Sentenza del 27/03/2023 n. 8674 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia veniva rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 242/40/13 della Commissione tributaria provinciale di Milano, la quale a sua volta aveva accolto il ricorso introduttivo proposto dalla società di diritto svizzero HEWLETT PACKARD INTERNATIONAL S. Arl (HP INTERNATIONAL) operante in Italia nel commercio di apparecchiature informatiche tramite la sua controllante italiana HEWLETT PACKARD ITALIANA Srl (HP ITALIANA) quale rappresentante fiscale ai fini IVA D.P.R. n. 633 del 1972 , ex art. 17, comma 3.

2. Le riprese conseguivano a due questionari, innescati da una richiesta di rimborso IVA, inviati dall'Amministrazione finanziaria, oggetto di risposta da parte contribuente ritenuta insoddisfacente, cui faceva seguito la rettifica della dichiarazione per l'anno di imposta 2006 per effetto del disconoscimento della detrazione IVA con riferimento a determinate prestazioni di servizi e cessioni di beni fatturate dalla società svizzera alla controllata italiana. Le risposte di parte contribuente ai questionari non venivano ritenute dall'Agenzia idonee ad identificare le prestazioni e cessioni fatturate, indicate genericamente come operazioni infragruppo. Ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 5 veniva così accertata una maggiore IVA pari ad Euro 5.133.205,00 con irrogazione di sanzioni amministrative per Euro 6.416.506,25.

3. Il giudice di prime cure accoglieva il ricorso, ritenendo che la documentazione prodotta da parte contribuente (contratto di servizi, fatture, lista dei codici identificativi delle prestazioni) fosse idonea a documentare l'effettività delle operazioni economiche poste in essere tra la società svizzera e la sua controllata rappresentante fiscale IVA in Italia.

4. Il giudice d'appello confermava l'esito decisorio, ma non condivideva la motivazione espressa dalla CTP, ritenendo, tra l'altro, che "non è tuttavia convincente la motivazione con la quale l'Ufficio (ne) ha giustificato la necessità (della ripresa fiscale)", in quanto non è "sufficiente a giustificare la ripresa fiscale la censura di genericità dei dati espressi in fattura indistintamente attribuita ai dati emergenti dai documenti richiamati nel provvedimento, senza che di questi ultimi sia stata intrapresa, anche con riguardo alla situazione globale che contraddistingue la contribuente, l'analisi specifica e senza che siano stati puntualmente indicati da parte dell'Ufficio, gli elementi che difettano per il configurarsi di una corretta documentazione contabile del rapporto economico/fiscale" (cfr. pag.3 dei motivi della decisione).

5. Avverso la sentenza della CTR l'Amministrazione finanziaria propone ricorso per cassazione affidato a sette motivi, mentre parte contribuente resiste con controricorso.

Motivi della decisione

6. Preliminarmente va dato atto dell'eccezione di inammissibilità avanzata in controricorso, con riferimento al ricorso e a ciascun motivo di esso con la sola eccezione del sesto, per essere diretti ad ottenere una indebita rivalutazione di apprezzamenti del fatto e della prova riservati al giudice del merito, eccezione scrutinabile unitamente alle singole censure.

6.1. Inoltre, se nella parte del controricorso (cfr. pp.13 e ss.) in cui si fa riferimento all'effetto di asserito giudicato esterno discendente dalla sentenza della CTR n. 351/22/2014 resa inter partes e favorevole ad HP relativamente a ripresa IVA 2005 è individuabile un'eccezione preliminare - cosa dubbia dal momento che parte controricorrente introduce il fatto in narrativa, ma non esplicita le conclusioni - essa è infondata. Infatti, va data continuità anche nel caso di specie all'orientamento della Sezione (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 15374 del 20/07/2020) secondo cui nel processo tributario, l'effetto vincolante del giudicato esterno previsto dall' art. 2909 c.c. , in relazione alle controversie in materia di IVA, è soggetto alla primazia del diritto unionale (come interpretato da CGUE 3 settembre 2009, C-2/08, Olimpiclub), anche con riferimento alla sua proiezione oltre il periodo di imposta considerato circa i fatti integranti elementi costitutivi della fattispecie impositiva che, estendendosi ad una pluralità di annualità, abbiano carattere stabile o tendenzialmente permanente, allorquando affiori una questione di contrasto a pratiche abusive. Sicchè, ove esse non sussistano, come nel caso di specie, il giudicato formatosi su diverso anno di imposta richiede l'esame delle questioni e dei presupposti di fatto per la diversa annualità e la sua efficacia dipende dalle concrete circostanze accertate, elementi neppure specificamente dedotti nè dimostrati in controricorso.

7. Con il primo motivo, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , si prospetta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 , n. 4 per omissione della motivazione e motivazione irriducibilmente contraddittoria, perplessa e obiettivamente incomprensibile.

7.1. Il secondo motivo, articolato in via subordinata al primo sempre ai fini dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , deduce anche il vizio di ultrapetizione in cui la CTR sarebbe incorsa in violazione dell' art. 112 c.p.c. con riferimento ai medesimi capi della sentenza oggetto della prima censura.

7.2. Con la terza doglianza, articolata come le precedenti in rapporto all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , si prospetta un vizio di ultrapetizione in violazione e falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c. , dal momento che la decisione della CTR, anche a voler attribuire un significato logicamente riconoscibile ai capi della sentenza censurata con i due precedenti motivi, non avrebbe comunque potuto condurre all'annullamento integrale dell'avviso di accertamento.

7.3. Il quarto motivo, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2 , n. 3 , art. 54, comma 5 e art. 56, commi 2 e 5 con riferimento alla parte della sentenza che pare fare riferimento allo svolgimento del procedimento amministrativo, alla natura di accertamento parziale nel caso di specie e alla necessità di motivazione rafforzata.

7.4. Con il quinto motivo di ricorso, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , viene denunciata la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1 , art. 21, comma 2, lett. b) e art. 2697 cod. civ. per mancata valutazione da parte del giudice d'appello del requisito dell'inerenza dei costi, elemento necessario per il riconoscimento della loro detraibilità.

7.5. Il sesto motivo ai fini dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 con riferimento alla parte dell'involuto ragionamento della CTR in cui pare fare riferimento alla violazione del contraddittorio in fase procedimentale.

7.6. Il settimo motivo, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , investe del vizio motivazionale i medesimi capi della sentenza di appello oggetto delle precedenti censure, sempre in riferimento ai presupposti per il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA. 8. Il Collegio ritiene che, a differenza di quanto eccepito da parte contribuente, il ricorso nel suo complesso e, in particolare, nel suo primo motivo non sono inammissibili, prospettando un vizio di nullità della sentenza che non attiene neppure in astratto ad una richiesta di riesame del merito della fattispecie. Il primo motivo è inoltre fondato con assorbimento delle restanti censure, derivandone per ciò solo la nullità della sentenza.

8.1. In seguito alla riformulazione dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5) , disposta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54 conv. con modif. in L. n. 134 del 2012 , è denunciabile in cassazione l'anomalia motivazionale che si concretizza nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili", quale ipotesi che non rende percepibile l'iter logico seguito per la formazione del convincimento e, di conseguenza, non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice (Cass. Sez. L -, Ordinanza n. 12096 del 17/05/2018, Rv. 648978 - 01 ; Cass. Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014, Rv. 629830 - 01).

Vi è in particolare il vizio di assenza della motivazione, di cui all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 allorchè la sentenza sia nulla per contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, che rendono incomprensibili le ragioni poste a base della decisione (Cass. Sez. 6 - L, Ordinanza n. 16611 del 25/06/2018, Rv. 649628 - 01).

8.2. Orbene, nel caso di specie sussiste il denunciato contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili che viola l'obbligo costituzionale di pronunciare sentenze motivate, in particolare tra la parte in cui la C.T.R., afferma che "i rilievi dell'Ufficio sono del tutto aderenti agli scarni elementi indicati nelle fatture" (pag.1 motivi della decisione), riportando poco dopo anche il pertinente passaggio della motivazione dell'atto impositivo che secondo il giudice d'appello sorregge l'avviso di accertamento ("L'Ufficio infatti ha giustificato l'accertamento affermando (...)"), e ribadisce che "la Commissione ritiene che la puntuale individuazione della prestazione dedotta in fattura sia elemento indispensabile alla conoscenza della attività sottoposta a verifica" (pag.2 motivi della decisione), e la parte successiva dell'argomentazione che sorregge la sentenza impugnata.

In irriducibile contraddizione con quanto precede e con motivazione perplessa il giudice d'appello statuisce che "non è tuttavia convincente la motivazione con la quale l'Ufficio (ne) ha giustificato la necessità (della ripresa fiscale)", in quanto non è "sufficiente a giustificare la

ripresa fiscale la censura di genericità dei dati espressi in fattura indistintamente attribuita ai dati emergenti dai documenti richiamati nel provvedimento, senza che di questi ultimi sia stata intrapresa, anche con riguardo alla situazione globale che contraddistingue la contribuente, l'analisi specifica e senza che siano stati puntualmente indicati da parte dell'Ufficio, gli elementi che difettano per il configurarsi di una corretta documentazione contabile del rapporto economico/fiscale" (cfr. ult. pag. sentenza impugnata).

8.3. In sostanza nella prima parte dell'argomentare la CTR condivide la ragione sulla base della quale l'Ufficio ha ritenuto indimostrata la natura e l'inerenza delle operazioni documentate con fatture totalmente generiche e, pertanto, l'operato dell'Agenzia che le ha assoggettate ad imposizione, mentre nella seconda parte (a partire da "ritiene il collegio che, tuttavia, l'appello non possa essere accolto", ibidem) si afferma l'opposto, rendendo incomprensibile quale sia stato il reale pensiero del giudice di appello. Il reale convincimento del giudice è obiettivamente oscuro, anche tenuto conto del fatto che l'esito decisionale del giudice di prime cure è confermato, ma per ragioni dichiaratamente diverse da quelle espresse dal giudice di prime cure, che la CTR dichiara espressamente di non condividere: pertanto, non è possibile neppure dare una prevalenza ad alcune delle ragioni espresse, sulla base dell'integrazione della motivazione di cui alla sentenza impugnata in questa sede con quella formulata dal giudice di prime cure secondo la natura e i limiti del giudizio tributario di impugnazione-merito.

8.4. La nullità della sentenza determina l'assorbimento delle restanti censure incluso il sesto motivo attinente sì a questione preliminare, ma che non è certo costituisca una autonoma ratio decidendi circa la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 vista la motivazione perplessa articolata dal giudice d'appello.

9. La sentenza impugnata nulla va conclusivamente cassata con rinvio al giudice del merito, in diversa composizione, in relazione al profilo, oltre che per il regolamento delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del primo motivo ricorso, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia per il profilo e per le spese alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza