



++++

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI LOMBARDIA

SEZIONE 9

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |            |              |            |
|--------------------------|------------|--------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | MICHELUZZI | LORENZO      | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | TAVIANO    | PAOLO ANDREA | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | TAVAZZA    | MARIO        | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |            |              |            |
| <input type="checkbox"/> |            |              |            |
| <input type="checkbox"/> |            |              |            |
| <input type="checkbox"/> |            |              |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2224/2016  
depositato il 13/04/2016

- avverso la pronuncia sentenza n. 7874/2015 Sez:3 emessa dalla Commissione  
Tributaria Provinciale di MILANO  
contro:

difeso da:

[Redacted]

proposto dall'appellante:  
AG. ENTRATE

[Redacted]

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B03TC02613/2014 IRES-ALTRO 2010  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B03TC02613/2014 IRAP 2010

SEZIONE

N° 9

REG.GENERALE

N° 2224/2016

UDIENZA DEL

10/10/2017 ore 09:30

N°

**4504/2017**

PRONUNCIATA IL:

~~10 ottobre 2017~~

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

08 novembre 2017

Il Segretario

Giorgio Parzini  
*[Handwritten Signature]*

## Svolgimento del processo

La [redacted] srl ha proposto ricorso avverso l'avviso di accertamento n. T9B03TC0 [redacted] 2014 emesso dalla Agenzia delle Entrate [redacted] con il quale è stata effettuata una rettifica in materia di transfer pricing per violazione dell'art. 110 comma 7 del TUIR con conseguente recupero a tassazione dell'importo di € 1.038.325,51 ai fini IRES e IRAP per l'anno 2010.

La società ricorrente ha eccepito l'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione dell'obbligo del contraddittorio, la violazione dell'art. 117 comma 7 del DPR 917/86 e delle linee guida OCSE del 22/7/2010 (OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations), la violazione degli artt. 39 e 42 del DPR n. 600/73 per assenza di presunzioni gravi, precise e concordanti nonché per carenza di motivazione, la violazione della disciplina in materia di onere della prova, la violazione dell'art.5 del dlgs 445/97e dell'art. 1 c. 50 della legge n.244/2007 in ordine alla corretta determinazione della base imponibile IRAP. Nel corso del giudizio la società eccepiva altresì la nullità dell'accertamento in quanto sottoscritto da funzionario privo illegittimamente investito del potere di firma.

L'Ufficio si è costituito in giudizio chiedendo il rigetto del ricorso sostenendo la legittimità del proprio operato.

Con sentenza n. 7874/3/15 la Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha accolto il ricorso del contribuente con compensazione delle spese in quanto rigettava l'eccezione di nullità relativa alla sottoscrizione dell'atto impugnato nonché le eccezioni di violazione del contraddittorio, trattandosi di accertamento "a tavolino" effettuato solo sull'esame documentale.

L'Agenzia delle Entrate Direzione provinciale I di Milano ha proposto appello avverso la sentenza di primo grado chiedendone la riforma, sostenendo la non necessità del contraddittorio in sede amministrativa, l'erronea applicazione da parte del Giudice di primo grado della disciplina di cui all'art. 12 della Legge 212/2000 per quanto riguarda la violazione del contraddittorio, e confermando la legittimità del proprio operato relativamente alle riprese a tassazione operate.

Nel presente giudizio si è costituito l'appellato chiedendo il rigetto dell'appello dell'Ufficio e la conferma della sentenza di primo grado, proponendo altresì appello incidentale condizionato relativamente ai punti sui quali il Giudice di primo grado non si è pronunciato ritenuti assorbiti nei motivi accolti e, in particolare, la violazione degli artt. 39 e 42 del DPR n. 600/73 per assenza di presunzioni gravi, precise e concordanti nonché per carenza di motivazione, la violazione della disciplina in materia di onere della prova, la violazione dell'art.5 del dlgs 446/97e dell'art. 1 c. 50 della legge n.244/2007 in ordine alla corretta determinazione della base imponibile IRAP.

## Motivazione

Preliminarmente deve essere accolto il motivo di impugnazione incidentale proposto dalla società relativo al rigetto da parte del Giudice di prime cure dell'eccezione di nullità dell'atto impugnato per violazione del principio del contraddittorio.

Il Collegio difatti ritiene, condividendo quanto sancito dalla Corte di Cassazione SS. UU. Sent. n. 19667/2014, che l'instaurazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale mediante comunicazione al contribuente da parte dell'Ufficio finanziario e' strutturalmente funzionale a consentire e a promuovere, da un lato, il reale ed effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente a tutela dei propri interessi e, dall'altro, l'interesse pubblico ad una corretta formazione procedimentale della pretesa tributaria e dei relativi mezzi di realizzazione. Un tale orientamento costituisce anche una specifica attuazione del principio generale emergente dall'articolo 7 della Legge n. 241 del 1990, il quale impone l'obbligo della comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale e' destinato a produrre effetti diretti. La previsione normativa dell'obbligo di previo invito costituisce espressione del principio costituzionale di imparzialita' e di buon andamento dell'amministrazione (articolo 97 Cost.) ed ha come tratti fondanti 1) la tutela dell'interesse giuridicamente protetto dei soggetti destinatari del procedimento a) ad aver conoscenza di quest'ultimo; b) a poter controdedurre agli assunti su cui si basa l'iniziativa procedimentale dell'Amministrazione; c) ad inserire nel complesso delle valutazioni procedimentali anche quelle attinenti ai legittimi interessi del privato destinatario; 2) la tutela dell'interesse pubblico al buon procedimento, interesse pubblico garantito da quell'apporto alla piena valutazione giuridico-fattuale che solo l'intervento procedimentale dei "soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale e' destinato a produrre effetti diretti" puo' fornire; 3) la tutela dell'affidamento, anche al fine di consentire tempestive misure difensive o riparatorie, di soggetti incolpevolmente estranei all'origine del procedimento lesivo, ed ignari di essa. Tale ricostruzione non e' scalfita dal fatto che la Legge n. 241 del 1990, articolo 13, comma 2, escluda i procedimenti tributari dall'applicazione degli istituti partecipativi previsti dall'articolo 7 della stessa legge, in quanto non si tratta di una esclusione tout court dei predetti istituti, bensì solo di un rinvio per la concreta regolamentazione dei medesimi alle norme speciali che disciplinano il procedimento tributario, essendo privo di qualsiasi ragionevolezza l'escludere dalla "partecipazione" il soggetto d'imposta (e destinatario della pretesa tributaria formatasi in esito al procedimento). In realta' la partecipazione e l'accesso sono pienamente compatibili con il procedimento tributario: essi tuttavia operano secondo gli schemi dello statuto del contribuente e non secondo i modelli dalla Legge n. 241 del 1990, coerentemente con quanto quest'ultima dispone, nel non escludere i procedimenti tributari dagli istituti partecipativi, ma rinviando in materia alle norme speciali previste per detti procedimenti.

Orbene, laddove si rifletta sul fatto che lo statuto del contribuente e' costituito da un complesso di norme la cui precipua funzione e' quella di improntare l'attivita' dell'amministrazione finanziaria alle regole dell'efficienza e della trasparenza, nonche' quella di assicurare l'effettivita' della tutela del contribuente nella fase del procedimento tributario, e' agevole vedere che si tratta di norme che sostanzialmente riproducono, con riferimento ad uno speciale procedimento amministrativo, alcune delle fondamentali

regole dettate dalla Legge n. 241 del 1990 sul procedimento in generale. E così' tra le norme dello Statuto l'articolo 6, che obbliga l'amministrazione ad assicurare l'effettiva conoscenza degli atti da parte del destinatario, mediante la comunicazione nel luogo di effettivo domicilio e a informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti; inoltre e' previsto che prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo; l'articolo 10, comma 1, che fissa il fondamentale principio secondo il quale i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede, ribadisce in questa forma quella garanzia di decisione partecipata che costituisce la ratio della previsione normativa espressa dalla Legge n. 241 del 1990, art.7.

Pertanto, il contraddittorio endoprocedimentale deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (Cass. SS.UU. sent. n. 26635/2009) la cui mancanza comporta la nullità dell'atto conclusivo del procedimento, derivando la sanzione dell'invalidità dell'atto dal sistema ordinamentale nel suo complesso, in attuazione di un principio immanente nell'ordinamento e relativo alla garanzia connessa alla previsione della comunicazione quale momento di instaurazione del contraddittorio anteriore all'emissione del provvedimento. La violazione di ciò si traduce in una divergenza dal modello normativo di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la disciplina assolve e della forza impediante, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante (Cass. Sezione Tributaria sent. n. 15311 del 2014, Cass. SS.UU. sent. n. 18184 del 2013).

Da quanto sopra emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente anche nella "fase precontenziosa" o endo-procedimentale, al cui ordinato ed efficace sviluppo e' funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'articolo 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'articolo 97 Cost. principio fondamentale immanente nell'ordinamento tributario che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'amministrazione del "contraddittorio endoprocedimentale" ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo e la violazione dello stesso determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario.

Il principio sopra delineato è applicabile a parere di questo Collegio a prescindere dalla circostanza se si tratti di tributi armonizzati in relazione ai quali la giurisprudenza ha di recente confermato l'applicazione (Cass. Sent. n. 24823/2015, CTR Piemonte sent. n. 126/1/2016), ovvero di tributi non armonizzati atteso che ciò che rileva è che laddove fosse stato instaurato il contraddittorio il contribuente sarebbe stato messo in grado di fornire elementi che, seppure in linea teorica, avrebbero potuto determinare una pretesa tributaria di minore entità.

Quanto sopra appare tanto più pregnante nell'ipotesi di accertamento a "tavolino" da parte dell'Ufficio e, in particolare, con riferimento alla quantificazione dell' [redacted] delle operazioni di transfer pricing, trattandosi quello in esame, di accertamento documentale la cui base di calcolo si fonda sulla mera interpretazione circa l'inerenza o meno di voci di costo e di ricavi alle operazioni oggetto di controllo, inerenza che risente delle politiche gestionali dell'azienda in verifica e delle aziende comparabili, per cui in tal caso appare quanto mai necessaria la partecipazione al procedimento del contribuente che può fornire all'Ufficio parametri che consentono di comprendere il perché dell'utilizzo di talune voci, ovvero dell'esclusione di altre, nel calcolo dell' [redacted] al fine addivenire alla determinazione di una pretesa tributaria legittima sia sotto il profilo della ripresa a tassazione sia sotto il profilo del quantum richiesto al contribuente, e ciò ha una particolare rilevanza nel caso in esame laddove si consideri che il calcolo dell' [redacted] posto in essere dall'Ufficio è relativo agli anni di imposta precedenti alla messa in liquidazione della società in quanto non più competitiva sul mercato.

Conseguentemente l'avviso di accertamento n. T9B03TC02613/2014 avente ad oggetto la determinazione del reddito attraverso il sistema dell' "accertamento a tavolino" e della maggiore imposta dovuta non essendo stato preceduto dal alcun invito al contribuente a fornire chiarimenti e' nullo, in ragione della violazione dell'obbligo che incombe all'amministrazione di attivare il "contraddittorio endoprocedimentale". L'accoglimento della preliminare eccezione di nullità è assorbente di tutti gli altri motivi proposti dalle parti con l'appello principale e con l'appello incidentale.

*Alla luce di tali considerazioni l'appello incidentale del contribuente è accolto. Atteso che il motivo accolto riguarda la radicale nullità dell'accertamento, detta nullità assorbe tutti i motivi di appello proposti dall'Ufficio in via principale e gli ulteriori motivi proposti dalla società in via incidentale.*

In considerazione della particolare complessità della materia oggetto del giudizio relativa alla determinazione del mark up nella disciplina del transfer pricing, si ritengono sussistere giusti motivi per compensare interamente tra le parti le spese del presente grado di giudizio.

PQM

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia accoglie l' appello incidentale della società sotto l'aspetto della nullità dell'atto impugnato per violazione del principio del contraddittorio con conseguente parziale riforma sul punto dell'impugnata sentenza n. 7874/3/15 della Commissione Tributaria Provinciale

di Milano, ritenuti assorbiti tutti i motivi di appello proposti dall'Ufficio in via principale e gli ulteriori motivi proposti dalla società in via incidentale. Per l'effetto dichiara la nullità dell'avviso di accertamento n. T9B03TC02613/2014 emesso dalla Agenzia delle Entrate

Spese del presente grado di giudizio compensate.

Milano 10/10/2017

Il Relatore

Dott. Paolo Andrea Taviano

Il Presidente

Dott. Lorenzo Micheluzzi