Sentenza del 28/02/2022 n. 6610 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La controversia riguarda l'impugnazione, da parte di T. Spa beneficiaria della scissione parziale, incorporante e condebitrice in solido con Atc Spa - dell'avviso di accertamento, ai fini Irap, per il 2011, identico all'avviso notificato alla scissa e oggetto di autonoma impugnazione, fondato sull'asserita insussistenza del diritto della società a fruire della riduzione della base imponibile dell'imposta regionale in applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, del novellato art. 11, comma 1, lett. a), nn. 2 e 4, (c.d. riduzione del cuneo fiscale).

2. La C.T.P. di Bologna rigettò la domanda con sentenza (n. 255/02/2016), confermata dalla C.T.R. dell'Emilia-Romagna, che ha disatteso i motivi di gravame della contribuente, sulla base delle seguente considerazioni: (i) non esiste un obbligo di contraddittorio preventivo quando si controverta su un tributo non armonizzato come l'Irap; (ii) l'avviso era stato validamente sottoscritto da un funzionario delegato alla firma dal capo dell'ufficio grandi contribuenti; (iii) come stabilito dalla giurisprudenza di legittimità e costituzionale in vicende analoghe a quella in esame, nella specie sussistevano sia la legittimazione passiva che la responsabilità solidale dell'appellante per i debiti fiscali della scissa anteriori alla scissione; (iv) testualmente (cfr. pag. 5 della sentenza) "sono da disattendere le eccezioni di merito, concernenti la fondatezza del recupero dell'I.r.a.p., perchè già decise, in senso favorevole all'Amministrazione, nel procedimento RGA n. 1363/2016 nel quale è parte la società "A.T.C. s.p.a. in liquidazione".

3. La contribuente ha proposto ricorso, con nove motivi, illustrati con una memoria, per la cassazione della sentenza d'appello; l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso ("1 Violazione dell'art. 1306 c.c., applicabile anche al processo tributario, e 2909 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. La sentenza resa in un giudizio tra un obbligato solidale ed il creditore non ha efficacia contro un altro debitore, soprattutto se non è passata in giudicato."), la ricorrente censura la sentenza impugnata che non ha rilevato che la decisione intervenuta nel giudizio parallelo, riguardante l'impugnativa del medesimo avviso ad opera della società scissa Atc Spa, che ha respinto la domanda della contribuente, non ha effetto in questo giudizio sia perchè non ancora passata in giudicato sia perchè, in generale, la sentenza resa tra un creditore e un debitore in solido non ha effetto verso i condebitori.

2. Con il secondo motivo ("2 Nullità della sentenza o del procedimento. Violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, dell'art. 118 disp. att. c.p.c., e dell'art. 156 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4. Il rigetto della doglianza relativa all'Irap è soltanto apparentemente motivato."), si

censura la sentenza impugnata che, con motivazione apparente e senza spiegare le ragioni della decisione, ha rigettato le questioni attinenti alla fondatezza della pretesa Irap in forza del fatto che le medesime questioni erano già state decise in senso favorevole all'erario nel giudizio parallelo (con RG n. 1363/2016) tra Atc Spa e l'Amministrazione finanziaria.

3. Con il terzo motivo ("3 Nullità della sentenza o del procedimento per violazione dell'art. 112 c.p.c., e omessa pronuncia in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4. La Commissione non si è pronunciata sulla domanda di Tper relativa alla disapplicazione delle sanzioni."), si censura la sentenza impugnata che ha omesso di statuire sulla richiesta di disapplicazione delle sanzioni a causa dell'oggettiva incertezza normativa avanzata dalla contribuente in primo grado e riproposta come motivo di appello.

4. Con il quarto motivo ("4 Nullità della sentenza o del procedimento. Violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, e dell'art. 156 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4. Omessa o comunque apparente motivazione in merito all'implicito rigetto del motivo inerente alla disapplicazione delle sanzioni."), la censura di cui al precedente motivo è declinata come vizio di motivazione apparente della sentenza d'appello nel caso in cui il silenzio della C.T.R. sullo specifico motivo di appello venga interpretato come implicito rigetto del motivo di gravame.

5. Con il quinto motivo ("5 Violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2, nonchè della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. La legittima disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza normativa."), la ricorrente ascrive alla C.T.R. di non avere rilevato che la disapplicazione delle sanzioni era giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della normativa tributaria in tema di agevolazione Irap a favore delle imprese che svolgono servizio di pubblico trasporto, come attestato dalle frequenti oscillazioni giurisprudenziali circa la qualificazione giuridica del relativo contratto quale concessione o, alternativamente, quale appalto di servizi.

6. Con il sesto motivo ("6 Violazione del generale principio di matrice comunitaria e nazionale dell'obbligo di contraddittorio preventivo, nonchè della L. n. 4 del 1929, art. 24, e della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. La sentenza di secondo grado ha illegittimamente negato l'esistenza di un generale obbligo del contraddittorio precedente l'emissione di avviso di accertamento."), la ricorrente censura la sentenza impugnata che ha negato la nullità dell'avviso di accertamento per carenza di contraddittorio anticipato senza considerare che il principio del contraddittorio preventivo è immanente all'intero sistema tributario e che, diversamente da quanto afferma il giudice di merito, tale principio non opera limitatamente ai tributi armonizzati, categoria nella quale, com'è noto, non s'inscrive l'imposta regionale sulle attività produttive.

7. Con il settimo motivo ("7 Violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. La delega deve essere nominativa e non genericamente riferita ad un ruolo."), si censura la sentenza impugnata che ha negato la nullità dell'avviso per la mancanza di una valida sottoscrizione trascurando la circostanza, accertata dal giudice di merito, che la delega di firma al funzionario che aveva sottoscritto l'avviso era viziata poichè priva dell'indicazione del nominativo del funzionario delegato.

8. Con l'ottavo motivo ("8 Violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 173, commi 12 e 13, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. In caso di scissione parziale la società beneficiaria non solidalmente responsabile con la società scissa."), si censura la sentenza impugnata che ha statuito che Tper Spa, quale beneficiaria della scissione parziale di Atc Spa, era solidalmente responsabile con la scissa delle imposte maturate per annualità anteriori alla scissione, mentre per le disposizioni menzionate in rubrica, in caso di scissione parziale, il debito per le imposte "ante scissione" grava esclusivamente sulla società scissa.

9. Con il nono motivo ("9 Nullità della sentenza o del procedimento. Violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, dell'art. 118 disp. att. c.p.c., e dell'art. 156 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4. Apparente motivazione del rigetto del motivo sulla carenza di legittimazione passiva."), si censura il difetto di motivazione della sentenza impugnata che non ha esposto le ragioni del rigetto dell'eccezione della contribuente circa il proprio difetto di legittimazione passiva.

10. Il nono motivo, il cui esame è logicamente prioritario, non è fondato.

10.1. Le Sezioni unite di questa Corte hanno chiarito che la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da error in procedendo, allorquando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. 19/06/2018, n. 16159 (p. 7.2.), che menziona Cass. Sez. U. 03/11/2016, n. 22232; conf.: Cass. Sez. U. nn. 22229, 22230, 22231, del 2016. I medesimi concetti giuridici sono espressi da Cass. Sez. U. 24/03/2017, n. 766; Cass. Sez. U. 09/06/2017, n. 14430 (p. 2.4.); Cass. Sez. U. 18/04/2018, n. 9557 (p. 3.5.)).

10.2. Nella specie, diversamente da quanto prospetta la contribuente, il giudice d'appello, mediante il puntuale riferimento alla giurisprudenza di legittimità e costituzionale, spiega, in maniera esaustiva, le ragioni della ravvisata legittimazione passiva della contribuente, quale beneficiaria di scissione parziale, responsabile in solido con la società scissa per i debiti anteriori alla scissione.

11. Il secondo motivo, (anch'esso) relativo ad un error in procedendo, è fondato.

11.1. Alla luce della surrichiamata giurisprudenza di questa Corte in tema di motivazione apparente (cfr. p. 10.1.), è chiaro che la sentenza della C.T.R. è nulla perchè non mette a fuoco il tema del decidere, non prende posizione nè sui motivi di appello nè sulle correlate "eccezioni di merito" sollevate dalla contribuente, e si limita a richiamare in maniere acritica il risultato processuale, sfavorevole alla società, del giudizio parallelo promosso dall'obbligata principale Atc Spa che, come dinanzi accennato, aveva impugnato lo stesso atto impositivo notificato a T. Spa.

12. Accolto il secondo motivo, restano assorbiti il primo, il terzo, il quarto, il quinto e l'ottavo motivo.

13. Il sesto motivo non è fondato.

13.1. La specifica statuizione del giudice di merito è conforme a diritto. Con riferimento alla società che si dolga dell'asserita lesione del diritto al contraddittorio anticipato, si è infatti chiarito (cfr. ex multis Cass. 21/07/2021, n. 20816; in senso conforme, di recente, Cass. 18/11/2021, n. 35225) che "(P)iù volte la Corte di cassazione è stata chiamata a delineare i limiti entro i quali l'Amministrazione è obbligata ad attivare il contraddittorio endoprocedimentale pervenendo alla soluzione che esso trova applicazione limitatamente ai tributi c.d. "armonizzati" (nella fattispecie all'Iva) ma con l'applicazione della prova di resistenza. L'orientamento risale a Cass. sez. un., 6 ottobre 2015, n. 24823, con la quale è stato affermato che "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg e Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. "a tavolino". Applicazione espressa del suddetto principio si rinviene nella più recente Cass. sez. 6 - 5, 29 ottobre 2018, n. 27421 ove è stato 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". Nello stesso senso Cass. sez. 6 - 5, ord. 27 luglio 2018, n. 20036 (...)".

14. Il settimo motivo non è fondato.

14.1. La C.T.R., con riferimento alla censura dell'appellante di difetto di sottoscrizione dell'avviso per omessa menzione, nella delega, del funzionario delegato alla firma, il quale, invece, nella prospettiva della società, avrebbe dovuto essere indicato per nome, innanzitutto, con un accertamento di fatto, insindacabile in sede di legittimità, ha dato rilievo all'ordine di servizio, prodotto dall'Agenzia, che attribuiva la delega di firma al capo ufficio grandi contribuenti che, nell'accertamento, secondo il giudice di appello, era individuato nella persone del "Dott. N.L.", il quale aveva pertanto aveva legittimamente sottoscritto l'avviso. La C.T.R. fonda la propria decisione sull'orientamento di legittimità (Cass. 29/03/2019, n. 8814), che il Collegio condivide, per il quale "La delega per la sottoscrizione dell'avviso di accertamento conferita dal dirigente del D.P.R. n. 600 del 1973, ex 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.". Del resto, la statuizione del giudice d'appello è in termini con il costante indirizzo sezionale (cfr. Cass. 07/08/2020, n. 16844, consolidata ex multis da Cass. 02/02/2021, n. 2221 e da Cass. 28/06/2021, n. 18359), che il Collegio fa proprio, secondo cui "L'avviso di accertamento è nullo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Se il contribuente contesta la legittimazione del soggetto, diverso dal dirigente, alla sottoscrizione dell'atto, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare, in omaggio al principio di cd.

vicinanza della prova, il corretto esercizio del potere producendo, anche nel corso del secondo grado di giudizio, la relativa delega, che pure è solo di firma e non di funzioni. In ogni caso, la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento non è una delega di funzioni, da attribuire solo ad un dirigente, ma solo una delega di firma, di tal che l'atto firmato dal delegato, pur essendo certamente frutto dell'attività decisionale di quest'ultimo, resta formalmente imputato all'organo delegante, senza nessuna alterazione dell'ordine delle competenze. Il delegato alla firma agisce semplicemente come longa manus del delegante, e, quindi, in qualità di mero sostituto materiale del soggetto persona fisica titolare dell'organo cui è attribuita la competenza.".

15. In conclusione, accolto il secondo motivo, assorbiti il primo, il terzo, il quarto, il quinto e l'ottavo motivo, rigettati il sesto, il settimo e il nono motivo, la sentenza è cassata, in relazione al motivo accolto, con rinvio al giudice a quo, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo, dichiara assorbiti il primo, il terzo, il quarto, il quinto e l'ottavo motivo, rigetta il sesto, il settimo e il nono motivo, cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 23 febbraio 2022.

Depositato in Cancelleria il 28 febbraio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza