

Sentenza del 01/06/2023 n. 15632 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A seguito di verifica nei confronti della L. Sport Srl , società sportiva dilettantistica, in data 10.4.2014 veniva consegnato al legale rappresentante dell'ente il conclusivo pvc e, dopo la presentazione di osservazioni, l'Agenzia delle Entrate emetteva avvisi di accertamento notificati il 19.9.2014, uno per IRES, IRAP e sanzioni relativo al 2010, uno per IVA e sanzioni relativo al 2010, l'ultimo per IVA e sanzioni relativo al 2011.
2. Avverso questi atti la L. Sport proponeva ricorsi alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Ravenna che provvedeva alla loro riunione e li rigettava.
3. Proposto appello contro questa sentenza, la Commissione Tributaria Regionale (CTR) dell'Emilia Romagna respingeva il gravame.
4. Contro questa sentenza (n. 2467/16), la L. Sport proponeva ricorso per cassazione che questa Corte, con ordinanza n. 16170/18 accoglieva limitatamente al primo, al sesto e all'ottavo motivo di ricorso con rinvio alla CTR Emilia Romagna per nuovo esame.
5. Riassunto il giudizio, la CTR con la sentenza n. 1601/19 ha rigettato il ricorso in riassunzione.
6. Propone ricorso per cassazione la L. Sport affidato a sedici motivi.
7. Non resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

1. E' bene premettere che l'ordinanza n. 16170/18 di questa Corte aveva accolto il ricorso limitatamente ai motivi che seguono.

1.1. Con il primo motivo si era dedotta violazione di legge, con riguardo al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 e omessa pronuncia su una serie di specifiche censure, accolte dalla Corte con la seguente motivazione: "l'appellante non si è limitata a riproporre pedissequamente le argomentazioni svolte nel ricorso introduttivo del giudizio, ma ha anche mosso alla statuizione di primo grado una serie di specifiche censure, nel ricorso in esame riprodotte alle pagine 8 (in relazione alla questione della delega di firma) e 9 (in relazione al tipo di accertamento condotto nella specie dall'Ufficio ed in relazione alla irrogazione delle sanzioni senza l'indicazione del trasgressore persona fisica) che, a prescindere da ogni rilievo in ordine alla loro fondatezza, avrebbero comunque dovuto indurre la CTR a ritenere sussistente il requisito di cui al D.Lgs. n.

546 del 1992, art. 53 e procedere all'esame nel merito delle predette "eccezioni preliminari" riproposte in appello".

1.2. Con il sesto motivo si era dedotta l'omessa pronuncia sui motivi d'appello riguardanti la violazione del contraddittorio endoprocedimentale proposti dalla contribuente con riferimento all'avviso di accertamento avente ad oggetto la ripresa fiscale ai fini IVA, in violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, e art. 41, comma 2, lett. a), della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, come interpretati dalla Corte di giustizia (in particolare nella sentenza del 18/12/2008, in causa C-349/07, Sopropè) e dalle Sezioni unite di questa Corte (n. 24283 del 2015).

1.3. Con l'ottavo motivo si era lamentata l'omessa pronuncia della CTR sul motivo d'appello con cui era stato proposto l'illegittimo frazionamento degli avvisi di accertamento, con conseguente violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12 per l'omessa applicazione della continuazione, nonchè dei principi di buona fede e collaborazione di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 10.

2. Tanto premesso, va precisato che la riassunzione della causa - a seguito di cassazione della sentenza - dinanzi al giudice di rinvio instaura un processo chiuso, nel quale è preclusa alle parti, tra l'altro, ogni possibilità di presentare nuove domande, eccezioni, nonchè conclusioni diverse, salvo che queste, intese nell'ampio senso di qualsiasi attività assertiva o probatoria, siano rese necessarie da statuizioni della sentenza della Corte di cassazione. Conseguentemente, nel giudizio di rinvio non possono essere proposti dalle parti, nè presi in esame dal giudice, motivi di impugnazione differenti da quelli che erano stati formulati nel giudizio d'appello conclusosi con la sentenza cassata e che continuano a delimitare, da un lato, l'effetto devolutivo dello stesso gravame e, dall'altro, la formazione del giudicato interno (Cass. n. 5137 del 2019; Cass. n. 4096 del 2007).

3. Passando alle specifiche doglianze, con il primo motivo la ricorrente deduce nullità della sentenza, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 35 e 36 nonchè dell'art. 276 c.p.c. e dell'art. 119 disp. att. c.p.c., perchè la sentenza di rinvio, deliberata la decisione in data 21.3.2019, nell'affrontare il primo motivo d'appello, aveva citato la sentenza di questa Corte n. 11013/2019 pubblicata il 19.4.2019, quindi in data successiva alla decisione della CTR. Il motivo è, per un verso inammissibile, e, per altro verso, infondato.

3.1. La censura è inammissibile in quanto estranea alla ratio decidendi. Invero, il primo motivo d'appello, secondo l'espositiva, riguardava "nullità degli avvisi di accertamento in quanto firmati da un funzionario non abilitato e mancanza della prova della delega per la loro sottoscrizione" (pag. 6-7, v. anche pag. 16 del ricorso) e su questa questione la CTR ha osservato che "Tutti gli avvisi di accertamento impugnati sono stati legittimamente sottoscritti dal funzionario delegato Capo Area Dott. A.A.. L'atto di conferimento della delega è stato tempestivamente depositato dall'Azienda resistente in sede di costituzione nel primo grado di giudizio, che in tal modo ha assolto l'onere probatorio alla stessa incombente, come più volte evidenziato dalla giurisprudenza di legittimità (per tutti Cass. Civ. 15781/2017 e 5200/2018)" (pag. 9 della sentenza). La sentenza n. 11013/19, relativa alla natura di delega di firma della delega D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 42 è stata citata con riguardo ad una diversa questione, e cioè al fine di "superare anche l'eccezione relativa alla illegittimità/inesistenza della firma autografa sostituita a

mezzo stampa, seppure trattasi di eccezione inammissibile perchè dedotta per la prima volta in sede di riassunzione", quindi preclusa dal carattere "chiuso" del giudizio di riassunzione a seguito di rinvio della Corte di cassazione.

3.2. Il motivo, comunque, è infondato, non ricorrendo un vizio che possa importare nullità della sentenza; atteso che la motivazione ha la funzione di rappresentare il percorso logico - giuridico seguito da Giudice per giungere alla decisione, questa può riportare, a sostegno della decisione, anche precedenti successivi alla data di deliberazione; nel caso di specie, oltretutto, non si trattava di giurisprudenza innovativa (nella stessa prospettiva di Cass. n. 11013 del 2019, si vadano le precedenti Cass. n. 20628 del 2015; Cass. n. 27871 del 2018).

4. Con il secondo motivo la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione della L. n. 241 del 1990, art. 21 septies, comma 1, del D.L. n. 78 del 2009, art. 15, comma 7 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 in quanto gli atti di delega depositati in grado d'appello dall'Ufficio erano privi di sottoscrizione essendo stati sottoscritti a mezzo stampa.

4.1. Anche questo motivo è inammissibile e comunque infondato. Come rilevato dalla CTR, la questione era stata proposta soltanto in sede di riassunzione mentre il motivo tempestivamente dedotto riguardava la prova dell'atto di delega, non la sua sottoscrizione. La doglianza che propone questioni nuove, dunque, resta preclusa dal carattere "chiuso" del giudizio di rinvio.

4.2. Il motivo, poi, è infondato perchè la delega di firma non è un atto impositivo ma un provvedimento interno organizzativo dell'ente impositore la cui disciplina va rinvenuta nella generale normativa amministrativa: viene in rilievo, quindi, la presunzione di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere da cui esso promana e trova applicazione il D.Lgs. n. 39 del 1993, art. 3 che stabilisce l'equivalenza alla sottoscrizione della dicitura firma autografa sostituita da indicazione a mezzo stampa in caso di emanazione di atti amministrativi mediante sistemi telematici o informatici (si rimanda a Cass. n. 26694 del 2022).

5. Con il terzo motivo deduce nullità della sentenza o del procedimento per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 63 e 57 laddove la questione di cui al motivo che precede è stata considerata nuova eccezione e non mera contestazione.

5.1. Il motivo resta assorbito e, comunque, è infondato sulla scorta di quanto sopra osservato (par. 4.1).

6. Con il quarto motivo, deduce nullità della sentenza e/o del procedimento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 63, 61 e 58 perchè l'atto dispositivo n. 15/2014, costituente "atto di attribuzione deleghe di firma", considerato dalla CTR, era stato depositato soltanto in sede di riassunzione.

6.1. Il motivo è inammissibile perchè in contrasto con l'accertamento svolto dal giudice del rinvio, secondo cui "l'atto di conferimento della delega è stato depositato dalla Agenzia resistente in sede di costituzione nel primo grado di giudizio" (v. sentenza impugnata pag. 9).

7. Con il quinto motivo deduce nullità della sentenza e del procedimento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione e falsa applicazione dell'art. 11 Cost., comma 6, del D.Lgs. n.

546 del 1992, artt. 36 e 63 per irriducibile contraddittorietà della motivazione in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 4 nella parte in cui la CTR ha ritenuto "necessarie le deleghe di firma, anche sotto forma di ordini di servizio, ma valide anche se prive di sottoscrizione".

7.1. Il motivo è assorbito dalla decisione del motivo n. 2 e, comunque, è infondato: non vi è alcuna contraddizione nella sentenza impugnata, perchè non si tratta di mancanza di sottoscrizione ma di sottoscrizione apposta a mezzo stampa.

8. Con il sesto motivo deduce nullità della sentenza e del procedimento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione e falsa applicazione dell'art. 11 Cost., comma 6, del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 63 e per irriducibile contraddittorietà della motivazione in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, punti 3 e 4 laddove si afferma che il funzionario delegato Dott. A.A. aveva agito nei limiti della delega allo stesso conferita e poi si osserva che "l'eventuale superamento dei limiti quantitativi della delega (..) pare essersi verificata" con riguardo alle sanzioni applicate.

8.1. Il motivo è inammissibile perchè la censura è estranea al thema decidendum come delimitato dall'ordinanza di rinvio, non risultando che la questione del superamento della delega facesse parte dei motivi accolti dalla Corte; oltretutto, l'affermazione è meramente ipotetica e perplessa.

9. Con il settimo motivo deduce violazione e falsa applicazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, e art. 2697 c.c. perchè, rilevato il superamento dei limiti quantitativi della delega con riguardo alle sanzioni, l'irrogazione delle sanzioni doveva ritenersi illegittima.

9.1. Anche questo motivo è estraneo al ristretto thema decidendum del giudizio di rinvio e, comunque, manca, come sopra osservato, il positivo accertamento del superamento dei limiti della delega.

10. Con l'ottavo motivo deduce nullità della sentenza e del procedimento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione all'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia in ordine all'appartenenza alla terza area del funzionario delegato.

10.1. Il motivo è inammissibile perchè la stessa ricorrente ammette che l'eccezione di "non appartenenza alla terza area" del funzionario delegato era stata formulata soltanto nel ricorso per riassunzione (pag. 23 punto 8.1); quindi, si tratta di motivo nuovo e precluso dalla natura "chiusa" del giudizio di rinvio.

11. Con il nono motivo deduce violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 perchè la delega di firma era priva di motivazione e di termine di validità.

11.1. Il motivo è infondato. Dalla natura di delega di firma, avente rilievo meramente interno, discende l'inapplicabilità della normativa prevista per la delega di funzioni, dovendosi optare per una disciplina più adeguata all'istituto e "conforme alle esigenze di buon andamento e della

legalità della pubblica amministrazione": così si esclude, per esempio, la nominatività della delega e la sua temporaneità, ritenendosi che "nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione della c.d. delega di firma possa avvenire, attraverso l'emanazione di ordini di servizio che abbiano valore di delega (Cass., 20 giugno 2011, n. 13512) e che individuino il soggetto delegato attraverso l'indicazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale parimenti consente la successiva verifica della corrispondenza fra il sottoscrittore e il destinatario della delega stessa" (Cass. n. 11039 del 2019; Cass. n. 26694 del 2022).

12. Con il decimo motivo si deduce nullità della sentenza e del procedimento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione e falsa applicazione dell'art. 111 Cost., del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 61 e dell'art. 132 c.p.c. per difetto assoluto di motivazione in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, nn. 3 e 4 in quanto il Dott. A.A., funzionario delegato alla firma dell'atto era "Capo Area Persone Fisiche, Lavoratori Autonomi ed Enti non Commerciali" mentre la ricorrente era una società a responsabilità limitata.

12.1. Il motivo, proposto soltanto nel giudizio riassunto a seguito del rinvio (v. pag. 26 punto 10.1. del ricorso), è inammissibile, per le medesime ragioni sopra riferite (v. par.2), ma è anche infondato, perchè la società aveva dichiarato di svolgere anche attività non commerciale, tipologia questa rientrante nell'ambito delle competenze attribuite per delega proprio al funzionario che ha sottoscritto gli atti.

13. Con l'undicesimo motivo deduce violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39: sin dal primo grado si era dedotto il vizio di motivazione dell'avviso (Omissis), che non riportava le disposizioni applicate e non indicava i motivi e le circostanze che consentono il ricorso al metodo induttivo, ma la doglianza era stata respinta dal giudice del rinvio con una falsa applicazione dell'art. 39 cit., cioè ritenendo che l'avviso contenesse un accertamento analitico e non un accertamento induttivo.

13.1. Il motivo deve essere disatteso.

13.2. Quanto alla mancata indicazione delle norme applicate, questa omissione non è di per sé causa di nullità dell'atto per inosservanza dell'obbligo di motivazione, ove lo stesso indichi i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che permettano al contribuente di esercitare il proprio diritto difensivo (Cass. n. 9499 del 2017).

13.3. Quanto alla natura dell'accertamento, la CTR ha qualificato l'accertamento come analitico e non induttivo, osservando che esso era stato condotto attraverso l'esame della documentazione contabile e amministrativa della società nonché delle caratteristiche dell'attività svolta, e ha escluso il vizio motivazionale, osservando che non vi erano state contestazioni sul merito dei rilievi e della determinazione delle imposte e che la società destinataria dell'accertamento era stata comunque posta in condizione di esercitare pienamente il diritto di difesa. La doglianza della ricorrente non è idonea a contrastare questa motivazione in quanto carente di specificità e autosufficienza: da un lato, non riporta puntualmente il contenuto dell'avviso, cosicché non si è in grado di svolgere alcun apprezzamento sull'accertamento svolto - se analitico o induttivo -, e, dall'altro, è assai generica nell'indicazione degli elementi da cui si dovrebbe desumere la natura induttiva dell'accertamento ("il controllo contabile non è necessariamente di tipo analitico ma è

anche proprio dell'analitico-induttivo (..) la contestazione sull'attività esercitata, che è sicuramente ricostruibile tramite presunzioni, quindi con metodi induttivi").

14. Con il dodicesimo motivo deduce nullità della sentenza e del procedimento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione all'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia, avendo la CTR erroneamente sussunto la fattispecie nell'accertamento analitico, anziché in quello induttivo, senza pronunciarsi sulla eccepita nullità dell'avviso di accertamento, privo dell'indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificavano il ricorso a metodi induttivi.

14.1. Il motivo è infondato, perché la CTR si è pronunciata, sia pure implicitamente, avendo qualificato l'accertamento come analitico, cosicché la questione della omessa motivazione sulle condizioni richieste per l'accertamento induttivo deve intendersi rigettata.

15. Con il tredicesimo motivo deduce nullità della sentenza e del procedimento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione e falsa applicazione dell'art. 11 Cost., comma 6, del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 61 e dell'art. 132 c.p.c. per difetto assoluto di motivazione in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, punti 3 e 4 perché nel ricorso in riassunzione si era lamentata l'assenza di indicazioni sulla metodologia utilizzata, tra quelle previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 che impediva qualsiasi verifica sui presupposti dell'accertamento e sulla prova.

15.1. Il motivo è inammissibile: anche in questo caso, per espressa ammissione della ricorrente (v. pag. 30 punto 13.1 del ricorso), si tratta di censura proposta soltanto nel giudizio di rinvio.

16. Con il quattordicesimo motivo deduce nullità della sentenza e del procedimento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione e falsa applicazione dell'art. 111 Cost., comma 6, del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 61 e dell'art. 132 c.p.c. per difetto assoluto di motivazione in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, punti 3 e 4 poiché la sentenza era "composta da ragioni non idonee ad esprimere la ratio decidendi, cd. motivazione apparente, in relazione all'omesso P.V.C. prodromico all'avviso di accertamento N. (---)". Con riguardo a quest'avviso di accertamento, relativo ad IVA 2010, era stato dedotto che l'atto non era stato preceduto da alcun pvc; sul punto la sentenza aveva osservato che l'atto era stato preceduto da pvc, quello rilasciato il 10.4.2014. Secondo il ricorrente, però, questo pvc aveva mosso rilievi solo per il 2011 e per il 2012, mentre nessun rilievo era stato mosso per il 2010, cosicché quella motivazione della CTR era illogica ed apparente.

16.1. La doglianza è inammissibile e comunque infondata perché deduce circostanze in contrasto con l'accertamento della CTR, che non si è limitata ad indicare il pvc redatto il 10.4.2014, consegnato personalmente al Presidente della L. Sport SSD Srl, ma ha anche aggiunto che "l'attività di controllo ha riguardato il periodo di imposta 2010/2011", rendendo quindi una motivazione logica e coerente.

17. Con il quindicesimo motivo deduce violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 perché la CTR, in merito alla lesione del contraddittorio, ha osservato che la ricorrente non aveva dedotto circostanze tali da indirizzare diversamente l'Amministrazione, facendo riferimento alla prova di resistenza,

inapplicabile nel caso de quo in cui gli accertamenti derivavano da verifica fiscale presso la sede societaria e trovava applicazione l'art. 12, comma 7, cit..

17.1. Il motivo è inammissibile perchè pone una questione estranea alla ratio decidendi della pronuncia. La CTR, infatti, ha accertato l'insussistenza di una violazione del contraddittorio endoprocedimentale rilevando il rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7: "Tutti gli avvisi di accertamento impugnati discendono dal predetto PVC, sempre richiamato, e sono stati notificati il 19/9/2014 quindi nel rispetto del termine di 60 giorni per difese" (come già osservato, il pvc era stato notificato il 10.4.2014).

18. Con il sedicesimo motivo deduce violazione e falsa applicazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., in relazione al D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 27, 2, 16 e 17 perchè gli atti di irrogazione di sanzione alla società non indicano il nominativo della persona fisica del trasgressore ed erroneamente la CTR aveva ritenuto, in forza del D.L. n. 269 del 2003, che tale formalità non fosse richiesta.

18.1. La doglianza è inammissibile in quanto la questione, dedotta nel ricorso in appello come motivo n. 5 (v. pag. 35 del ricorso), non risulta tra i motivi del ricorso per cassazione e, comunque, non rientra tra i motivi accolti dalla precedente pronuncia di questa Corte, cosicchè si pone fuori dal perimetro del giudizio di rinvio.

19. Conclusivamente, il ricorso deve essere rigettato.

20. Non vi è da provvedere sulle spese atteso che l'Agenzia non si è difesa con controricorso.

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

nulla sulle spese;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17 dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello richiesto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 24 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 1 giugno 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza