Sentenza del 15/02/2019 n. 4565 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 129/14/2009, depositata in data 26 novembre 2009, non notificata, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, respingeva l'appello principale proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, nei confronti di Unicredito Italiano s.p.a, in qualità di incorporante della R. Banca, in persona del legale rappresentante pro tempore, nonchè l'appello incidentale proposto da quest'ultima nei confronti della Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 52/05/2007 della Commissione tributaria provinciale di Bologna, dichiarando, in conferma di quest'ultima, la parziale illegittimità - quanto all'applicazione dell'imposta - dell'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio aveva, per l'anno 2000, contestato a carico della società R. Banca s.p.a., ai fini Iva per Euro 2.749.823,00 e sanzioni per Euro 3.436.779,23: 1) l'omessa fatturazione di "operazioni di prestito di personale" in favore di U. Servizi Informativi s.p.a. (USI) con la quale aveva stipulato un contratto di appalto per la gestione in outsourcing del sistema informativo; 2) la mancata regolarizzazione, ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8, delle fatture ricevute da USI s.p.a. per la parte di costo riferibile alle prestate risorse umane.

1.1. Come premesso, in punto di fatto, dal giudice di appello, a seguito di verifica fiscale, era emerso che: 1) la società consorziata R. Banca s.p.a. aveva appaltato alla società consortile USI s.p.a. la gestione in outsourcing del sistema informativo, con messa a disposizione, in favore dell'appaltatore, di personale, nelle forme del coordinamento, e cessione, altresì, di dotazioni strumentali individuali; 2) la USI s.p.a., aveva emesso fatture in esenzione IVA, ai sensi della L. n. 133 del 1999, art. 6, comma 1, limitatamente al costo relativo al servizio prestato, omettendo di includere il costo inerente il personale utilizzato; 3) la USI s.p.a. aveva riconosciuto un costo del personale superiore a quello effettivamente sostenuto dalla R. Banca s.p.a., con conseguente mark-up in capo a quest'ultima; 4) tale scostamento aveva comportato l'assoggettamento dell'intera operazione ad Iva, con recupero dell'imposta sulla prestazione comprensiva del costo del personale. Avverso l'avviso di accertamento con il quale, a carico della R. Banca s.p.a., erano state contestate, ai fini Iva e sanzioni, per l'anno 2000, la omessa fatturazione del costo del personale coordinato e la omessa regolarizzazione delle fatture emesse dalla USI s.p.a. quanto alla mancata inclusione del costo del lavoro prestato, la società contribuente aveva fatto ricorso alla CTP di Bologna che - configurando l'operazione di prestazione dei servizi di gestione del sistema informativo espletata da USI s.p.a. quale attività di carattere ausiliario infragruppo - lo aveva parzialmente accolto, annullando l'imposta e confermando le sanzioni per la omessa fatturazione e la mancata regolarizzazione delle fatture emesse da USI s.p.a.

1.2. La CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che: 1) era infondato il motivo di appello (incidentale) di nullità dell' avviso di accertamento per carenza di motivazione, avendo quest'ultimo legittimamente fatte proprie, con un'adeguata motivazione, le risultanze istruttorie dell'attività compiuta nelle precedenti fasi procedimentali dalla Guardia di Finanza; 2) era infondato il motivo di appello (incidentale) di illegittimità dell'avviso di accertamento per avvenuta notifica dello stesso prima della scadenza del termine di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, in quanto sussistevano motivi di urgenza, potendo, in ogni caso, l'Ufficio, accogliere in autotutela le eccezioni del contribuente; 3) l'utilizzo da parte di USI s.p.a. di strumenti di proprietà del committente e di personale sottoposto al potere disciplinare di quest'ultimo, era compatibile con la qualificazione del rapporto in termini di "coordinamento" dell'attività da parte dell'appaltatore; 4) l'attività di gestione del servizio informativo svolta dalla USI s.p.a., quale "società strumentale", sotto forma di coordinamento dei diversi centri delle attività informatiche degli istituti di credito dello stesso gruppo, rivestiva carattere ausiliario, ai sensi del D.Lgs. n. 385 del 1993, art. 59, comma 1, lett. c), per cui erano esenti da Iva le prestazioni di servizi rese nell'ambito di tale attività; 5) era infondato il motivo di appello (incidentale) inerente la assunta illegittimità delle sanzioni irrogate per omessa fatturazione e regolarizzazione delle fatture ricevute da USI s.p.a prive dell'indicazione del costo del personale prestato dalla banca consorziata, in quanto il carattere non imponibile dell'operazione non incideva sui relativi obblighi di fatturazione, con estensione delle sanzioni al committente per omessa regolarizzazione delle fatture emesse dall'appaltatore.

2. Avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle entrate, propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi, cui resiste, con controricorso, U. s.p.a. (già Unicredito Italiano s.p.a.), in qualità di incorporante della R. Banca, spiegando appello incidentale articolato in otto motivi.

3. La U. s.p.a. ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c., insistendo per l'accoglimento delle conclusioni di cui al controricorso e ricorso incidentale.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso principale, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione dell'art. 112 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, per avere la CTR, in violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, ritenuto esenti da Iva non già le prestazioni "di prestito di personale" effettuate dalla società R. Banca s.p.a. in favore di U. Servizi Informativi s.p.a. (USI) - che costituivano il thema decidendum della controversia - ma quelle di gestione del servizio informatico effettuate dalla USI s.p.a. nei confronti della prima.

Il motivo è infondato.

In base ad orientamento consolidato di questa Corte, il principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato deve ritenersi violato ogni qual volta il giudice, interferendo nel potere dispositivo delle parti, alteri alcuno degli elementi obiettivi di identificazione dell'azione, attribuendo o negando ad alcuno dei contendenti un bene diverso da quello richiesto e non compreso, nemmeno implicitamente o virtualmente, nella domanda, ovvero, pur mantenendosi nell'ambito del petitum, rilevi d'ufficio un'eccezione in senso stretto che, essendo diretta ad

impugnare il diritto fatto valere in giudizio dall'attore, può essere sollevata soltanto dall'interessato, oppure ponga a fondamento della decisione fatti e situazioni estranei alla materia del contendere, introducendo nel processo un titolo (causa petendi) nuovo e diverso da quello enunciato dalla parte a sostegno della domanda (Cass., 24155 del 2017; n. 7269 del 2015; Cass. n. 11455 del 2004). Va da sè che ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ciò non si verifica, in particolare, quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione (Cass. n. 20311 del 2011).

Nel caso di specie, la CTR ha qualificato come ausiliaria infragruppo l'attività di gestione del servizio informatico svolta dalla società "strumentale" consortile USI s.p.a. per poi ritenere - conformemente al petitum - esenti da Iva le prestazioni di servizi - tra cui è da intendere inclusa quella della società consorziata di "prestito del personale" - svolte nell'ambito della detta attività a carattere ausiliario di cui al D.Lgs. n. 385 del 1993, art. 59, comma 1, lett. c), esenti da Iva.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo, per avere la CTR rigettato l'appello, limitandosi ad affermare che le prestazioni rese dalla società consortile in favore dell'istituto di credito erano esenti Iva, senza argomentare in ordine alla imponibilità delle "operazioni di prestito di personale" rese dalla R. Banca s.p.a. in favore della società consortile.

Il vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione denunciabile con ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, si configura solo quando nel ragionamento del giudice di merito sia riscontrabile il mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili d'ufficio, ovvero un insanabile contrasto tra le argomentazioni adottate tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione (Cass. 30822 del 2017; Cass. n. 19547 del 2017; n. 15489 del 2007).

La censura è priva di pregio, in quanto la CTR, con una motivazione congrua e scevra da vizi logici, ha precisato che la società consortile USI s.p.a. svolgeva attività di gestione del sistema informativo, a carattere ausiliario infragruppo, sotto forma di coordinamento dei diversi centri delle attività informatiche degli istituti di credito dello stesso gruppo e che, pertanto, erano esenti da Iva le prestazioni di servizi - tra cui è da intendere ricompresa quella della società consorziata di "prestito del personale" - svolte nell'ambito della detta attività a carattere ausiliario di cui al D.Lgs. n. 385 del 1993, art. 59, comma 1, lett. c).

3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, della L. n. 133 del 1999, art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 385 del 1993, art. 59, comma 1, lett. c), per avere la CTR considerato esenti, ai fini Iva, le operazioni di "prestito di personale" espletate dalla R. Banca s.p.a. in favore della società consortile, ancorchè l'art. 6, comma 1, cit., configurasse non imponibili le prestazioni di servizi, rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario, effettuate: a) da società (diverse da quelle

consortili) facenti parte del gruppo bancario in favore delle società del medesimo gruppo; b) dai consorzi nei confronti dei consorziati.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. A norma della L. n. 133 del 1999, art. 6, comma 1, nella versione applicabile ratione temporis: "Sono esenti dall'IVA le prestazioni di servizi, rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario di cui al D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385, art. 59, comma 1, lett. c:

a) effettuate da società facenti parte del gruppo bancario di cui al D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385, art. 60, ivi incluse le società strumentali di cui al predetto D.Lgs., art. 59, comma 1, lett. c), alle società del gruppo medesimo;

b) effettuate dai consorzi, ivi comprese le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra banche, nei confronti dei consorziati o dei soci, a condizione che i corrispettivi in qualsiasi forma da questi dovuti ai consorzi per statuto non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse".

3.4. La norma esenta dall'Iva le prestazioni rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario di cui al D.Lgs. n. 385 del 1993, art. 59, comma 1, lett. c), e, dunque, quelle riconducibili ad attività accessorie rispetto a quelle delle società del gruppo bancario, allorquando si tratti di prestazioni rese da una società ad un'altra nell'ambito dello stesso gruppo (lett. a) o rese da consorzi a consorziati e soci (lett. b) ulteriormente prevedendo, in questo secondo caso, la condizione che le remunerazioni dovute ai consorzi non superino, per statuto, i costi imputabili alle prestazioni stesse. Ciò allo scopo di rendere fiscalmente neutro, ai fini dell'Iva, nell'ambito di un gruppo bancario, lo svolgimento delle attività ausiliarie all'interno di ciascuna azienda o la relativa esternalizzazione ad opera di soggetto appartenente al medesimo gruppo.

3.5. Sotto un profilo oggettivo, il conferimento del personale da parte della contribuente in seno all'Usi, rientra in tale ambito: è, infatti, innegabile che tale prestazione sia funzionale alla fornitura del servizio in outsourcing del sistema informatico e del CED prestata dalla Società consortile in favore di tutte le consorziate; prestazione che è menzionata espressamente tra quelle indicate dal D.Lgs. n. 385 del 1993, art. 59, lett. c, - richiamata dalla norma agevolatrice qui in rilievo - che tra le attività a carattere ausiliario svolte dalle società strumentali del gruppo bancario, vi include, appunto, "quelle consistenti nella proprietà e nell'amministrazione di immobili e nella gestione di servizi anche informatici".

3.6. Sotto il profilo soggettivo, l'attività della contribuente va ricondotta nell'ambito della norma in esame, lett. a), trattandosi di prestazione - distacco del personale - resa da parte di una società (R. Banca) in favore di un'altra (USI) facente parte, com'è incontroverso, del medesimo gruppo. Nè è idonea a mutare tal conclusione la circostanza che la società destinataria della prestazione sia una società consortile, tenuto conto che l'inserimento della causa consortile in una struttura societaria può, bensì, comportare un'implicita deroga ad alcune disposizioni altrimenti applicabili al tipo prescelto (in ipotesi d'incompatibilità con aspetti essenziali del fenomeno consortile), ma non ne stravolge i connotati fondamentali, al punto da renderlo non assimilabile al corrispondente modello legale (Cass. n. 11643 del 2015; 14202 de1 2015; Cass. n. 13293 del 2011; cfr. pure Cass. n. 18113 del 2003).

3.7. A favore della tesi propugnata dalla ricorrente non milita, del resto, la previsione della L. n. 133 del 1999, dell'art. 6, comma 1, della lett. b), tenuto conto che, come si è detto, quella disposizione è, testualmente, riferita all'ipotesi, diversa da quella in esame, di prestazione resa da parte del consorzio.

4. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione della L. n. 67 del 1988, art. 8, comma 35, per avere la CTR ritenuto erroneamente esente da Iva l'operazione di "prestito di personale" effettuata dalla R. Banca s.p.a., ancorchè i corrispettivi percepiti da quest'ultima fossero risultati pacificamente di importo superiore al costo effettivo del lavoro, con conseguente mark-up in favore della società consorziata.

4.1. Il motivo è infondato.

Alla luce di quanto sopra esposto, l'attività della contribuente è, infatti, da ricondurre nell'ambito dell'art. 6, comma 1, lett. a), cit., trattandosi di prestazione - distacco del personale - resa da parte di una società (R. Banca) in favore di un'altra (USI) facente parte del medesimo gruppo, funzionale all'attività di carattere ausiliario di gestione del servizio informatico svolta da quest'ultima.

Non viene, dunque, in rilievo il distacco di personale in sè, ma bensì il distacco di personale effettuato da una società facente parte del gruppo bancario in favore delle altre società (anche consortili) del gruppo, come prestazione di servizi resa nell'ambito delle attività di carattere ausiliario, del D.Lgs. n. 385 del 1993, ex art. 59, comma 1, lett. c), nella specie concretantesi nella gestione di servizi informatici ad opera dell'USI s.p.a.

5. Con il ricorso incidentale la contribuente denuncia: 1) la violazione della L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 1, e art. 10, della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 e art. 12, comma 7, per avere la CTR rigettato il motivo di appello (incidentale) concernente la assunta illegittimità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione (primo motivo); 2) la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, e art. 24 Cost., per avere la CTR rigettato il motivo di appello (incidentale) concernente la assunta illegittimità dell'avviso di accertamento in quanto emesso prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, senza che le ragioni di assunta urgenza fossero state specificamente motivate (secondo motivo); 3) la violazione della L. n. 241 del 1990, art. 21 octies, per avere la CTR implicitamente respinto il motivo di appello (incidentale) concernente l'assunta illegittimità dell'avviso di accertamento per eccesso di potere nella forma della contraddittorietà con avvisi di accertamento emessi da altri uffici appartenenti alla medesima Amministrazione (terzo motivo); 4) la insufficiente motivazione della sentenza impugnata per avere la CTR implicitamente rigettato il motivo di appello (incidentale) circa la assunta illegittimità della ripresa fiscale per omessa fatturazione delle prestazioni di "distacco di personale", stante il mancato espletamento di alcuna prestazione di servizi, ai fini Iva, a favore di USI s.p.a. (quarto motivo); 5) la insufficiente motivazione della sentenza impugnata (quinto motivo) e la violazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8, (sesto motivo), per avere la CTR implicitamente rigettato il motivo di appello (incidentale) circa la assunta illegittimità della ripresa fiscale per omessa regolarizzazione delle operazioni di acquisto di servizi da parte di USI s.p.a., stante la inesistenza dell'obbligo di regolarizzazione per insussistenza di alcuna prestazione di servizi ai fini Iva; 6) la violazione del

D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 2, per avere la CTR rigettato erroneamente il motivo di appello (incidentale) relativo alla illegittimità delle sanzioni irrogate per omessa fatturazione e omessa regolarizzazione delle operazioni di acquisto di servizi da parte di USI s.p.a. (settimo motivo); 7) l'insufficiente motivazione della sentenza impugnata su di un fatto controverso e decisivo qual è la dedotta illegittimità delle sanzioni irrogate per omessa fatturazione e omessa regolarizzazione delle operazioni di acquisto di servizi da parte di USI s.p.a. (ottavo motivo).

Logicamente preliminare è l'analisi del secondo motivo del ricorso incidentale che è fondato.

Le Sezioni Unite di questa Corte (Cass. 9 dicembre 2015, n. 24823), premesso che la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, si applica ai soli casi di accesso ed ispezioni e verifiche nei locali del contribuente, hanno chiarito che "in tema di tributi c.d. non armonizzati, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi cd. armonizzati, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, 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 è stato predisposto" (Cass., sez. un., n. 24823 del 2015; tra la successiva giurisprudenza conforme si vedano, tra le altre, Cass. n. 2875 del 2017; Cass. n. 10030 del 2017; Cass. n. 20799 del 2017; Cass. n. 21071 del 2017; Cass. n. 26943 del 2017); pertanto, l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale è stato escluso, relativamente ai tributi non armonizzati, solo per gli accertamenti cd. a tavolino e, cioè, per quelli derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio, in base alle notizie acquisite da altre Pubbliche Amministrazioni, da terzi ovvero dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari o in sede di colloquio (da ultimo, Cass. n. 998 del 2018).

Questa Corte ha anche chiarito a) che "la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non prevede alcuna distinzione, nemmeno in via interpretativa, tra verbale di chiusura di operazioni di controllo o di mero accesso istantaneo finalizzato ad acquisire documentazione e pertanto risulta arbitrario applicare il termine di 60 giorni distinguendo a seconda del tipo di operazione svolta dall'Ufficio" (Cass. Sez. 5, n. 15624/14); b) che la redazione di un verbale è sempre necessaria, "anche in caso di mera acquisizione di documentazione", alla luce del chiaro disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 6, per cui "di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia" (Cass. n. 20770 del 2013); c) che una volta redatto il verbale, va, in ogni caso, rispettato l'obbligo di emanare l'avviso solo dopo sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di accesso o

di ispezione, salvo casi di particolare e motivata urgenza (Cass., sez. un., n. 18184 del 2013; Cass. n.n. 15624 del 2014 e 9424 del 2014).

"La garanzia di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, si applica a qualsiasi atto di accertamento o controllo con accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione, in quanto la citata disposizione non prevede alcuna distinzione ed è, comunque, necessario redigere un verbale di chiusura delle operazioni anche in quest'ultimo caso, come prescrive il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 6," (Cass. n. 15624 del 2014, da ultimo Cass. n. 19259 del 2017).

"In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, ove siano eseguiti più accessi nei locali dell'impresa per reperire documentazione strumentale all'accertamento, il termine di sessanta giorni di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, decorre dall'ultimo accesso, in quanto postula il completamento della verifica e la completezza degli elementi dalla stessa risultanti, essendo posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio, in modo da attribuire al contribuente un lasso di tempo sufficiente a garantirgli la piena partecipazione al procedimento ed ad esprimere le proprie valutazioni" (Cass. sez. 6-5 n. 18110/16).

Invero, a far tempo dalla pronuncia delle Sezioni Unite di questa Corte n. 18184/13 - ripresa e confermata dalla sentenza S.U. n. 24823/15 - si è affermato l'orientamento per cui la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, "deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del temine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, di copia del processo verbale di chiusura delle operazioni" (ed "indipendentemente dal fatto che l'operazione abbia o non comportato constatazione di violazioni fiscali: (Cass. n. 15010/14; 9424/14, 5374/14, 20770/13, 10381/14, come si ha cura di precisare in Cass., sez. un., n. 24823 del 2015) - "determina di per sè, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poichè detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva"; con la precisazione che "il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativi dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio" (ex multis, da ultimo, Cass. nn. 7897 del 2016, 7601 del 2016, 7218 del 2016, 5365 del 2015, 14287 del 2014, 1563 del 2014, 25118 del 2014, 25759 del 2014).

Questa Corte ha poi chiarito che nel caso di accesso, ancorchè finalizzato ad un' acquisizione documentale immediata, comunque la c.d. "prova di non resistenza" non può trovare ingresso in virtù della obbligatorietà generalizzata del contraddittorio preventivo sancito per legge dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, (Cass. n. 1007 del 2017). Da ultimo, nelle sentenze n. 701 e 702 del 2019, la Corte ha espresso i principi - che il Collegio condivide e ai quali intende dare continuità- secondo cui "1) 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 resistenza" 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 la necessità della "prova di resistenza", ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, scatta solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità.".

Nella sentenza impugnata, il giudice di appello, nel rigettare il motivo di appello (incidentale) concernente la assunta illegittimità dell'avviso di accertamento in quanto emesso prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, senza una specifica motivazione delle ragioni di urgenza, non ha fatto buon governo dei suddetti principi.

Infatti, essendo circostanza incontestata l'emissione dell'avviso di accertamento in data 16 dicembre 2005 prima della scadenza del termine di sessanta giorni dalla notifica in data 27 dicembre 2005 del p.v.c.- non trattandosi di accertamenti "a tavolino"- è evidente la violazione ex art. 12, comma7, cit., del contraddittorio endoprocedi mentale.

L'accoglimento del secondo motivo del ricorso incidentale, rende inutile la trattazione dei restanti motivi del ricorso incidentale.

8. In conclusione, va accolto il secondo motivo del ricorso incidentale, assorbiti i restanti motivi e rigettato il ricorso principale, con cassazione della sentenza impugnata e, decidendo nel merito, con accoglimento del ricorso introduttivo della contribuente.

9. La recente evoluzione giurisprudenziale sul tema del contraddittorio endoprocedimentale induce questa Corte a compensare tra le parti le spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

la Corte accoglie il secondo motivo del ricorso incidentale; assorbiti i restanti motivi; rigetta il ricorso principale; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente; compensa tra le parti le spese di tutti i gradi di giudizio.

Così deciso in Roma, il 19 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 15 febbraio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza