



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI LECCE

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	AGOSTINACCHIO	FRANCESCO	Presidente
<input type="checkbox"/>	PALMIERI	ROBERTO MICHELE	Relatore
<input type="checkbox"/>	DE LECCE	FRANCESCO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 2400/2017  
depositato il 26/09/2017

- avverso ATTO DI RECUPER n° TVM [REDACTED]/2017 TRIB.ERARIALI  
contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI LECCE

proposto dal ricorrente:

F [REDACTED]  
[REDACTED] LE

difeso da:

SANCES MATTEO  
VIA ADA CUDAZZO N. 12 73100 LECCE LE

- sul ricorso n. 2021/2017  
depositato il 12/10/2017

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TV [REDACTED]/2017 IVA-ALTRO 2012  
contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI LECCE

proposto dal ricorrente:

F [REDACTED]  
[REDACTED] LE

difeso da:

SANCES MATTEO  
VIA ADA CUDAZZO N. 12 73100 LECCE LE

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 2479/2017 (riunificato)

UDIENZA DEL

05/10/2018 ore 09:30

N°

3037/18

PRONUNCIATA IL:

- 5 OTT. 2018

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

16 OTT. 2018

Il Segretario

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

1. La ricorrente F. [redacted] ha impugnato l'avviso di accertamento n. TVM [redacted]/2017 (ric. n. 25 [redacted]/17 R.G.), con cui l'Amministrazione ha disconosciuto la detrazione IVA relativa al periodo di imposta 2012, trattandosi di credito IVA inesistente.

A sostegno del ricorso, ella ha articolato i seguenti motivi di gravame: 1) difetto di preventivo contraddittorio endoprocedimentale; 2) difetto di motivazione e di sottoscrizione; 3) illegittimità delle sanzioni.

Con il distinto ric. n. 24 [redacted]/17 R.G. la ricorrente ha impugnato l'atto di recupero in epigrafe, con cui l'Amministrazione finanziaria le ha irrogato la sanzione in esame, per indebita compensazione di credito IVA inesistente, relativo all'anno di imposta 2013.

A sostegno del ricorso, ella ha articolato i seguenti motivi di gravame, appresso sintetizzati: 1) difetto di attivazione del preventivo contraddittorio procedimentale; 2) difetto di motivazione; 3) difetto di sottoscrizione; 4) difetto di colpevolezza.

Ha chiesto pertanto l'annullamento degli atti impugnati, con vittoria delle spese di lite.

Costituitasi in giudizio a mezzo di proprio funzionario, l'Agenzia delle Entrate ha chiesto il rigetto dei ricorsi, con vittoria delle spese di lite.

Con decreto 1.3.2018 il Presidente della Commissione Tributaria Provinciale ha disposto riunione del ric. n. 25 [redacted]/17 a quello portante il n. 24 [redacted]/17.

All'udienza del 5.10.2018 i ricorsi così riuniti sono stati trattenuti in decisione.

2. Con il primo motivo di gravame dedotto nell'ambito del ricorso n. 25 [redacted]/17 R.G. la ricorrente ha dedotto la mancata attivazione del preventivo contraddittorio endoprocedimentale, necessario in ragione sia della natura armonizzata del tributo, sia della sua totale estraneità alla vicenda in esame, ascrivibile ad attività frodatrice del professionista incaricato degli adempimenti fiscali.

Il motivo è fondato.

2.2. In tema di contraddittorio endoprocedimentale, il S.C. nella sua più autorevole veste, ha di recente affermato il principio secondo il quale: *"Nel nostro ordinamento si esclude sussista una clausola che imponga all'Amministrazione finanziaria un generale obbligo di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale. Tale obbligo viene meno ove non espressamente previsto, come nel caso degli accertamenti a tavolino".* Diverso è il caso dei tributi armonizzati, giacché in ambito comunitario occorre riconoscere l'immanenza di un principio di generale applicazione, seppur in termini restrittivamente sostanzialistici" (Cass. civ., SS.UU., 9.12.2015, n. 24823).

In particolare, con tale pronuncia il S.C. nel ricordare che, per giurisprudenza eurounitaria (Corte giust. 3.7.2014, in causa C-129 e C/130/13, *Ramino International Logistics*, punto 82) la nullità dell'atto impositivo per violazione del principio di contraddittorio endoprocedimentale sussiste a

condizione che, in mancanza di violazione dell'obbligo, il procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso", ha chiarito, all'esito di un'opera ricognitiva del pensiero della Corte di Lussemburgo, "che la limitazione della rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio, all'ipotesi in cui la sua osservanza "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" del procedimento impositivo, vada inteso nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali.

Più in particolare, deve, dunque, affermarsi che in relazione ai tributi "armonizzati", affinché il difetto di contraddittorio endoprocedimentale determini la nullità del provvedimento conclusivo del procedimento impositivo, non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato (cfr. Cass. 11453/14, 25054/13, ss.uu. 20935/09), e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto" (Cass. civ. SS.UU. n. 24823/15 cit, punto 3.2).

2.3. Il principio è stato successivamente ribadito, *ex alia*, da Cass. sez. 5, 3 febbraio 2017, n. 2875; Cass. sez. 6-5, ord. 20 aprile 2017, n. 10030; Cass. sez. 6-5, ord. 5 settembre 2017, n. 20799; Cass. sez. 6-5, ord. 11 settembre 2017, n. 21071; Cass. sez. 6-5, ord. 14 novembre 2017, n. 26943; Cass. sez. 6-5, ord. 6 febbraio 2018, n. 2873.

2.4. Da ultimo, Cass. civ, VI, 7.9.2018, n. 21767, ha ribadito il principio secondo cui in tema di tributi armonizzati la mancata attivazione del preventivo contraddittorio procedimentale determina nullità dell'atto impositivo a condizione che il contribuente allegghi le ragioni non meramente pretestuose che egli avrebbe fatto valere ove fosse stato ritualmente compulsato in sede procedimentale.

3. Chiarita la misura e i limiti di rilevanza del contraddittorio endoprocedimentale attivabile in tema di tributi armonizzati, e venendo ora al caso di specie, la Commissione rileva che si controverte in tema di disconoscimento di IVA relativa a credito inesistente.

Trattasi pertanto, di tributo pacificamente armonizzato.

Ciò chiarito, la ricorrente ha altresì dimostrato l'acquisto dalla P. [redacted] s.r.l, in data 18.4.2013, con atto per notar T. [redacted] registrato il 22.4.2013, di un credito IVA pari ad € 100.000, al prezzo di € 70.000.

Tale credito, poi rivelatosi inesistente, è stato posto dal commercialista incaricato dalla ricorrente per gli adempimenti fiscali, dr. A. [redacted], a compensazione di un corrispondente debito tributario. Le indagini svolte a carico del suddetto professionista sono contenute nel PVC del 16.1.2017 (cfr. ricorso, pp. 2-3), in cui si legge che: "... il [redacted] risolveva situazioni gravemente debitorie verso l'Erario ... preconstituendo in capo alle relative imprese e a loro insaputa rilevanti crediti di imposta che utilizzava per compensare in sede di dichiarazione annuale imposte e tasse da essi dovute".

4. In sostanza, è emerso dalle stesse indagini della G.d.F. che il [redacted] avrebbe manipolato le dichiarazioni IVA ad insaputa dei suoi stessi clienti, ai quali faceva acquistare (con relativo esborso economico) crediti ritenuti certi, ma in realtà rivelatisi inesistenti.

In questa vicenda la ricorrente è dunque parte lesa, in quanto a fronte di un esborso economico certo (la somma di € 70.000, corrisposta per l'acquisto del sedicente credito IVA), non ha potuto operare alcuna forma di compensazione con il proprio debito IVA. Ciò ha comportato violazione del principio di neutralità fiscale di tale imposta, che è stata totalmente addebitata alla ricorrente, e non al consumatore finale.

Orbene, a giudizio della Commissione, tali accadimenti fattuali/giuridici, esposti dalla ricorrente nel ricorso introduttivo, integrano senz'altro la sussistenza di "*elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali*" (Cass. civ, SS.UU. n. 28423/15 cit.), che la ricorrente avrebbe esposto all'Amministrazione ove fosse stata ritualmente compulsata in sede procedimentale; elementi che avrebbero ben potuto condurre ad un risultato diverso da quello in concreto adottato.

5. Per tali ragioni, la mancata attivazione del preventivo contraddittorio endoprocedimentale deve ritenersi rilevante nel caso di specie, viziando l'atto finale.

6. Ne consegue, in accoglimento del primo motivo di gravame, e con assorbimento degli ulteriori motivi di ricorso, l'annullamento dell'atto impugnato.

7. Venendo ora all'esame del ricorso n. 24[redacted]/17 R.G, avente ad oggetto la sanzione per indebite compensazioni effettuate nell'anno 2013, va preliminarmente esaminato il quarto motivo di gravame, in quanto astrattamente idoneo a definire il giudizio.

Con esso, la ricorrente ha eccepito l'illegittimità dell'atto impugnato, per difetto di colpevolezza in ordine all'indebita compensazione di credito IVA inesistente.

In particolare, al fine della corretta delimitazione del *thema decidendum*, rileva la Commissione che, contrariamente a quanto articolato dall'Amministrazione finanziaria nella proprie note difensive, la

ricorrente ha dedotto non già la ricorrenza dell'esimente di cui all'art. 6 co. 3 d. lgs. n. 472/97, sibbene il proprio generale difetto di colpevolezza (cfr. p. 11 del ricorso, e normativa richiamata).

Pertanto, è con riferimento al motivo di gravame come ritualmente introdotto dalla ricorrente che dovrà procedersi allo scrutinio della relativa fondatezza.

8. Ciò premesso, il motivo – così come qualificato da questa CTP – è fondato.

8.2. Ai sensi dell'art. 5 co. 1 d. lgs. n. 472/97, *“Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa”*.

Tale essendo il tenore della cennata previsione normativa, occorre ora indagarne la portata.

8.3. Sul punto, rileva la Commissione che, per condivisa giurisprudenza di legittimità, *“Ai fini dell'applicazione delle sanzioni amministrative previste in tema di violazioni di norme tributarie, è necessario che l'inadempimento (o l'inesatto adempimento) dell'obbligazione da parte del contribuente sia (almeno) gravemente colposo, ossia, ai sensi dell' art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997, caratterizzato da negligenza o imperizia ovvero dall'inosservanza di obblighi posti dalla legislazione tributaria, compresi quelli relativi alle modalità di versamento del tributo”* (Cass. civ, VI, 28.5.2018, n. 13356).

Più in particolare, con riferimento alla tematica – affine a quella in esame – della mancata presentazione della dichiarazione dei redditi, e l'omessa tenuta delle scritture contabili obbligatorie, la C.S. ha chiarito che il contribuente: *“... non può considerarsi esente da colpa per il solo fatto di aver incaricato un professionista delle relative adempienze, dovendo egli altresì allegare e dimostrare, al fine di escludere ogni profilo di negligenza, di avere svolto atti diretti a controllare la loro effettiva esecuzione, prova nel caso concreto superabile soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento”* (Cass. civ, VI, 05/07/2016, n. 13709).

8.4. Pertanto, il difetto di colpevolezza, ascrivibile a condotta fraudolenta del professionista delegato agli adempimenti fiscali, esclude la colpevolezza del contribuente, impedendo l'irrogazione delle sanzioni.

9. Tanto premesso, e venendo ora al caso di specie, si è già detto del PVC della Guardia di Finanza del 16.1.2017, in cui si legge che: *“... il ~~XXXXXX~~ (dottore commercialista della cui opera la ricorrente si è avvalsa, n.d.a.) risolveva situazioni gravemente debitorie verso l'Erario ... preconstituendo in capo alle relative imprese e a loro insaputa rilevanti crediti di imposta che utilizzava per compensare in sede di dichiarazione annuale imposte e tasse da essi dovute”*.

Orbene, a detta degli stessi organi investigativi, il predetto ~~XXXXXX~~ utilizzava indebite compensazioni IVA *“... ad insaputa”* dei suoi assistiti.

Pertanto, in difetto di ulteriori elementi da cui evincersi la connivenza della ricorrente – elementi neppure allegati dall'Amministrazione finanziaria – deve ritenersi che la ricorrente fosse all'oscuro della condotta (in tesi) fraudolenta del ██████████. La qual cosa è tanto più evidente se si considera che già in data 10.4.2014 – e pertanto ampiamente prima dell'instaurazione degli odierni giudizi – la ricorrente ha sporto denuncia nei confronti del suddetto professionista.

In definitiva, reputa la Commissione che l'istruttoria eseguita dagli stessi organi investigativi ha consentito di appurare che il ██████████ ha posto in essere condotte asseritamente fraudolente "ad insaputa" dei suoi assistiti, tra i quali l'odierna ricorrente.

Alla luce di tali emergenze istruttorie, è evidente il difetto di colpevolezza della ricorrente, essendo essa rimasta estranea – e all'oscuro – degli accadimenti contestati.

10. Per tali ragioni, in accoglimento del quarto motivo di ricorso, e con assorbimento degli ulteriori motivi di gravame, va disposto annullamento dell'atto impugnato.

11. Sussistono giusti motivi, rappresentati dalla natura del presente giudizio, per la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

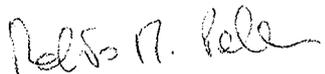
La Commissione accoglie i ricorsi riuniti, e annulla per l'effetto gli atti impugnati.

Compensa le spese di lite.

Così deciso in Lecce, il 5.10.2018

Il giudice est.

Roberto Michele Palmieri



Il Presidente

Dr. Francesco Agostinacchio

