

REDDITOMETRO E LIBERTÁ FONDAMENTALI IL DIRITTO AL CONTRADDITTORIO

Con la sentenza n. 75/02/14 allegata, la C.T.P. di Trieste ha annullato un avviso di accertamento redditometrico per l'anno d'imposta 2007, per violazione del diritto al contraddittorio.

La decisione riveste particolare interesse se si tiene conto che riguarda un accertamento emesso in base alla vecchia normativa sul redditometro, che non prevedeva l'obbligo del contraddittorio preventivo, poi espressamente introdotto dall'art. 38, comma 7¹, DPR n. 600/73, proprio per garantire la partecipazione del contribuente al procedimento tributario, in modo che la sua conclusione sia il piú possibile razionale e obiettiva, atteso che ciò è anche uno dei principali doveri dell'Amministrazione Finanziaria (AF) inserita in un ordinamento democratico.

I Giudici triestini hanno ritenuto che il diritto al contraddittorio andava salvaguardato anche negli accertamenti relativi ad annualità d'imposta precedenti il 2009, visto che il contraddittorio, ancorché non espressamente previsto dalla norma in vigore nel 2007, è un diritto fondamentale garantito dall'Ordinamento giuridico dell'Unione europea (in prosieguo: «Ue oppure Unione»), oltreché dalla Costituzione.

Nella fattispecie, l'AF:

- non aveva preso in considerazione, senza fornire alcuna motivazione, osservazioni e giustificazioni documentali fornite dalla contribuente prima dell'emissione dell'atto di accertamento, idonei a giustificare spese presunte per il possesso di beni-indice di capacità reddituale ai fini dell'accertamento sintetico;
- aveva incluso nell'accertamento la spesa per incrementi patrimoniali di € 310.000,00, sostenuta dalla contribuente nel 2010 per l'acquisto di un bene immobile interamente pagato mediante un mutuo ipotecario, senza richiedere alcuna spiegazione prima dell'emissione dell'atto;
- non aveva tenuto conto che le spese sostenute nel 2010 comunque non potevano avere rilevanza ai fini dell'accertamento per il 2007².

¹ Comma così sostituito dall'art. 22, comma1, D.L. 31.05.2010, n. 78, conv. con modif. con L. 30.07.2010, n. 122, con effetto dal 31.05.2010.

² In tal senso si sono espressi anche i Giudici della C.T.R. di Trieste con la sentenza n.

Con la sentenza in esame i Giudici di merito hanno dato una concreta dimostrazione di sensibilità verso il rispetto dei diritti fondamentali previsti dagli ordinamenti giuridici comunitari e costituzionali, così come interpretati dalla CGUE, dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Cassazione³.

Tale decisione è stata accolta con grande soddisfazione dalla ricorrente, che aveva impugnato l'avviso di accertamento sostenendo proprio la sua nullità/annullabilità anche per violazione del diritto al contraddittorio, chiedendo un'interpretazione adeguatrice ai principi e alle libertà fondamentali, di cui agli artt. 6 della CEDU, 6 del TUE e 24 della Costituzione, degli artt. 38, comma 7, del D.P.R. n. 600/73, in vigore dal 31.05.2010, e 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente.

In particolare, la pronuncia dei Giudici triestini si è basata sui principi affermati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (in prosieguo: «CGUE») con la sentenza Sopropè⁴, ove ha sostenuto che:

[Paragrafo n. 36] « (...) *il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo*».

[Paragrafo n. 37] «*In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione(...)*».

[Paragrafo n. 38] «*Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto comunitario, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità (...)*».

[Paragrafo n. 49] «*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*

50/10/13 del 10 luglio 2013.

³ La sentenza n. 75/02/14 della CTP di Trieste si basa anche sui principi affermati dalla Corte di Cassazione con le sentenze nn. 26635, 26636, 26637, 26638 del 18 dicembre 2009, e 16055 del 7/7/2010 nonché con l'ordinanza n. 15905 del 6/7/2010.

