

# Sentenza del 27/03/2023 n. 8677 - 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. 1566/40/14 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 tre questionari inviati dall'Amministrazione finanziaria, oggetto di risposta da parte contribuente ritenuta insoddisfacente, cui faceva seguito la rettifica della dichiarazione per l'anno di imposta 2007 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 4.039.629,00 con irrogazione di sanzioni amministrative per Euro 5.049.536,25.

3. Il giudice di prime cure accoglieva il ricorso, condividendo la preliminare doglianza di omessa instaurazione del contraddittorio procedimentale di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 e di mancata redazione di p.v.c., questione assorbente ogni altra, e la decisione era condivisa dal giudice d'appello.

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

### Motivi della decisione

5. Con il primo motivo, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , l'Agenzia deduce la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , per aver la CTR ritenuto sussistente un generale obbligo di instaurazione del preventivo contraddittorio con la contribuente, anche nel caso di accertamento c.d. "a tavolino", quale pacificamente è stato il caso di specie, in cui l'avviso è stato emesso a seguito di plurimi invii di questionari, con consegna di documentazione da parte della contribuente in risposta agli stessi.

6. Il motivo non è affatto scarsamente intelleggibile, come si legge in controricorso, dal momento che con chiarezza censura la ratio decidendi espressa dalla CTR, incentrata sul mancato rispetto del contraddittorio endo-procedimentale.

6.1. Inoltre, se nella parte del controricorso (cfr. pp.33 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 conclude per l'infondatezza del motivo - 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.

6.2. Tanto premesso, il motivo è fondato. Va ribadito che: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7 , deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine 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, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - 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. 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 (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio" ( Cass. Sez. Un., Sentenza 29 luglio 2013 n. 18184 ).

7. Inoltre, le Sezioni unite della Corte hanno anche precisato che "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicchè esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito." ( Cass. Sez. Un. 9 dicembre 2015, n. 24823 ). Non vi sono ragioni per discostarsi nel caso di specie da tale autorevole insegnamento, mai superato ( Cass.

Sez. 5 -, Sentenza n. 701 del 15/01/2019, Rv. 652456 - 01 ; conforme, ad es. Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 22644 del 11/09/2019, Rv. 655048 - 01 ).

8. Nel caso di specie, è pacifico che le riprese non conseguono ad accesso, ispezione o verifica, trattandosi di controlli meramente documentali, ossia condotti sulla base delle dichiarazioni e della documentazione già in possesso dell'Amministrazione, integrate con la documentazione fornita dalla contribuente a seguito di ricezione di questionari (controlli c.d. a tavolino). Pertanto, l'art. 12, comma 7 Statuto non trova applicazione alla fattispecie non essendo condivisa dalla giurisprudenza di legittimità summenzionata la prospettazione della contribuente, accolta dalla CTR, secondo cui sussisterebbe un obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale.

9. Quanto poi alla specifica ripresa IVA per cui è causa, tributo armonizzato per cui si pone in linea generale la questione del contraddittorio sulla base del diritto Eurounitario in forza dell'art. 41 p. 2 lett. a) CDFUE come interpretato da CGUE 3 luglio 2014, C-129 e 130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV contro Staatssecretaris van Financien, p.p. 75-80; C-349/07, Sopropè - Organizagtes de Calgado Lda contro Fazenda Publica, p.p. 3738; CGUE 8 marzo 2017, C-14/16, Euro Park Service, p. 36; CGUE 20 dicembre 2017, C-276/16, Preqù Italia Srl , p.p. 45 ss.; 9 novembre 2017, C-298/16, I Spa s, p.p. 26, 28 e ss., è la stessa contribuente a ricordare che, nel caso di specie, a seguito dei questionari, il contraddittorio è intervenuto ben 3 volte con consegna di documentazione da parte della contribuente in risposta alle richieste, e ciò dimostra inequivocabilmente che nella fase del procedimento amministrativo è intervenuta in concreto l'interlocuzione effettiva tra le parti, prima dell'adozione dell'atto impositivo.

10. L'accoglimento del primo motivo, attinente questione preliminare che investe il procedimento amministrativo erroneamente ritenuto violato dalla CTR, con susseguente erronea preclusione alla disamina delle restanti doglianze, determina l'assorbimento del secondo motivo di ricorso, in cui è dedotto il difetto assoluto di motivazione, del terzo, che prospetta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1 e art. 21, comma 2, lett. b) e art. 2697 c.c. , nonchè della quarta censura che introduce un vizio motivazionale per omesso esame di fatti controversi e decisivi.

11. In conclusione, in accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbiti i restanti, la sentenza va cassata e il giudizio è rinviato alla Corte di giustizia di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, affinché si attenga all'enunciato principio e si pronunzi anche sulle questioni da lei dichiarate assorbite, oltre che sulle spese del giudizio di Cassazione.

P.Q.M.

La Corte:

Accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, in relazione al profilo accolto, a quelli rimasti assorbiti, e per il regolamento delle spese del giudizio di Cassazione.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza