltro della richiesta di chiarimenti il contribuente - ove ne ravvisi l'opportunità - fornisca entro 60 giorni dalla notifica della richiesta giustificazioni a supporto delle operazioni poste in essere, e che, soltanto all'esito della risposta del contribuente, l'Ufficio possa notificare l'atto impositivo a pena di nullità in caso di mancato rispetto del termine a difesa.

La nuova norma ha in definitiva cristallizzato un principio immanente nell'ordinamento già esistente sancendo viepiù l'obbligo della tutela endoprocedimentale a favore dei soggetti incisi da provvedimenti impositivi nella peculiare materia dell'elusione fiscale.

Se si applicano le considerazioni sopra esposte al caso in esame, la Commissione rileva che ove l'Ufficio avesse fatto precedere l'adozione dell'avviso gravato dalla previa instaurazione di una fase a contraddittorio con la parte odierna appellante, quest'ultima avrebbe potuto interloquire con l'amministrazione comunale al fine di indurla a valutare diversamente la posizione di essa contribuente ed a desistere dalla pretesa impositiva.

Consegue in definitiva la nullità dell'avviso impugnato per violazione del principio del contraddittorio.

Esigenze di completezza della motivazione inducono ciononostante la Commissione a rilevare l'ulteriore profilo di nullità dell'avviso di accertamento n. 259 del 12 settembre 2016 gravato per la mancanza di motivazione a fondamento di esso: dopo avere il provvedimento gravato indicato in preambolo un coacervo di disposizioni normative parte delle quali afferenti l'imposta accertata, nella scarna parte motiva che segue il Comune appellato si è limitato ad asserire che l'utilizzo del fabbricato al quale è stata ancorata l'ICI richiesta era avvenuto come scuola paritaria con pagamenti corrispettivi da parte degli alunni frequentanti senza avere minimamente fatto cenno alla disposizione di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, norma in sostanza di cui lo stesso Comune ha invocato la non pertinenza e la non applicazione nella presente sede proprio al fine di disconoscere l'esenzione di legge in capo alla P. ant'Andrea che fino all'anno prima ne aveva pacificamente goduto.

La Commissione censura il contraddittorio comportamento dell'ente locale che dapprima ha riconosciuto l'esenzione ICI in favore della P., ed ha erogato cospicui finanziamenti in favore dell'attività didattica da quest'ultima espletata salvo poi repentinamente cambiare umore e richiedere il pagamento dell'imposta: dallo scarno contenuto della motivazione dell'avviso gravato - motivazione che non può essere emendata nel presente giudizio ad onta della esaustiva difesa della contribuente appellante - nulla si evince a tal riguardo, il che rende l'atto impositivo del tutto oscuro nel suo contenuto e gravemente viziato.

Consegue in definitiva l'accoglimento dell'appello della P. e l'annullamento dell'atto gravato: l'opinabilità delle questioni trattate e il contrastante orientamento della giurisprudenza in materia di ICI comportano ad avviso della Commissione l'integrale compensazione delle spese di lite tra le parti di causa.

P.Q.M.

La Commissione accoglie l'appello della P. e, in riforma della sentenza di primo grado, annulla l'avviso di accertamento n. 259 del 12 settembre 2016 per cui è lite.

Spese di entrambi i gradi di giudizio interamente compensate tra le parti.

Milano, 21 novembre 2018