

Ancora sentenze di merito favorevoli all'obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo

Commento a CTP Roma, sentenza n. 23640 del 7 novembre 2017



di Luca Mariotti

Dottore Commercialista

Il tema dell'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale preventivo in ambito tributario ha tenuto un ruolo centrale nell'ultimo decennio in dottrina e in giurisprudenza.

Volendone fare una brevissima sintesi si potrebbe collocare l'inizio del dibattito in corrispondenza dell'emanazione della sentenza della corte di giustizia relativa alla causa C-349/07 *Sopropè - Organizações de Calçado Lda*. In tale ambito venne affermato il principio per il quale nel procedimento (concernente nello specifico dei diritti doganali) si sarebbe dovuto, in applicazione dell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, ascoltare il cittadino prima di emettere nei suoi confronti un provvedimento lesivo dei suoi interessi. La corte pose come riferimento anche le norme (Articoli 47 e 48) della Carta relative al diritto di difesa di natura processuale, con un significato che, ai più attenti osservatori, ha fatto pensare all'idea della esistenza di un doppio diritto di difesa garantito, con regole di elaborazione simili delle argomentazioni difensive, uno da esercitare in sede procedimentale e l'altro in sede giurisdizionale.

Da allora si sono susseguite sentenze, sia in ambito europeo - celeberrima la *Kamino International*, sui procedimenti C129/13 e C130/13 riuniti, del 3 luglio 2014 - che interno, le quali hanno via via applicato tali criteri, fino ad arrivare a tre successive sentenze della Corte di Cassazione a Sezioni Unite in due anni successivi: precisamente la n. 18184 del 29 luglio 2013 e le due gemelle del 18 settembre 2014, nn. 19667 e 19668.

La Corte, decidendo su specifiche norme di diritto interno, nelle predette pronunce, ha de-

finito un principio di riferimento: quello dell'esistenza di un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo negli accertamenti tributari, sulla base delle regole della Carta di Nizza - ovvero l'articolo 41 sul diritto ad una buona amministrazione, il 47 e il 48 in ambito processuale. Laddove tuttavia le norme europee non abbiano diretto impatto - ovvero per ciò che attiene ai tributi interni non amministrati dall'Unione Europea - le sentenze del 2014 hanno chiamato ad intervenire proprio gli articoli 24 e 97 della Costituzione, ovvero sia quelli che recano norme di garanzia interne da ritenere omologhe a quelle della Carta.

Il quadro si compose infine con l'intervento della Corte Costituzionale che nella sentenza 132 pubblicata il 15 luglio 2015, ammette l'esistenza del predetto principio generale per dichiarare non fondata la questione relativa al vecchio articolo 37-*bis* del DPR 600/73 relativamente alla disparità di trattamento delle norme antielusive scritte rispetto al nuovo istituto non espressamente regolamentato dell'abuso del diritto, con riferimento proprio all'obbligo di contraddittorio. Il contrasto si ritenne non esservi proprio per l'esistenza di una regola di carattere generale valevole sia per l'uno che per l'altro istituto.

In questo contesto finalmente definito in maniera omogenea è intervenuta però la sentenza del 9 dicembre 2015 ancora delle Sezioni Unite, che ha certo avuto un effetto benefico per l'Erario sui giudizi in corso, ma non altrettanto per la coerenza e la sistematicità del nostro sistema impositivo, come è noto, ha corretto la precedente impostazione. L'obbligo del contraddittorio non è un principio generale. Esiste per i tributi amministrati e non per quelli interni. Esiste in relazione a questi ultimi solo se una norma interna espressamente lo prevede. La corrispondente eccezione di nullità dell'atto va argomentata in ordine alla concreta possibilità che se si fosse svolto il contraddittorio la conclusione del procedimento avrebbe potuto essere diversa, altrimenti la sua invocazione è "pretestuosa" - con una evidente amplificazione, sul punto, di un errore già contenuto nella sentenza *Kamino* che cita giurisprudenza anteriore all'emanazione della Carta di Nizza (2000) e all'attribuzione ad essa del valore dei trattati (trattato di Lisbona 2007).

Ma il dibattito è tutt'altro che esaurito.

In sede di Corte Costituzionale, che non ha deciso a luglio scorso su tre diverse ordinanze di remissione della questione emanate all'indomani dell'ultima sentenza delle Sezioni Unite per meri motivi procedurali. E che rimane cronologicamente ancorata, dunque, alla predetta sentenza 132/2015 favorevole alle istanze garantiste.

In sede di giurisprudenza di merito, laddove non mancano sentenze che apertamente dissentono dalla lettura delle Sezioni Unite del 2015, riaffermando il contraddittorio come principio generale.

E' il caso della una bella, molto argomentata e coraggiosa sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, XXVIII sezione, precisamente la n. 23640 depositata il 7 novembre 2017 (Pres. Clemente, Rel. Di Ruberto).

La vicenda è quella di una società che si era opposta ad un avviso di accertamento IVA con il quale veniva recuperata l'imposta detratta per il periodo d'imposta 2010 per complessivi € 373.100,00 relativa a fatture ricevute dal fornitore in quanto asseritamente afferenti ad operazioni "soggettivamente inesistenti", nonché l'Iva non addebitata nei confronti del cliente in quanto non sarebbe stata provata la cessione intracomunitaria, trattandosi di soggetto estero inesistente ovvero sia di una società conduit.

Nelle eccezioni della ricorrente si introduceva la violazione del principio del contraddittorio preventivo sancito dal diritto nazionale e comunitario. Veniva presentata al riguardo anche una eccezione di incostituzionalità relativa al comma 7 dell'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212 in relazione agli articoli 3, 24, 53 e 111 Cost.

La CTP preliminarmente non ritiene di accogliere l'accezione di incostituzionalità *"poiché è già stata dichiarata rilevante e non manifestamente infondata ed anzi più di recente è dichiarata inammissibile giusta sentenza Corte Costituzionale del 5 luglio 2017"*. Essa verrà poi superata, come vedremo fra un attimo, in via interpretativa.

Quanto alla eccepta violazione del diritto del contribuente al contraddittorio preventivo sancito dall'art. 12 dello "Statuto", si rileva come l'Ufficio, dopo aver notificato l'invito a comparire ed aver ricevuto la documentazione richiesta, non le ha mai comunicato preventivamente all'emissione dell'avviso di accertamento le ragioni per cui intendeva procedere alle contestazioni che ha poi formalizzato solo con l'avviso di accertamento medesimo. La Commissione accoglie le eccezioni della ricorrente perché *"il diritto al contraddittorio preventivo non può che essere riconosciuto ogniqualvolta l'Amministrazione Finanziaria sottoponga il contribuente ad operazioni di controllo, come è appunto accaduto nel caso di specie, senza notificargli la chiusura di tali operazioni, poiché diversamente essa, in aperta e radicale violazione dei principi d'imparzialità e di buona amministrazione, si potrebbe sottrarre all'obbligo di contraddittorio preventivo, semplicemente omettendo tale notifica"*.

Venendo poi a trattare del limite alle tutele di cui al settimo comma dell'art. 12 L. 212/2000, i Giudici non condividono che sia *"limitato agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente"* e non invece ai casi, come quello di specie, in cui l'atto impositivo sia stato emesso dall'Ufficio direttamente senza il compimento di alcuna attività di verifica in loco. Infatti, il comma 7 dell'art. 12 della legge n. 212, stabilendo in via generale che il processo verbale di constatazione sia rilasciato nei confronti del contribuente alla *"chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo"*, evidentemente non si riferisce ai soli casi in cui tali

operazioni siano state compiute mediante accessi, ispezioni o verifiche, bensì a qualunque fattispecie di controllo sulla posizione fiscale del contribuente posto in essere dai competenti uffici. Non si tralascia che sono state le stesse Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza 18 settembre 2014, n. 19667 ad affermare l'esistenza di un diritto del contribuente ad essere sentito prima dell'emissione di un atto impositivo a suo carico, in via generale ed indipendentemente dal fatto che nei suoi confronti siano o meno stati effettuati *"accessi, ispezioni e verifiche"*. Con tale pronuncia, le Sezioni Unite hanno statuito che dagli artt. 5, 6, 7, 10 e 12 dello Statuto del Contribuente *"emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità"* solo ed in ogni caso *"nella formazione procedimentalizzata di una 'decisione partecipata' mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio della leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella 'fase precontenziosa' o 'endoprocedimentale', al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili"* in quanto *"il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost."*.

Secondo la CTP il *pvc* di chiusura è essenziale ai fini della legittimità dell'atto a prescindere che la verifica sia stata condotta in ufficio e non nei locali del contribuente. Si argomenta al riguardo che è proprio nelle verifiche *"a tavolino"* che più sussiste l'esigenza di un contraddittorio col soggetto sottoposto a verifica in quanto, mentre negli accessi e ispezioni presso la sede del contribuente, a presidio del contraddittorio è prevista una redazione dei verbali giornalieri delle operazioni compiute dai verificatori, delle domande fatte e delle risposte ricevute, mentre uguali garanzie non si hanno nei controlli *"a tavolino"*. Con la conseguenza che il contribuente potrebbe trovarsi a ricever un avviso di accertamento esecutivo per tutta risposta di una produzione documentale o della risposta a un questionario, senza aver potuto mai interloquire con l'Ufficio finanziario e prospettare le proprie ragioni.

Su questo punto i Giudici provinciali non esitano ad esprimere il loro aperto e dichiarato dissenso con l'orientamento della Suprema Corte secondo il quale il comma 7 dell'art. 12 della legge n. 212 troverebbe applicazione solo laddove il contribuente sia stato assoggettato ad *"accessi, ispezioni o verifiche"*. Tale lettura non sarebbe infatti né costituzionalmente orientata (artt. 3, 24, 97, 111 Cost.) né rispetterebbe l'art. 6 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo. Le fonti citate alla base di tale lettura sono alcune sentenze di merito che sostanzialmente si rifanno all'orientamento delle Sezioni Unite fino alla sentenza del 18/09/2014, n. 19667.

E il fatto che dopo la svolta delle Sezioni Unite con la sentenza 9/12/2015 n. 24823 il dibattito giurisprudenziale sul tema sia da ritenere tutt'altro che sopito sarebbe dimostrato anche

dall'ordinanza n. 380 del 10 gennaio 2017, con cui la sesta sezione della Cassazione conferma tuttora aperto – anche tra i componenti di quella Corte di legittimità – il «*dibattito*» sull'«*esistenza di un generale principio di osservanza del contraddittorio endoprocedimentale*» .

Una corretta lettura viene fatta anche in relazione al recupero dell'iva sul cessionario, in virtù dell'asserita esistenza di una “frode carosello” a monte. In tale contesto i Giudici rilevano correttamente che *“occorre che sia dimostrato anche presuntivamente la partecipazione del soggetto cui il diritto alla detrazione è negato, alla frode del soggetto interposto e dei fornitori o degli altri soggetti che intervengono nella catena delle cessioni a monte od a valle della operazione conclusa con il soggetto interposto”* (Cass. 25469/2013).

Non avendo però tale circostanza, nello specifico accertamento dei riscontri oggettivi e considerato che la Società ricorrente, attraverso le sue eccezioni e la documentazione prodotta a supporto, ha dato prova di aver diligentemente operato, come ordinariamente un operatore economico sul mercato, senza poter presumere di affidarsi ad un soggetto fittizio, né tanto meno poter sapere del mancato versamento dell'IVA, da esso invece corrisposta sulla fattura di acquisto come documentalmente provato, la Commissione giudica insussistente il requisito della consapevole partecipazione al disegno fraudolento su cui è basato l'accertamento impugnato e, per tali motivi, giudica il ricorso meritevole di accoglimento.