⁴ Cfr. sentenza del 18/12/2008, pronunciata nella causa C-349/07 (Sopropè - Organizações de Calçado Lda conto Fazenda Pública).

l'autorità competente in grado di tener 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».

Difatti, con la sentenza C-349/07, la CGUE aveva chiarito in modo inequivocabile che il diritto al contraddittorio è un principio generale del diritto dell'Unione, dunque un elemento giuridico cui gli ordinamenti nazionali non possono non conformarsi; e questo, sia nella fase di legiferazione, cioè di allineamento delle proprie leggi ai principi sovranazionali del diritto dell'Ue, sia in fase di interpretazione delle norme nazionali esistenti.

Da ciò ne deriva che, nei casi in cui le norme ordinarie nazionali non prevedano una disposizione specifica in tema di contraddittorio preventivo all'accertamento, l'osservanza di tale diritto deve comunque ritenersi necessaria sulla base dell'interpretazione adeguatrice al diritto dell'Unione della normativa nazionale, considerato che gli artt. 10 e 11 della Costituzione attribuiscono prevalenza, nella gerarchia delle fonti del diritto, alle norme che siano emanazione di organismi sovranazionali ai quali l'Italia partecipa.

La CGUE ha inoltre stabilito che, in caso di conflitto di norme con i principi contenuti nel diritto dell'Unione, il giudice deve disapplicare le prime e applicare le seconde, precisando che spetta tanto agli organi amministrativi nazionali quanto a ogni giudice garantire il rispetto dei principi e delle norme del diritto dell'Ue nell'ambito delle rispettive competenze, se del caso, rifiutando d'ufficio l'applicazione di qualsiasi disposizione nazionale che sia in contrasto con tali principi o con tali norme. Analogo discorso vale in caso di incoerenza delle norme interne rispetto ai principi di diritto dell'Unione, ove il giudice (ma anche l'AF) deve procedere a un'interpretazione adeguatrice delle norme nazionali rispetto ai principi dell'Unione.

In base ai principi enunciato dalla CGUE, il diritto al contraddittorio pre-contenzioso va, quindi, ricondotto ad un diritto di tipo individuale (diritto di difesa) piuttosto che a un interesse pubblicistico (imparzialità e buon andamento della PA), finalizzato alla partecipazione attiva del contribuente al procedimento amministrativo per una determinazione veritiera e corretta della capacità contributiva.

Il ragionamento della CGUE è chiaro sul punto: se l'AF intende adottare un provvedimento lesivo degli interessi del contribuente, dovrà mettere quest'ultimo nelle condizioni di poter far conoscere utilmente il suo punto di vista sugli elementi a lui pregiudizievoli.

Questo orientamento è stato valorizzato anche dalla Corte costituzionale la quale, già con la sentenza 11/07/1989, n. 389 ha affermato che: *«Poiché ai sensi dell'art. 164 del Trattato spetta alla Corte di giustizia assicurare il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione del medesimo trattato, se ne deve dedurre che qualsiasi sentenza che applica e/o interpreta una norma comunitaria ha indubbiamente carattere di sentenza dichiarativa del diritto comunitario, nel senso che la Corte di giustizia, come interprete qualificato di questo diritto, ne precisa autoritariamente il significato con le proprie sentenze e, per tal via, ne determina, in definitiva, l'ampiezza e il contenuto delle possibilità applicative, l'eventuale conflitto fra il diritto comunitario direttamente applicabile e quello interno, produce un effetto di disapplicazione di quest'ultimo»; ne consegue, sempre secondo la Corte costituzionale che «tutti i soggetti competenti nel nostro ordinamento a dare esecuzione alle leggi (e agli atti aventi forza o valore di legge) – tanto se dotati di poteri di dichiarazione del diritto, come gli organi giurisdizionali, quanto se privi di tali poteri, come gli organi amministrativi – sono giuridicamente tenuti a disapplicare le norme interne incompatibili».*

Dott. Sebastiano Cristaldi

Avv. Massimiliano Rosa