

Sentenza del 12/07/2023 n. 19947 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: a l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società Mariani Auto Srl due avvisi di accertamento con i quali, relativamente agli anni 2008 e 2009, veniva accertata una maggiore Iva, Ires e Irap; in particolare, per quanto ancora di interesse, era stata contestata la non detraibilità dell'Iva per costi di costruzione di un immobile altrui in assenza di un titolo giuridico giustificativo, la non deducibilità dei costi non di competenza per compensi ai componenti del collegio sindacale, nonché, infine, ai fini Irap, l'indebita detrazione dal valore della produzione netta dei costi per provvigioni; avverso gli atti impositivi la società aveva proposto separati ricorsi che, previa riunione, erano stati accolti dalla Commissione tributaria provinciale di Milano; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia ha parzialmente accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate, in particolare ha ritenuto che: non era fondata la questione relativa al difetto di sottoscrizione degli avvisi di accertamento e dell'atto di appello; circa la detraibilità dei costi di costruzione, da nessuna prova documentale poteva evincersi che la società avesse titolo giustificativo all'utilizzo del bene, risultando, piuttosto, mero soggetto autorizzato dalla proprietà all'esecuzione dei lavori; circa la questione del periodo di competenza per i costi relativi ai compensi ai componenti del collegio sindacale, doveva farsi riferimento alla data in cui le prestazioni erano state ultimate, non avendo rilievo il fatto che le stesse non avevano costituito oggetto di una preliminare pattuizione; infine, con riferimento alla ripresa ai fini Irap, non trovava riscontro la circostanza che le provvigioni pagate ai rappresentanti di commercio costituissero costi riferibili ad un rapporto di collaborazione da porsi al di fuori della subordinazione.

La società ha quindi proposto ricorso, illustrato con successiva memoria, per la cassazione della sentenza affidato a otto motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Mauro Vitiello ha depositato le proprie conclusioni scritte con le quali ha chiesto l'accoglimento del primo motivo, assorbiti il secondo, settimo e ottavo, ed il rigetto degli altri motivi.

Motivi della decisione

Ai fini della definizione della presente controversia si ritiene prioritario l'esame del sesto motivo di ricorso con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), per

violazione dell'art. 125, c.p.c. , nonchè del d. lgs. n. 546 del 1992, artt. 18 e 53 , e del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 42.

In particolare, parte ricorrente censura la sentenza per avere ritenute infondate le eccezioni da essa proposte relative alla questione del difetto di sottoscrizione degli avvisi di accertamento e dell'atto di appello.

Evidenzia a tal proposito la ricorrente che nelle controdeduzioni in appello aveva contestato l'ammissibilità dell'atto di appello dell'Agenzia delle entrate per difetto di sottoscrizione, in quanto: a) non era stato sottoscritto dal direttore dell'ufficio ma da un "funzionario delegato"; b) la firma apposta era illeggibile; c) non era stata allegata la delega. Inoltre, evidenzia che era stata riproposta in appello la questione della illegittimità degli atti impositivi, perchè sottoscritti da un soggetto privo del potere accertativo, in quanto non poteva rilevarsi che lo stesso fosse un impiegato della carriera direttiva e per il quale l'amministrazione non aveva fornito la prova del conferimento del potere da parte del Direttore provinciale, non avendo allegata la delega.

Il motivo è parzialmente fondato.

Va evidenziato che il giudice del gravame ha statuito sulle eccezioni relative "alla sottoscrizione degli accertamenti impugnati e dell'atto di appello" e ne ha ritenuto l'infondatezza in base alla considerazione che: "l'ufficio è organicamente rappresentato dal suo direttore o da altra persona preposta al reparto competente, da intendersi con ciò stesso delegato in via generale a sostituire il direttore nelle specifiche competenze, senza necessità di speciale procura"; nonchè in considerazione del fatto che, quanto ai poteri del direttore dell'ufficio, le Agenzie delle entrate erano autorizzate ad attribuire incarichi dirigenziali a propri funzionari.

Ciò precisato, e tenuto presente, quindi, che il giudice del gravame ha deciso sia con riferimento alla questione del vizio di sottoscrizione degli avvisi di accertamento che dell'atto di appello, occorre procedere ad una analisi differenziata, essendo diversi i profili di riferimento.

Invero, in relazione alla questione del vizio di sottoscrizione relativo agli avvisi di accertamento, va precisato che l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi del D.P.R. n. 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 e, nel caso in cui la sottoscrizione non sia quella del capo dell'ufficio titolare, ma di altro funzionario, incombe all'Amministrazione finanziaria dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio o l'appartenenza dell'impiegato delegato alla carriera direttiva, cioè alla terza area funzionale dell'attuale sistema classificatorio del personale delle Agenzie fiscali. Il solo possesso della qualifica non abilita il funzionario della carriera direttiva alla sottoscrizione, dovendo il dovere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio. Infatti, la sottoscrizione dell'avviso di accertamento, atto della Pubblica amministrazione a rilevanza esterna, da parte di un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo, ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato, non soddisfa il requisito di sottoscrizione previsto, a pena di nullità dall'art. 42, commi 1 e 3, dinanzi citato (Cass., 19 gennaio 2022, n. 1527; Cass., 15 marzo 2022, n. 8351).

Inoltre, con riguardo alla legittimità della delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento, è necessario distinguere tra delega di funzioni e di firma, e va chiarito che la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ad un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente ha natura di delega di firma e non di funzioni, poichè 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 può avvenire anche mediante ordini di servizio, senza necessità 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.

Tuttavia, a fronte di una eventuale eccezione di carenza di delega alla sottoscrizione da parte del titolare dell'Ufficio sollevata dal contribuente, scatta l'onere in capo all'Amministrazione erariale di documentare la delega di firma ed il conseguente obbligo da parte del giudice di merito di verificare tale documentazione per pronunciarsi sull'accoglimento o sul rigetto della relativa eccezione (Cass., 17 maggio 2022, n. 15898; Cass., 28 luglio 2022, n. 23651; Cass., 29 luglio 2022, n. 23735).

Pertanto, l'avviso di accertamento 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.

Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 richiamato anche dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, esige semplicemente che, in caso di contestazione, l'Amministrazione produca, anche in giudizio, l'ordine di servizio recante l'indicazione del nominativo del delegato e dei limiti oggettivi della delega, trattandosi di un semplice atto di organizzazione interno, sicchè, se il contribuente contesta la legittimazione del soggetto, diverso dal dirigente, alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare, in osservanza 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 (Cass. civ., 6 marzo 2018, n. 5200; Cass. civ., 17 luglio 2019, n. 19190).

Deve altresì ribadirsi che se l'avviso di accertamento non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio "incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio" (in termini Cass., nn. 14626/00, 14195/00; 17044/13, 12781/16; cfr. Cass. sez. 6-5, nn. 19742/12, 332/16; 12781/16; 14877/16; 15781/17; 5200/18), poichè il solo possesso della qualifica non abilita il funzionario della carriera direttiva alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio (Cass. n. 17400 del 2012). E' stato quindi precisato che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte di funzionario diverso da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo, ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato, non soddisfa il requisito di

sottoscrizione previsto, a pena di nullità, dal citato D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 1 e 3 (Cass., 2 dicembre 2015, n. 24492).

Pertanto, dinanzi alla specifica contestazione della contribuente di avere contezza in ordine alla circostanza che il sottoscrittore degli avvisi di accertamento fosse un impiegato appartenente alla carriera direttiva che aveva ricevuto delega all'esercizio dell'attività di sottoscrizione degli atti impositivi, il giudice del gravame, non correttamente, si è limitato ad evidenziare la non necessità della prova del conferimento di valida delega, non facendo, in tal modo, corretta applicazione delle previsioni normative di riferimento.

Ad analoghe conclusioni non può pervenirsi anche con riferimento alla questione della sottoscrizione dell'atto di appello.

Invero, questa Corte ha più volte precisato che il D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 10 e 11, riconoscono la qualità di parte processuale e conferiscono la capacità di stare in giudizio all'Ufficio locale dell'Agenzia delle entrate nei cui confronti è proposto il ricorso, organicamente rappresentato dal direttore o da altra persona preposta al reparto competente, da intendersi con ciò stesso delegata in via generale.

In virtù di tale principio, deve ritenersi validamente apposta la sottoscrizione dell'appello dell'ufficio finanziario da parte del preposto al reparto competente, anche ove non sia esibita in giudizio una corrispondente specifica delega, salvo che non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio appellante o, comunque, l'usurpazione del potere d'impugnare la sentenza (così, fra le altre, Cass. n. 2138/2019; Cass. n. 27570/2018; Cass. n. 15470/2016; Cass. n. 6691/2014).

Sulla questione, quindi, correttamente il giudice del gravame ha ritenuto priva di rilevanza la questione prospettata dalla ricorrente.

L'accoglimento del presente motivo di ricorso ha valore assorbente degli altri motivi, in particolare: del primo motivo di ricorso, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione dell'art. 2909, c.c. , e dell'art. 324, c.p.c. ; del secondo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 , per non avere riconosciuto il diritto alla detrazione dell'iva assolta per l'esecuzione di lavori di costruzione ed ampliamento di beni su proprietà di terzi, tenuto conto del fatto che gli stessi erano stati eseguiti in funzione della successiva locazione degli stessi in favore della ricorrente; del terzo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, in tema di deducibilità dei costi sostenuti per compensi in favore dei componenti del collegio sindacale; del quarto, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11 , relativa alla questione della non deducibilità, ai fini Irap, dei costi sostenuti per il personale; del quinto, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione dell'art. 2697, c.c. , per avere non correttamente posto a carico della contribuente l'onere di provare che i costi dedotti ai fini Irap erano riconducibili a prestazioni diverse da quelle fornite da personale dipendente; del settimo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), per violazione e falsa applicazione del D.Lgs.

n. 546 del 1992, art. 36 , e dell'art. 112, c.p.c., per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato; dell'ottavo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per violazione degli artt. 1362 e 1363, c.c. , per non avere correttamente interpretati gli atti prodotti al fine di pervenire alla conclusione che la costruzione era stata realizzata con l'accordo della proprietà del terreno e in funzione strumentale all'attività di impresa. In conclusione, è parzialmente fondato il sesto motivo, assorbiti i restanti, con conseguente accoglimento del ricorso per il motivo accolto e cassazione della sentenza con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia anche ai fini della liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie in parte il sesto motivo, assorbiti i restanti, cassa la sentenza censurata per i motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche ai fini della liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza