



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI PADOVA

SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	APOSTOLI CAPPELLO	ALESSANDRO	Presidente
<input type="checkbox"/>	BORDON	GIANLUCA	Relatore
<input type="checkbox"/>	SALSI	LUCIANO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 283/2017
depositato il 17/05/2017

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T6S030104920/2016 IRES-ALTRO 2011
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PADOVA
VIA S. FIDENZIO 2 35128

proposto dal ricorrente:

[REDACTED]

difeso da:

D'AMBROSI AVV. FRANCESCO
PASSAGGIO L. GAUDENZIO N. 7 35131 PADOVA PD

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 283/2017

UDIENZA DEL

09/01/2018 ore 15:00

N°

147

PRONUNCIATA IL:

09 GEN 2018

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

26 GEN 2018

Il Segretario

SEGRETARIO DI SEZIONE

Francesco GARASTO

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. [REDACTED] s.p.a. ha proposto ricorso avverso l'avviso di accertamento n. T6S030104920/2016 relativo al periodo d'imposta 2011, recante una maggior imposta IRES per euro 9.454,00, oltre sanzioni e interessi, per un'indebita deduzione d'interessi passivi. Nel corso di una verifica relativa all'annualità 2013 era stata rilevata l'erronea deduzione d'interessi passivi relativi a un prestito obbligazionario sottoscritto dai soci nel 2003. Ritenendo che la deduzione potesse riguardare anche precedenti annualità, l'Agenzia delle Entrate aveva richiesto al contribuente nel novembre 2016 di consegnare la documentazione relativa all'anno d'imposta 2011. Avendo accertato, grazie alla documentazione acquisita, che la deduzione si estendeva anche al 2011, l'ufficio ha emesso l'avviso di accertamento impugnato. Il regolamento del prestito prevedeva che per la prima cedola il tasso d'interesse fosse pari al tasso ufficiale di riferimento aumentato di due terzi mentre, per le successive, al tasso Euribor a tre mesi aumentato di due terzi. Per gli artt. 96 TUIR e 3, 115 co. L. 549/95 non sono deducibili interessi passivi relativi a prestiti obbligazionari eccedenti il tasso ufficiale di riferimento aumentato di due terzi. La società aveva dedotto interamente gli interessi, ritenendo che il rispetto del limite dovesse essere verificato al momento dell'emissione rispetto alla prima cedola. L'Agenzia delle Entrate sostiene invece che il tasso effettivo di rendimento sia calcolabile attualizzando gli interessi da corrispondersi per tutta la durata del prestito e ha ripreso a tassazione la differenza fra quanto dedotto a titolo d'interessi e quanto deducibile.

2. Con il ricorso [REDACTED], lamenta la nullità dell'avviso di accertamento e del prodromico invito a consegnare la documentazione per invalidità delle

firme digitali (1° e 7° motivo); il difetto di autorizzazione ad attestare la conformità all'originale informatico della copia analogica dell'avviso notificato (2° motivo); la mancata possibilità per il capo team, per difetto di delega, di sottoscrivere l'avviso di accertamento e l'invito all'integrazione documentale (3° e 8° motivo); l'illegittimità dell'invito a produrre documentazione per gli anni 2011-12 e della verifica per l'anno 2011 perché i verificatori avevano "di fatto" esteso la verifica prevista per l'anno d'imposta 2013 agli anni precedenti eludendo le garanzie stabilite dall'art. 12, VII co. L. 212/00 e solo così evitando lo spirare del termine per la notifica dell'avviso di accertamento: nel corso della verifica l'amministrazione aveva in realtà acquisito i documenti relativi all'anno 2011 e sottoposto a indagine anche tale annualità senza il necessario atto d'incarico da parte del Direttore provinciale dell'Ufficio (4° e 5° motivo); la mancata notifica del processo verbale di constatazione relativo all'anno 2011 (6° motivo); la regolarità della deduzione compiuta dalla società perché la verifica del rispetto del limite va eseguita al momento dell'emissione della prima cedola e non allo scadere delle cedole successive (9° motivo); l'omessa precisazione degli importi dovuti a titolo di tributi, sanzioni e interessi (10° motivo); la mancata indicazione nell'avviso di accertamento della sospensione ex lege di 180 giorni dell'esecuzione forzata dall'affidamento in carico all'agente della riscossione (11° motivo); la mancata indicazione nell'avviso di accertamento, che assolve tre distinte funzioni (accertamento, titolo esecutivo e precetto), del responsabile del procedimento di formazione del titolo esecutivo e del responsabile del procedimento di formazione del precetto (12° motivo).

3. Con la memoria illustrativa 22 dicembre 2017, C. [REDACTED] s.p.a. ha eccepito l'inammissibilità della costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate. Nonostante la costituzione in giudizio del ricorrente fosse avvenuta in forma

cartacea, l'Agenzia aveva depositato le proprie controdeduzioni e i relativi allegati con le modalità proprie del processo tributario telematico.

L'eccezione processuale non è meritevole di accoglimento.

3.1 L'art. 16 bis, III co. D.L.vo 31.12.92, n. 546 stabilisce che i depositi presso la competente commissione tributaria possano avvenire in maniera telematica secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 23 dicembre 2013, n. 163 e dei successivi decreti di attuazione.

Gli artt. 9 (notificazione e deposito atti) e 10 (modalità di costituzione in giudizio) del decreto 23 dicembre 2013, n. 163 (regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'articolo 39, comma 8, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111) stabiliscono:

- che il ricorso e gli altri atti del processo tributario, nonché quelli relativi al procedimento attivato con l'istanza di reclamo e mediazione, siano notificati utilizzando la PEC secondo quanto stabilito dall'articolo 5 sulle notificazioni e comunicazioni telematiche (art. 9, I co.);
- che la costituzione in giudizio del ricorrente, nel caso di notifica del ricorso ai sensi dell'articolo 9, avvenga con il deposito mediante il S.I.Gi.T del ricorso, della nota d'iscrizione a ruolo e degli atti e documenti ad esso allegati, attestato dalla ricevuta di accettazione rilasciata dal S.I.Gi.T. recante la data di trasmissione (art. 10, I co.);
- che la costituzione in giudizio e il deposito degli atti e documenti della parte resistente avvenga con le modalità indicate al primo comma (art. 10, III co.).

Nella fase attuale il principio generale è quello della facoltatività e non

dell'obbligo del deposito degli atti processuali mediante il processo tributario telematico. Ciascuna parte può scegliere di notificare e depositare gli atti processuali con la modalità tradizionale cartacea o con quella telematica presso le commissioni tributarie. Anche la parte resistente, a prescindere dalla scelta del ricorrente, può avvalersi delle modalità telematiche per il deposito delle controdeduzioni e dei relativi documenti allegati. Tale facoltà è riconosciuta al resistente anche al punto 1.1 della Circolare 11/05/2016 n. 2 - Dipartimento delle Finanze - Direzione della giustizia tributaria (processo tributario telematico: linee guida). Un limite è previsto dagli artt. 2, III co. e 9 del regolamento: salvo sostituzione del difensore, la parte che abbia utilizzato in primo grado le modalità telematiche è tenuta ad utilizzare le medesime modalità per l'intero grado del giudizio e per l'appello.

Con l'art. 10, III co. cit. non si è inteso vincolare il resistente alla modalità d'introduzione del giudizio scelta dal ricorrente. D'altronde, non si comprende quale potrebbe essere la finalità di una tale limitazione, non giustificabile nemmeno sulla base di esigenze tecniche, come insegna l'esperienza del processo civile telematico. Il richiamo operato dall'art. 10, III co. alla modalità di costituzione del ricorrente significa esclusivamente che per il resistente valgono le stesse regole del ricorrente ai fini del deposito degli atti in forma telematica. L'art. 23, II co. D.L.vo 546/92, laddove prevede che la costituzione avvenga mediante deposito del fascicolo con le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti, va coordinato con la disposizione temporalmente successiva prevista dall'art. 16 bis, che consente il deposito degli atti presso la Commissione Tributaria in via telematica. Al di fuori di previsioni di eventuali protocolli, estremamente opportuni soprattutto nella fase di prima applicazione del PTT, non può esigersi che la parte legittimata al deposito di un atto in forma telematica sia obbligata al deposito cartaceo delle copie

dell'atto per le controparti.

3.2 Una lesione del diritto di difesa può sussistere laddove la parte, nonostante la previa registrazione attraverso il portale dedicato, non sia posta nella condizione di consultare il fascicolo informatico. Per un'esigenza imprescindibile del contraddittorio, ciascuna parte processuale deve poter consultare tutte le cartelle del fascicolo informatico gestito dal personale amministrativo della Commissione tributaria. Il ricorrente ha sicuramente diritto di consultare il fascicolo del resistente con tutti gli atti processuali e gli allegati: anche la circolare 11/05/2016 n. 2 sulle linee guida del processo telematico prevede al punto 14.1 che *<<Le parti e/o i loro difensori che accedono al PTT, in quanto abilitati dal sistema a seguito della registrazione, possono consultare il fascicolo informatico relativo alla controversia utilizzando il servizio del "Telecontenzioso" ed estrarre copia degli atti ivi presenti>>* e al punto 14.2: *<<Il fascicolo informatico è, altresì, formato laddove una parte (ricorrente/resistente) effettui il deposito mediante il sistema e l'altra parte (resistente/ricorrente) depositi con modalità cartacee. In tal caso, il personale di Segreteria assicura, infatti, l'acquisizione al fascicolo informatico degli atti e dei documenti cartacei [...] La consultazione è resa possibile solo dopo che l'Ufficio di Segreteria ha effettuato le necessarie operazioni di abbinamento dell'atto depositato su supporto cartaceo dal resistente con quello del ricorrente/appellante già iscritto a ruolo con modalità telematiche ovvero di abbinamento delle controdeduzioni telematiche con il ricorso depositato su supporto cartaceo>>*.

3.3 Il difensore del ricorrente ha dedotto di non aver potuto consultare telematicamente i documenti allegati alle controdeduzioni e di non aver ricevuto copia completa degli atti dalla segreteria della Commissione. Una lesione del diritto di difesa non si è in concreto verificata esclusivamente perché il legale

ha riconosciuto di aver ricevuto una copia degli atti dall'ufficio impositore. Qualora non fosse garantita la consultazione di tutti gli atti del procedimento anche al ricorrente non costituito telematicamente, lo stesso avrebbe diritto a essere rimesso in termini per poter replicare controdeduzioni del resistente ed esercitare le facoltà previste dagli artt. 24 (produzioni di documenti e motivi aggiunti) e 32 (deposito di documenti e memorie) del D.L.vo 546/92. Non si discute delle c.d. "copie di cortesia" ma di copie che la parte, non in grado per causa non imputabile di consultare il fascicolo informatico, ha diritto di ricevere dalla segreteria.

4. Il motivo di ricorso, come specificato con la memoria illustrativa 22 dicembre 2017, relativo alla nullità dell'invito all'esibizione della documentazione e in via derivata dell'avviso di accertamento deve essere accolto e va ritenuto assorbente.

Sia l'invito all'esibizione della documentazione 21 novembre 2016 sia l'avviso di accertamento datato 7 dicembre 2016 sono sottoscritti con firma digitale. Negli atti è precisato che la firma su delega del direttore provinciale (Antonio Cucinotta) sia riferibile al capo team Alessio Mazzucato "(firmato digitalmente)" e in calce si aggiunge che un originale del documento è archiviato presso l'ufficio emittente.

4.1 L'art. 2 VI co. del D.L.vo 7 marzo 2005, n. 82 (codice dell'amministrazione digitale), come modificato dall'art. 2, I co. lett. c) D.L.vo 26 agosto 2016, n. 179, con decorrenza dal 14 settembre 2016, stabilisce: *"Le disposizioni del presente Codice non si applicano limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale, di ordine e sicurezza pubblica, difesa e sicurezza nazionale, polizia giudiziaria e polizia economico-finanziaria e consultazioni elettorali. Le disposizioni del presente Codice si applicano altresì al processo civile, penale, amministrativo, contabile e*

tributario, in quanto compatibili e salvo che non sia diversamente disposto dalle disposizioni in materia di processo telematico”. L’esclusione delle attività ispettive e di controllo fiscale dall’ambito di applicazione del C.A.D. non era contenuta nel testo vigente sino al 13 settembre 2016: *“Le disposizioni del presente Codice non si applicano limitatamente all’esercizio delle attività e funzioni di ordine e sicurezza pubblica, difesa e sicurezza nazionale, polizia giudiziaria e polizia economico-finanziaria e consultazioni elettorali”*. È destinata anche venire meno nel prossimo futuro, a seguito dell’approvazione di un apposito DPCM, perché l’art. 2 del D.L.vo 13.12.17, n. 217 (G.U. n. 9 del 12.1.18), con decorrenza dal 27.1.18, sopprime al comma VI le parole *“ispettive e di controllo fiscale”* e introduce il nuovo comma VI bis: *“Ferma restando l’applicabilità delle disposizioni del presente decreto agli atti di liquidazione, rettifica, accertamento e di irrogazione delle sanzioni di natura tributaria, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o del Ministro delegato, adottato su proposta del Ministro dell’economia e delle finanze, sono stabilite le modalità e i termini di applicazione delle disposizioni del presente Codice alle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale”*.

4.2 L’Agenzia delle Entrate si è inizialmente difesa asserendo che gli “atti di controllo” da notificare al contribuente, tra cui l’avviso di accertamento e l’invito a fornire documentazione, sono documenti propri dell’Agenzia rientranti nell’ambito di applicazione del C.A.D.. I predetti atti non sono privi di sottoscrizione ma sono copie analogiche di documenti formati digitalmente. Ai sensi dell’art. 23 D.L.vo 82/05 le copie su supporto analogico di un documento informatico anche sottoscritto con firma elettronica o digitale hanno la stessa efficacia probatoria dell’originale. Confrontandosi con il novellato art. 2, VI co. D.L.vo 82/05, nel corso della discussione della causa la resistente ha precisato che l’avviso accertamento deve ritenersi un atto succes-

sivo alle funzioni ispettive e di controllo fiscale.

4.4 Pur ritenendo che l'avviso di accertamento, come atto conclusivo del procedimento amministrativo di applicazione dell'imposta, abbia la funzione di accertare o costituire – a seconda delle teorie preferibile – l'obbligazione tributaria e non possa essere ritenuto in senso proprio un atto ispettivo o di controllo, tale deve invece ritenersi l'invito ex art. 32 D.P.R. 29.9.73, n. 600 all'esibizione di documentazione inviato dall'Agenzia delle Entrate nel novembre 2016 al contribuente. L'invito all'esibizione – invito che, se non ottemperato, comporta l'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria - costituisce una tipica modalità attraverso cui avviene un controllo fiscale. Nel caso di specie l'emissione dell'atto impositivo ha come presupposto l'attività di controllo avvenuta mediante l'acquisizione di documenti: dalla motivazione dell'avviso di accertamento risulta che lo stesso sia fondato proprio sulla documentazione presentata a seguito dell'invito. La richiesta di esibizione formulata successivamente alla modifica dell'art. 2. VI co. cit. avrebbe dovuto essere munita di sottoscrizione autografa, pena la nullità se non l'inesistenza giuridica dell'atto. L'utilizzo della firma digitale, un particolare tipo di sottoscrizione basata su un sistema di chiavi crittografiche correlate tra loro, per un atto amministrativo che non consente tale modalità di firma, equivale a mancata sottoscrizione. La nullità dell'atto per omessa sottoscrizione è espressamente prevista dall'art. 42, III co. D.P.R. 600/73 per l'avviso di accertamento ma risponde a un principio generale che un atto amministrativo non sottoscritto debba ritenersi nullo. La nullità dell'invito, atto non autonomamente impugnabile, comporta che l'acquisizione della documentazione sia avvenuta illegittimamente.

4.5 La necessità di annullare l'atto impositivo fondato su prove acquisite illegittimamente non può essere posta in discussione sulla base del principio

“*male captum bene retentum*” anche muovendo dal presupposto che nel processo tributario non sussiste una norma generale analoga all’art. 191 c.p.p.. A fronte dei motivi di ricorso relativi alla mancanza di autorizzazione all’estensione della verifica relativa all’annualità 2013 anche all’annualità 2011 e alla violazione delle garanzie dell’art. 12 L. 27.7.00, n. 212 (omissione del processo verbale di constatazione e mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni), l’Agenzia delle Entrate si è difesa adducendo che l’avviso di accertamento non è scaturito da una verifica fiscale effettuata presso gli uffici della società ma da un controllo “a tavolino”. L’esclusione della necessità di applicare le garanzie del contraddittorio endoprocedimentale previsto dall’art. 12 dello Statuto del Contribuente può pertanto giustificarsi se e in quanto i documenti siano stati acquisiti in forza di un legittimo invito ad esibirli.

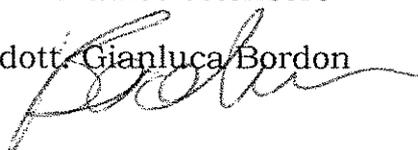
5. Risultando dirimente una questione nuova e conseguente a una recente modifica normativa del codice dell’amministrazione digitale, appare giustificata la compensazione delle spese processuali.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e annulla l’avviso di accertamento impugnato. Spese di lite interamente compensate.

Padova 9 gennaio 2018

Il Giudice estensore

dott. Gianluca Bordon


Il Presidente

dott. Alessandro Apostoli Cappello
