Sentenza del 21/02/2022 n. 5515 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. In data 15.11.2011 (ric., p. 2) l'Agenzia delle Entrate notificava all'A. G. Spa l'avviso di accertamento n. (---), attinente ad Ires ed Irap in relazione all'anno 2006, rideterminando il reddito d'impresa in Euro 8.507.953,00, a fronte degli Euro 7.772.485,00 dichiarati, e quantificando la base imponibile ai fini Irap in Euro 21.611.882,00, a fronte degli Euro 21.502.927,00 dichiarati (controric., p. 1). L'atto impositivo risultava fondato essenzialmente sulla ritenuta indeducibilità di costi relativi all'utilizzo di un fondo svalutazione crediti "tassato" (Euro 626.523,00), e delle quote di ammortamento dell'avviamento denominato DuPont (Euro 108.944,80).

2. La società impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano e contestava, per quanto ancora di interesse, che l'avviso di accertamento non era stato preceduto dalla redazione e notificazione di un Processo Verbale di Costatazione, pur essendo state svolte indagini dalla Guardia di Finanza, in particolare in relazione ai redditi dichiarati per l'anno 2007, e comunque criticava l'omessa istaurazione del contraddittorio preventivo con essa contribuente. Lamentava, inoltre, il difetto di legittimazione del soggetto firmatario dell'atto impositivo. Infine, censurava nel merito le riprese a tassazione operate dall'Agenzia, sulla base di ampia documentazione prodotta dalla società. Il giudice di primo grado scriveva che "esaminate le argomentazioni delle parti, la documentazione prodotta e verificati i conteggi, la Commissione ritiene fondata la tesi della società e pertanto la richiesta meritevole di essere accolta". In conseguenza annullava l'avviso di accertamento.

3. La decisione sfavorevole conseguita dalla CTP era gravata da appello da parte dell'Amministrazione finanziaria, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia che, ritenute fondate le difese proposte dall'Agenzia, accoglieva l'impugnativa e, ribaltando la decisione di primo grado, confermava integralmente la validità ed efficacia dell'avviso di accertamento.

4. Avverso la decisione assunta dalla CTR ha proposto ricorso per cassazione la A.G. Spa, affidandosi a quattro strumenti di impugnazione. Resiste mediante controricorso l'Ente impositore.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il P.M., nella persona del S. Procuratore Generale Giuseppe Locatelli, che ha domandato accogliersi il secondo ed il terzo motivo di impugnazione proposti dalla contribuente, cassandosi con rinvio la decisione adottata dalla CTR della Lombardia. Successivamente la A.G. Spa ha depositato memoria, insistendo nel domandare l'accoglimento delle proprie ragioni di censura.

Motivi della decisione

1. Mediante il primo motivo di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, la ricorrente contesta la nullità della sentenza pronunciata dal giudice dell'appello, in conseguenza della violazione del disposto di cui all'art. 112 c.p.c., della L. n. 212 del 2000, art. 7 anche in relazione all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, nonchè degli artt. 3, 53 e 97 (Cost.), e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, per avere la CTR omesso di pronunciare in ordine alla contestazione relativa alla violazione del diritto di difesa della contribuente.

2. Con il suo secondo strumento di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la contribuente lamenta l'omesso esame di fatti controversi e decisivi per il giudizio, in considerazione del disposto di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, per non avere la CTR tenuto in alcun conto le ampie produzioni documentali offerte dalla società al fine di dimostrare "l'esistenza di un fondo svalutazione crediti tassato di entità tale da consentirne l'utilizzo, nel 2006, per Euro 626.523,00" (ric., p. 36).

3. Mediante il terzo mezzo di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, la ricorrente critica la decisione adottata dalla CTR per essere incorsa nella violazione dell'art. 68, comma 3, e art. 103, comma 3, del TUIR, nonchè dell'art. 2426 c.c., non avendo provveduto il giudice dell'appello ad esaminare fatti controversi e decisivi per il giudizio ed ampiamente documentati, in ordine alle corrette modalità di ammortamento dell'avviamento DuPont ai fini fiscali.

4. Con il suo quarto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la società censura la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 1 e 3, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, per non avere la CTR rilevato il vizio di legittimazione del soggetto firmatario dell'atto impositivo, neppure appartenente alla carriera direttiva.

5. Con il suo primo motivo di ricorso, la società contesta la nullità della impugnata sentenza della CTR, in conseguenza della omessa pronuncia in materia di rispetto del diritto di difesa della contribuente, ed in particolare in relazione alla mancata redazione e notifica di un Processo Verbale di Costatazione, a conclusione delle operazioni di accertamento tributario, e comunque in conseguenza della omessa instaurazione del contraddittorio preventivo con la contribuente da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Occorre premettere che la ricorrente ha avuto cura di indicare in qual modo abbia proposto le sue appena riassunte censure sin dal ricorso introduttivo, e come le abbia diligentemente coltivate. Il motivo di ricorso risulta pertanto ammissibile.

5.1. Può quindi rilevarsi che la CTR non ha pronunciato in forma espressa in ordine alle contestazioni relative alla violazione dei propri diritti di difesa introdotte dalla contribuente, ma ha dichiarato assorbita ogni questione ulteriore rispetto a quelle su cui ha pronunciato. In conseguenza non può affermarsi che una pronuncia del giudice dell'appello sia stata omessa.

5.2. La pronuncia implicita di rigetto della questione emessa dalla CTR, invero condivisibile, merita comunque di essere compiutamente argomentata.

Invero l'ordinamento tributario non prevede che ogni atto impositivo debba essere preceduto dalla notificazione di un Processo Verbale di Costatazione.

Inoltre, qualora non sia la legge a prevedere uno specifico obbligo di instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, in relazione a particolari tributi o condizioni di fatto o di diritto, l'Amministrazione finanziaria non è tenuta ad istituirlo, a meno che non si verta in materia di tributi armonizzati, ma nel caso di specie si controverte in materia di Ires ed Irap, che non lo sono.

5.2.1. Questi principi sono stati ripetutamente affermati da questa Corte di legittimità, ad esempio statuendo che "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata esclusivamente per i tributi "armonizzati" di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, mentre, per quelli "non armonizzati" - non essendo rinvenibile, nella legislazione nazionale, una prescrizione generale, analoga a quella comunitaria - solo ove risulti specificamente sancito", Cass. Sez. VI-V, 31.5.2016, n. 11283 (Conf. Sez. U, 9.12.2015, n. 24823).

Il primo motivo di ricorso risulta pertanto infondato, e deve perciò essere respinto.

6. Mediante il secondo motivo di ricorso la società critica l'omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione alla mancata valutazione, da parte della CTR, della documentazione contabile e delle tabelle riassuntive allegate dalla contribuente già al ricorso introduttivo, essendo stata prodotta ulteriore documentazione in sede di accertamento con adesione, per giustificare il corretto utilizzo di un fondo svalutazione crediti "tassato", nell'anno 2006, per l'importo di Euro 626.523,00. Mediante il terzo motivo di ricorso la società critica (anche) l'omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione alla mancata valutazione, da parte della CTR, della documentazione contabile e delle tabelle riassuntive allegate dalla contribuente già al ricorso introduttivo, essendo stata prodotta ulteriore documentazione in sede di accertamento con adesione, per giustificare le corrette modalità di ammortamento, ai fini fiscali, dell'avviamento commerciale relativo al fondo denominato DuPont, anche in relazione all'anno 2006. I due motivi di ricorso possono essere trattati congiuntamente perchè, nella parte riassunta, propongono la medesima questione di diritto.

6.1. Invero la CTP, dopo aver dettagliatamente descritto le vicende dell'acquisto di ramo d'azienda della DuPont, e pure le modalità di calcolo relative all'utilizzo del fondo svalutazione crediti, aveva deciso: "Esaminate le argomentazioni delle parti, la documentazione prodotta e verificati i conteggi, la Commissione ritiene fondata la tesi della società ricorrente e pertanto la richiesta meritevole di essere accolta. In relazione al fondo svalutazione crediti tassato, la Commissione ritiene provata la sua esistenza e nella entità sussistente in grado di assorbire l'utilizzo per l'importo trasferito alla società Lastra Srl con la cessione del ramo d'azienda. In relazione al costo dell'avviamento originato dall'acquisto del ramo d'azienda da Dupont De Nemours Italia Spa, la Commissione ritiene verificato l'importo nell'entità riferito dalla

ricorrente, corrette e di competenza le quote fiscali dell'ammortamento...". In conseguenza la CTP accoglieva il ricorso della contribuente.

6.2. Diversa valutazione è stata effettuata dalla CTR, che ha laconicamente osservato: "Per quanto all'utilizzo del fondo svalutazione crediti... a richiesta da parte dell'Ufficio di produrre idonea documentazione a dimostrazione della tassazione del fondo, la società contribuente nulla ha prodotto". Inoltre, "similmente per l'avviamento denominato Dupont, la società ha provveduto all'ammortamento in 5 anni, ma impiegando una eccessiva percentuale di deducibilità" e, sulla base di questi argomenti, il giudice dell'appello ha accolto il ricorso dell'Amministrazione finanziaria e rigettato integralmente le contestazioni della contribuente.

6.3. Invero, che la società abbia prodotto documentazione per dimostrare la corretta formazione ed utilizzo del fondo svalutazione crediti risulta attestato dalla CTP, confermato dalla ricorrente, ed il dato neppure appare contestato dall'Agenzia delle Entrate (cfr., in particolare, controric., p. 7, nota 1). Pertanto la CTR avrebbe dovuto necessariamente chiarire perchè abbia ritenuto questa documentazione inidonea ad assicurare giuridico fondamento alle censure proposte dalla contribuente. Il contestato vizio di omesso esame, pertanto, effettivamente sussiste.

6.3.1. Quanto all'avviamento DuPont, poi, la CTR afferma che la società ha provveduto all'ammortamento in cinque anni, ma impiegando un'eccessiva percentuale di deducibilità. La società ha invero spiegato di avere provveduto all'ammortamento in cinque anni ai fini civilistici, mentre ai fini fiscali vi ha provveduto nel più lungo periodo (1998-2006) consentito dalla legge, producendo documentazione a supporto delle proprie allegazioni. Anche in questo caso, pertanto, la critica di omesso esame rivolta dalla contribuente alla decisione adottata dalla CTR appare fondata.

Il secondo ed il terzo motivo di ricorso devono essere pertanto accolti per le ragioni indicate, assorbite le ulteriori censure proposte con il terzo mezzo d'impugnazione.

7. Mediante il suo quarto strumento di ricorso la società contesta il vizio di legittimazione del firmatario dell'atto impositivo per conto dell'Amministrazione finanziaria.

Anche in questo caso deve rilevarsi che la ricorrente ha avuto cura di indicare in qual modo abbia proposto le sue censure sin dal ricorso introduttivo, e come le abbia diligentemente coltivate, anche a seguito della produzione dell'atto di delega da parte dell'Agenzia delle Entrate, avvenuta nel corso del giudizio di primo grado. Il motivo di ricorso risulta pertanto ammissibile.

Tanto premesso, la CTR ha esaminato la questione, ed ha concluso che l'atto impositivo "risulta regolarmente sottoscritto da persona preposta ed appositamente delegata" (sent. CTR, p. 1).

7.1. L'avviso di accertamento, pacificamente, è stato sottoscritto dal Dott. N.L., e l'Agenzia delle Entrate ha prodotto atto avente ad oggetto l'attribuzione dell'incarico dirigenziale di Capo Sezione Controlli Fiscali in suo favore, datato 28.10.2010, nonchè atto di attribuzione di firma ai Dirigenti della Direzione Generale della Lombardia, datato 24.11.2010 (ric., p. 17). Anche in sede di ricorso per cassazione, però, la ricorrente insiste nell'affermare che l'appartenenza alla carriera direttiva del firmatario dell'atto, richiesta quale requisito indispensabile dal D.P.R. n. 600

del 1973, art. 42 non è stata provata dall'Amministrazione finanziaria, poichè la documentazione prodotta permette solo di affermare che egli fosse un "incaricato di funzioni dirigenziali". In proposito questa Corte di legittimità ha già avuto modo di chiarire che "in tema di accertamento tributario, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 1 e 3, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva, cioè da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 24, convertito dalla L. n. 44 del 2012", Cass. sez. V, 26.2.2020, n. 5177 (conf. Cass. sez. V, 9.11.2015, n. 22810), non avendo la Corte di legittimità mancato di evidenziare che "la delega per la sottoscrizione dell'avviso di accertamento conferita dal dirigente ex al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 1, è una delega di firma e non di funzioni: ne deriva che il relativo provvedimento non richiede l'indicazione nè del nominativo del soggetto delegato, nè della durata della delega, che pertanto può avvenire mediante ordini di servizio che individuino l'impiegato legittimato alla firma mediante l'indicazione della qualifica rivestita, idonea a consentire, "ex post", la verifica del potere in capo al soggetto che ha materialmente sottoscritto l'atto", Cass. sez. V, 29.3.2019, n. 8814.

Il quarto motivo di ricorso risulta pertanto infondato, e deve essere perciò respinto.

8. In definitiva, il secondo ed il terzo motivo di ricorso introdotti dalla contribuente devono essere accolti, nei limiti indicati, rigettati gli ulteriori, e la sentenza impugnata deve essere pertanto cassata con rinvio alla Commissione Tributaria di Milano che, in diversa composizione, procederà a nuovo giudizio, nel rispetto dei principi esposti, e provvederà anche a disciplinare le spese di lite del giudizio di legittimità tra le parti.

La Corte:

P.Q.M.

accoglie il secondo ed il terzo motivo di ricorso proposti dalla A. G. Spa, in persona del legale rappresentante pro tempore, nei limiti di cui in motivazione, rigetta gli ulteriori, cassa la decisione impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale di Milano che, in diversa composizione, procederà a nuovo giudizio, nel rispetto dei principi esposti, e provvederà anche a regolare le spese di lite del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, il 12 gennaio 2022.

Depositato in Cancelleria il 21 febbraio 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza