Sentenza del 10/05/2018 n. 12451 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La P. s.p.a. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, depositata il 7 febbraio 2011, che, in parziale accoglimento dell'appello avanzato dall'Agenzia delle Entrate, aveva dichiarato la legittimità dell'avviso di accertamento per recupero a tassazione dell'IVA non versata e delle correlate sanzioni;

il ricorso della contribuente è affidato a cinque motivi;

ha resistito con controricorso l'Agenzia delle Entrate, spiegando, altresì, ricorso incidentale;

con ordinanza, depositata nel presente giudizio, in data 9 luglio 2018, questa Corte rimetteva la causa in pubblica udienza, rinviandola a nuovo ruolo, in ragione della "particolare rilevanza", ai sensi dell'art. 380-bis c.p.c. delle problematiche investite dal giudizio.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso del ricorso principale viene dedotta la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, della L. n. 241 del 1990, art. 21-septies, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, lamentando, parte ricorrente, il mancato rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni che, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, deve intercorrere tra il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di constatazione e l'emanazione dell'avviso, a pena di nullità dell'atto impositivo.

Con il secondo motivo di ricorso viene denunciata la violazione o falsa applicazione degli artt. 148 e 156 c.p.c., del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 56 e 57, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, lamentando, parte ricorrente, l'avvenuta apposizione della relata di notifica dell'avviso di accertamento - peraltro consegnato a mani del legale rappresentante della società -, non in calce all'atto impositivo, ma sul suo frontespizio, con conseguente, dedotta nullità della notifica medesima, insuscettibile di sanatoria ex tunc in ragione della proposizione del ricorso in un momento successivo alla già intervenuta decadenza del potere dell'Ufficio di rettificare la dichiarazione IVA per l'annualità di riferimento.

Con il terzo motivo si denuncia la violazione o falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, comma 5, degli artt. 112 e 277 c.p.c.,

in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, lamentando, parte ricorrente, l'omessa allegazione all'avviso di accertamento del documento descritto come "risposta controlli autorità belga e francese".

Con il quarto motivo è stata denunciata la violazione o falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, degli artt. 112 e 277 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, lamentando parte ricorrente l'avvenuta formazione dell'avviso di accertamento nello stesso giorno della notifica del processo verbale di constatazione, il pedissequo recepimento nel primo del contenuto di quest'ultimo, la mancata valutazione critica nell'atto impositivo del contenuto del richiamato atto presupposto.

Con il quinto motivo è stata dedotta l'insufficiente o contraddittoria motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, adducendo parte ricorrente l'avvenuta alterazione della lettera dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Generale Accertamento di Roma, datata 14 febbraio 2006, documento valorizzato in sede decisoria dalla Commissione tributaria regionale.

Il primo motivo appare fondato e va accolto, assorbiti gli altri motivi ed assorbito, altresì, il motivo unico del ricorso incidentale.

Mette in conto premettere, siccome pacifico, che nel caso che occupa, in esito ad un accesso compiuto presso i locali dell'impresa, l'Ufficio ha notificato un avviso di accertamento, con recupero a tassazione di somme a titolo di IVA. Tale avviso di accertamento è stato emesso prima che spirasse il termine di 60 giorni previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente. La società ha impugnato l'atto impositivo, eccependo in primo luogo la violazione del principio del contraddittorio preventivo sui rilievi che hanno poi determinato la pretesa erariale.

La norma evocata, dalla cui violazione, ad avviso della ricorrente deriverebbe la nullità del provvedimento dell'Amministrazione finanziaria, è la seguente: "Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'art. 34 T.U. disposizioni legislative in materia doganale approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni del D.L. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11" (L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7).

9. Questa Corte in controversia analogamente afferente ad un recupero IVA - con recentissimo, condivisibile avviso, meritevole di conferma - ha incisivamente chiarito che "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, (cd. Statuto del contribuente), nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione "ex ante" in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale tributario, sanzionando con la nullità dell'atto impositivo emesso "ante tempus" - senza distinguere, volutamente, tra tributi armonizzati e non l'inosservanza del termine dilatorio concesso in favore del contribuente, così assorbendo, a

monte, la prova di "resistenza", la quale resta applicabile, per i tributi armonizzati, solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità: ipotesi in cui (come nelle verifiche a tavolino) è il giudice tributario chiamato a compiere, caso per caso, una valutazione "ex post" sull'intervenuto rispetto o meno del contraddittorio medesimo" (Cass. n. 701 del 2019; Cass. n. 702 del 2019).

Segnatamente, il richiamato arret ha puntualizzato che: i) la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la 'prova di resistenzà e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non; 2) il principio di strumentalità delle forme ai fini del rispetto del contraddittorio, principio generale desumibile dall'ordinamento civile, amministrativo e tributario, viene meno in presenza di una sanzione di nullità comminata per la violazione, e questo vale anche ai fini del contraddittorio endoprocedimentale tributario; 3) per i "tributi armonizzati", quindi pure per l'IVA, la necessità della 'prova di resistenzà, ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, scatta solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità.

In definitiva, qualora sussista - come nel caso che occupa - una normativa specifica che disciplini il contraddittorio endoprocedimentale, essa si applica a tutti i tributi. In caso di accesso, è stata, segnatamente, già operata dal legislatore una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo. Tale disciplina nazionale, già a monte assorbe la c.d. "prova di resistenza", che rimane circoscritta al caso - non ravvisabile nella specie - di assenza di una specifica previsione legislativa nazionale di nullità per violazione del contraddittorio. Dunque, solo in siffatta distinta situazione, il giudice potrebbe legittimamente operare una valutazione ex post, volta per volta, sull'intervenuto rispetto o meno del contraddittorio.

Laddove, viceversa, sia avvenuto un accesso degli accertatori, presso i locali dell'impresa, trova sicura applicazione generale, e senza distinzione tra tributi armonizzati e non, l'obbligo di contraddittorio.

In tema, esigono, d'altronde, opportuna valorizzazione, d'altronde, i due principi cardine del diritto comunitario regolatori del contraddittorio endoprocedimentale: il principio di c.d. "equivalenza" e quello di c.d. "effettività", siccome espressi da plurime pronunce della Corte di giustizia (v. tra le altre: Corte Giust., 3 luglio 2014, C129 e 130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV contro Staatssecretaris van Financien, p. 75; Corte Giust. 18 dicembre 2008, C-349/07, Sopropè - Organizacoes de Calgado; Corte Giust. 8 marzo 2017, C-14/16, Euro Park Service, p. 36; Corte Giust. 20 dicembre 2017, C-276/16, Preqù Italia srl, p. 45; Corte Giust. 9 novembre 2017, C-298/16, Ispas, p. 26 e ss.). Il principio di "equivalenza", postula che le modalità previste per l'applicazione del tributo armonizzato non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghi procedimenti amministrativi per tributi di natura esclusivamente interna; il principio di "effettività", presuppone che la

disciplina nazionale non deve rendere in concreto impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, e quindi il contribuente dev'essere posto nelle condizioni di esercitare il contraddittorio.

Nella fattispecie andava, in ultima analisi, rispettato il termine dilatorio di 60 giorni previsto dallo Statuto del contribuente, termine che, incontrovertibilmente, è stato disatteso dall'Amministrazione finanziaria. A tale violazione consegue la nullità dell'atto impositivo prevista dal legislatore, e ciò esclude la necessità di uno scrutinio delle altre censure.

La peculiare complessità delle questioni investite dal giudizio, in uno con la recente sedimentazione della giurisprudenza nomofilattica in tema, suggeriscono la compensazione integrale delle spese di lite, ivi comprese quelle del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale assorbito l'incidentale, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della Contribuente e, per l'effetto, annulla l'avviso di accertamento n. (OMISSIS), prot. (OMISSIS), notificato il 22 dicembre 2006 all'odierna ricorrente; compensa interamente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Quinta Sezione Civile, il 7 dicembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 10 maggio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza