Sentenza del 25/09/2020 n. 20194 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La societa' (---) s.r.l., esercente attivita' di "Bar e caffe'", propose ricorso avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate - Ufficio Napoli 1, aveva accertato, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 39, comma 1, lettera d), per l'anno 2006, maggiori ricavi non contabilizzati per complessivi Euro 107.565,00, recuperando a tassazione maggiore Ires, Irap e Iva, oltre sanzione ed interessi.

La Commissione tributaria provinciale di Napoli, con sentenza n. 3883 del 2011, respingeva il ricorso confermando la legittimita' dell'avviso di accertamento fondato sui cd. studi di settore.

2. La societa' proponeva appello avverso tale sentenza innanzi alla Commissione tributaria regionale della Campania, che, con la sentenza n. 248/7/2012, depositata il 31/05/2012, non notificata, respingeva l'appello confermando integralmente la sentenza di primo grado.

3. La societa' contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a otto motivi. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso. La societa' (---) s.r.l. ha presentato memoria ex articolo 378 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente deduce la nullita' della sentenza e del procedimento, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, ex articolo 112 cod. proc. civ., nonche' l'omessa motivazione su di un fatto decisivo e controverso per il giudizio, la' dove la Commissione regionale avrebbe omesso di pronunciarsi sull'eccezione di nullita' dell'avviso di accertamento per carenza di sottoscrizione del capo dell'Ufficio o di un suo delegato.

1.2. Con il secondo lamenta la violazione e la falsa applicazione di legge e segnatamente degli articoli 99, 112 e 113 c.p.c. e Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42 in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonche' l'omessa motivazione su di un fatto decisivo e controverso per il giudizio, la' dove la Commissione regionale avrebbe omesso di pronunciarsi sull'eccezione di nullita' dell'avviso di accertamento perche' sottoscritto dal capo aerea controllo e perche' non riporta alcuna indicazione in merito all'esistenza di una delega rilasciata dal capo dell'Ufficio.

1.3. Col terzo motivo di ricorso la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre

1973, n. 600, articolo 39, comma 1, lettera d) e Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 54 nonche' l'omessa motivazione su di un fatto decisivo e controverso per il giudizio, la' dove la Commissione regionale, nonostante la (---) s.r.l. aveva dedotto (sia in primo che in secondo grado) la nullita' dell'avviso impugnato per illegittimita' del procedimento di accertamento applicato dall'Ufficio in carenza dei presupposti di legge, ha omesso di motivare su tale specifica censura limitandosi ad affermare, apoditticamente, la legittimita' dell'accertamento nonostante l'Ufficio non avesse effettuato alcuna verifica della documentazione contabile.

1.4. Col quarto motivo di ricorso la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 42, Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 56, della L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 7, della L. 7 agosto 1990, n. 241, articolo 3 nonche' l'omessa motivazione su di un fatto decisivo e controverso per il giudizio, la' dove la Commissione regionale, nonostante la (---) s.r.l. avesse dedotto (sia in primo che in secondo grado) la nullita' dell'avviso impugnato per difetto di motivazione in ordine ai presupposti per procedere alla determinazione induttiva dei maggiori ricavi ed in ordine alla carenza dei presupposti per la ripesa a tassazione, ha omesso di motivare sul punto, limitandosi ad affermare, apoditticamente, la legittimita' dell'accertamento invertendo le regole dell'onere probatorio e non considerando che la ricorrente aveva prodotto ricavi congrui con lo studio di settore di riferimento.

1.5. Col quinto motivo deduce nuovamente il vizio di violazione di legge per l'inconfigurabilita' dei presupposti per l'effettuazione dell'accertamento "analitico - induttivo" ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica cit., articolo 39, comma 2, lettera d) e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54 nonche' il vizio di motivazione per aver i secondi giudici omesso di valutare che in presenza di regolari scritture contabili il solo rilievo dell'applicazione, da parte dalla contribuente, di una percentuale di ricarico formalmente diversa da quella riscontrata nel settore di appartenenza, potesse valere a presumere un reddito maggiore.

1.6. Con il sesto motivo assume la nullita' della sentenza e del procedimento, per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato (articolo 112 c.p.c.), in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, l'omessa motivazione di un fatto decisivo per il giudizio e la violazione di legge, laddove, con riguardo all'Irap, non ha considerato la violazione delle norme che stabiliscono in capo alle amministrazioni regionali la competenza in materia.

1.7. Col settimo motivo di ricorso deduce la violazione delle regole del regime probatorio inerente all'accertamento analitico induttivo, nonche' l'omessa motivazione circa il mancato soddisfacimento, da parte dell'Ufficio, del corrispondente onere probatorio (articolo 2697 c.c.).

1.8. Con l'ottavo ed ultimo motivo di ricorso articola nuovamente le censure di violazione di legge e di omessa motivazione, in ordine all'irrogazione delle sanzioni che non potevano essere irrogate in considerazione dell'eccezione di nullita' dell'avviso di accertamento.

2. Il primo motivo di ricorso non e' fondato e deve essere rigettato.

La Commissione regionale ha dato atto, nella parte dedicata alla ricostruzione dei fatti processuali, che l'appellante aveva eccepito, tra l'altro, l'illegittimita' della prima sentenza per "omessa pronuncia sui motivi di ricorso" e per violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42 (v. sentenza, terzo cpv., pagina 2) e, su tali premesse, ha rigettato l'appello confermando la legittimita' sostanziale dell'avviso di accertamento fondato sui cd. studi di settore.

2.1. Ritiene il Collegio che la Commissione regionale, nel rigettare l'appello della societa' contribuente, ha seguito un iter logico argomentativo che risulta oggettivamente incompatibile con la fondatezza della relativa eccezione, dimostrando, cosi', di averla implicitamente rigettata.

Ed invero, e' principio consolidato di questa Corte, che qui si condivide e si fa proprio, che non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione sul punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (cfr., ex plurimis, Sez. 5, Ordinanza n. 29191 del 06/12/2017).

E' stato soggiunto che non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la motivazione accolga una tesi incompatibile con quella prospettata, implicandone il rigetto, escludendosi l'error in procedendo ogni qual volta vi sia una motivazione che fornisca una spiegazione comunque adeguata della decisione (cfr. Sez. 5, Ordinanza n. 2153 del 30/01/2020, Rv. 656681-01).

Nella specie - si ripete - la decisione della Commissione regionale, che, a fronte della specifica eccezione di nullita' formale dell'avviso della societa' contribuente, ha deciso nel merito la controversia ritenendo sussistenti i presupposti dell'accertamento di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 39, comma 1, lettera d) e Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 54 ha, in realta', determinato il rigetto implicito della preliminare eccezione sulla violazione formale relativa alla insussistenza della delega.

3. Il secondo motivo di ricorso contiene due diversi profili di censura, lamentandosi, da un lato, la violazione di legge (articoli 99, 112 e 113 c.p.c. e Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42) e, dall'altro, l'omessa motivazione su di un fatto decisivo e controverso per il giudizio riguardante l'eccezione di nullita' dell'avviso di accertamento.

Tale motivo e' fondato nella parte riguardante la carenza motivazionale in relazione all'eccezione di nullita' dell'avviso di accertamento perche' sottoscritto dal capo aerea controllo senza indicazione della delega rilasciata dal capo dell'ufficio.

Invero, ritenuta l'ammissibilita' del mezzo, articolato in relazione alla formulazione previgente dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 rispetto a sentenza pubblicata in epoca precedente al 12 settembre 2012 - data dalla quale e' entrato in vigore dell'articolo 360 c.p.c., il comma 1, nuovo testo n. 5, che consente l'impugnazione per la diversa ipotesi di omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che e' stato oggetto di discussione tra le parti -, si ravvisa la carenza di motivazione in quanto la sentenza impugnata non ha dato conto dei motivi, in fatto e in diritto, della decisione di rigetto (implicito) dell'eccezione sollevata dalla societa' di nullita' dell'avviso di accertamento, per violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973,

articolo 42 precludendo, cosi', ogni controllo sull'iter logico argomentativo che ha determinato la decisione.

Nella specie, la sentenza della Commissione tributaria regionale, ha accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate omettendo di esaminare i fatti - e cioe' la sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte del capo area controllo senza indicazione della delega rilasciata dal capo dell'ufficio - posti a fondamento dell'eccezione sollevata dalla societa' contribuente incorrendo, cosi', nel vizio denunciato.

In particolare, l'assenza di qualsiasi motivazione sulla legittimita' formale dell'avviso in punto di sottoscrizione e, quindi, dei poteri di legittimazione del suo autore e' vizio che prevale sulla violazione di legge, pur denunciata dalla ricorrente nel secondo mezzo. Ed invero, la carenza di motivazione non consente di verificare se vi sia stata violazione o falsa applicazione della legge da parte dei secondi giudici nel ritenere (implicitamente) la validita' formale dell'avviso di accertamento e, quindi, decidere nel merito.

3.1. Peraltro, con riguardo alla legittimita' della delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento, puo' ricordarsi che la giurisprudenza di questa Corte distingue tra delega di funzioni e di firma, chiarendo che la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ad un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 42 ha natura di delega di firma - e non di funzioni "poiche' realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna, restando l'atto firmato dal delegato imputabile all'organo delegante, con la conseguenza che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione di detta delega di firma puo' avvenire anche mediante ordini di servizio, senza necessita' d'indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa" (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 11013 del 19/04/2019, Rv.653414-01).

A fronte dell'eccezione di carenza di delega alla sottoscrizione da parte del titolare dell'ufficio sollevata dalla societa' contribuente, scatta l'onere in capo all'Amministrazione erariale di documentare la delega di firma (cfr. Sez. 6-5, Ordinanza n. 5200 del 06/03/2018, Rv. 647281-01) ed il conseguente obbligo da parte del giudice di merito di verificare tale documentazione per pronunciarsi sull'accoglimento o sul rigetto della relativa eccezione, del che non v'e' traccia di motivazione nella sentenza impugnata.

4. In conclusione, il primo motivo di ricorso deve essere rigettato mentre va accolto il secondo motivo, con assorbimento dei restanti; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione regionale della Campania, in diversa composizione, affinche' proceda ad un nuovo esame della controversia alla luce dei principi su esposti nonche' provveda in ordine alle spese del presente giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

Rigetta il primo motivo di ricorso; accoglie il secondo motivo di ricorso; assorbe i restanti; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione regionale

della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza