

Sentenza del 03/06/2024 n. 15401 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate-Direzione Provinciale di Bari emetteva a carico di A.A., ingegnere, avviso di accertamento n. omissis per Irpef ed addizionali, Irap ed Iva 2009, con il quale, sulla base delle dichiarazioni del modello 770 dei sostituti d'imposta desunti dall'Anagrafe Tributaria, determinando, ai sensi degli artt. 41-bis D.P.R. n. 600 del 1973 e 24, comma 5, D.P.R. n. 633 del 1972, maggiori compensi rispetto a quelli dichiarati, con conseguente rettifica del reddito di lavoro autonomo e liquidazione di maggiori imposte, interessi e sanzioni.

2. Il contribuente impugnava l'avviso.

3. Con sentenza n. 1905/20/15, pronunciata il 30.4.2015 e depositata il 4.6.2015, la Commissione Tributaria Provinciale di Bari rigettava il ricorso, compensando le spese.

4. Il contribuente proponeva appello.

5. Con la sentenza in epigrafe, la Commissione Tributaria Regionale della Puglia rigettava il gravame, sulla base della seguente motivazione:

L'avviso di accertamento oggetto di impugnativa è stato emesso alla stregua dei dati in possesso dell'Anagrafe Tributaria dai quali sono emersi compensi percepiti dal sig. A.A. certificati dai sostituti d'imposta "...". L'Agenzia delle entrate ha pertanto effettuato un accertamento parziale ex art. 41-bis del DPR n. 600/1973 "...". Ne consegue la legittimità dell'atto di accertamento impugnato in quanto fondato e provato.

Quanto all'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento impugnato per essere stato sottoscritto da soggetto non autorizzato alla sottoscrizione si rileva che "... l'avviso di accertamento impugnato è stato sottoscritto da funzionario autorizzato in virtù di valida delega di firma conferita dal direttore provinciale dell'Agenzia delle entrate di B come provato dalla documentazione depositata in atti dalla resistente.

Priva di pregio è altresì l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per l'omessa compilazione della relata di notifica. È pacifico, infatti, nella giurisprudenza della Suprema Corte, che la notifica della cartella di pagamento possa essere eseguita, secondo quanto disposto dall'art. 26, comma 1, D.P.R. n. 602/1973, anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento e che essa si perfezioni, per il notificante, alla data di spedizione indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal destinatario o da persone di famiglia o addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda e che l'assenza della relata di notifica non

comporta la nullità della notifica stessa. Inoltre, ogni vizio di notifica è stato sanato dalla proposizione del ricorso e dalla successiva costituzione in giudizio del contribuente", "entrambe avvenute nei termini previsti dalla legge.

Quanto all'omesso contraddittorio preventivo con il contribuente si rileva che "... l'omesso contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente non può ritenersi, nel caso di specie, motivo di nullità dell'atto di accertamento impugnato: - per la maggiore imposta accertata ai fini Irpef non è previsto alcun obbligo di contraddittorio preventivo con il contribuente in quanto tributo non "armonizzato"; - per la maggiore imposta accertata ai fini Iva, anche se vi era l'obbligo del contraddittorio preventivo con il contribuente in quanto tributo "armonizzato", la sua omissione non può essere ritenuta motivo di nullità dell'atto di accertamento impugnato, in quanto il contribuente non ha assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che egli avrebbe potuto far valere in sede di contraddittorio e che avrebbero potuto portare all'emissione di un atto di accertamento diverso da quello emesso.

Palesamente infondata è altresì l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per l'omessa indicazione del responsabile del procedimento in quanto in esso è indicato quale responsabile del procedimento il sig. A.A..

Quanto, infine, all'eccezione di nullità delle sanzioni si rileva che nell'avviso di accertamento sono menzionati i riferimenti normativi e sono esplicate le ragioni che hanno giustificato l'irrogazione delle sanzioni e la misura delle stesse.

6. Il contribuente propone ricorso per cassazione con quattro motivi. Resiste l'Agenzia con controricorso.

7. All'odierna pubblica udienza il Pubblico Ministero conclude per il rigetto del ricorso.

Il patrono della difesa erariale si riporta alle conclusioni in atti.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo si denuncia: "Violazione e/o falsa applicazione dell' art. 60 d.p.r. n. 600/1973 e degli artt. 3 e ss. della l. n. 890/1982 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c."

1.1. "La notifica dell'accertamento emesso nei confronti dell'ing. A.A. deve ritenersi inesistente e, come tale, non può essere idonea a considerarsi sanata a seguito della presentazione del ricorso da parte del contribuente". "La CTR, anzitutto, cade in equivoco allorché ritiene di far riferimento alla disciplina specifica afferente la notifica delle cartelle di pagamento effettuate dal concessionario della riscossione, mentre, nella specie, com'è pacifico, l'atto impositivo è rappresentato da un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate". Inoltre "difetta la trascrizione di qualsiasi forma di relata di notifica e (soprattutto) l'Ufficio, come risulta dal fascicolo processuale, non ha depositato agli atti del giudizio la ricevuta di ritorno di detto plico, "sicché" risulta impossibile verificare: a) la qualifica dell'ufficiale giudiziario/messo notificatore e dell'agente postale; b) gli esatti termini della consegna della busta". "Dal mancato deposito in giudizio di detta ricevuta non può che discendere "... l'inesistenza della notifica". "La mancata produzione dell'avviso di ricevimento, nel precludere ogni forma di controllo sul soggetto che ha

materialmente ricevuto l'atto notificato, implica una incertezza assoluta sul collegamento tra consegna dell'atto e destinatario della notifica dell'atto impositivo".

1.2. Il motivo è manifestamente infondato.

Nella giurisprudenza di questa Suprema si rinviene il principio costante, da cui il Collegio non ravvisa ragioni di discostarsi, a termini del quale, "in caso di notificazione a mezzo posta dell'atto impositivo eseguita direttamente dall'Ufficio finanziario ai sensi dell' art. 14 della l. n. 890 del 1982 , si applicano le norme concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, e non quelle di cui alla suddetta legge concernenti esclusivamente la notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 149 c.p.c., sicché non va redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico, e l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, senza necessità dell'invio della raccomandata al destinatario, stante la presunzione di conoscenza di cui all' art. 1335 c.c., la quale opera per effetto dell'arrivo della dichiarazione nel luogo di destinazione ed è superabile solo se il destinatario provi di essersi trovato, senza sua colpa, nell'impossibilità di prenderne cognizione" (cfr. da ult. Sez. 5, n. 29642 del 14/11/2019, Rv. 655744-01).

Nel caso di specie, viepiù, l'effettiva consegna del piego alla contribuente e per questa a soggetto abilitato alla ricezione è comprovata dall'avere la medesima tempestivamente proposto impugnazione senza aver già in quella sede opposto alcunché riguardo all'estraneità a sé di detto soggetto.

2. Con il secondo motivo si denuncia: "Violazione e/o falsa applicazione dell' art. 42 , comma 1, del d.p.r. n. 600/1973 e dell' art. 56 del d.p.r. n. 633/1972 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c."

2.1. In punto di delega di firma, la sentenza impugnata è censurabile perché "l'atto interno prodotto in giudizio da controparte non risponde ai requisiti di legge enucleati dalla giurisprudenza di codesta Ecc.ma Corte". "Il provvedimento di accertamento reca, in calce, dopo la data ed il timbro dell'Ufficio, la seguente sottoscrizione: "Il Direttore Provinciale per il Direttore Provinciale B.B. Imperato il Capo Team Controlli n. 10 con delega di firma C.C." (ultimi 6 righe di pag. 22)". "L'Ufficio, a fronte dello specifico motivo di impugnazione sollevato dal contribuente nel ricorso di impugnazione dell'avviso di accertamento, ha depositato nel corso del giudizio dinanzi alla CTP un atto (in realtà, il solo frontespizio di pag. 1) di "Disposizioni interne di servizio n. 88/2011 (Versione aggiornata al 01.07.2014)" "... a mezzo del quale "Il Direttore provinciale in base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento dispone:" 1. Il personale assegnato alle dirette dipendenze del Direttore Provinciale è ripartito nelle tre Aree di Staff e nell'Ufficio legale". L'Ufficio, unitamente alla Disposizioni interne, ha prodotto la 'Tabella 1 allegata all'Atto dispositivo n. 65/2014 Versione aggiornata al 01.07.2014", dove, nella griglia ivi riportata, intestata "Capi Area - Coordinatori - Capi Team", si legge, nel primo riquadro: "Capi Team Ufficio Controlli ... Area 2 ... C.C.". Infine, l'Ufficio, sempre nel primo grado del giudizio, ha depositato un elenco di deleghe di firm"a" "...":

"Tabella A - Allegata all'Atto dispositivo n. 65/2014 Versione aggiornata al 01.07.2014" intestata come 'Deleghe di firma per gli atti emessi nell'ambito dell'area accertamento' con seguente "Identificazione della tipologia dell'atto, dei delegati e dei limiti". Così, di seguito, l'elenco prevede un prospetto suddiviso, in relazione alle aree di competenza dell'Ufficio, in "Tipologia atto delegato Capo Team e Coordinatore Area Governo e analisi - Capo Area per l'Area di competenza Capo Ufficio - Direttore Provinciale". Per l'area di competenza in questione (secondo riquadro di pag. 1), si prevede quanto segue: "Area 2 - Piccole imprese e lavor. autonomi avvisi di accertamento e rettifica - maggiori imponibili accertati Capo Team e Coordinatore Area Governo e analisi da Euro 1,00 a Euro 60.000,00 - Capo Area per l'Area di competenza da Euro 60.001,00 a Euro 200.000,00 - Capo Ufficio da Euro 200.001,00 a Euro 350.000,00 - Direttore Provinciale oltre Euro 350.000,00". "... Il contribuente, nel contestare la valenza probatoria della documentazione esibita dall'Ufficio, ha evidenziato che "la delega non va confusa con la disposizione di servizio "...". Non rappresenta delega in senso tecnico la disposizione (come nel caso di specie) con cui il titolare di un Ufficio ripartisce fra i propri dipendenti le mansioni che ciascuno deve svolgere; questa ripartizione interna di compiti", "infatti", "non comporta alcuna deroga esterna alla competenza, laddove la delega, invece ha rilevanza esterna".

2.2. Il motivo è manifestamente infondato.

Costituisce, infatti, insegnamento ricevuto di questa Suprema Corte (cfr. Sez. 6-5, n. 28850 del 08/11/2019, Rv. 655599-01; Sez. 5, n. 11013 del 19/04/2019, Rv. 653414-01) quello a termini del quale "la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ad un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente ex art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 ha natura di delega di firma - e non di funzioni - poiché 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 di 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":

talché, in definitiva, le vicende attinenti alla delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento, non acquisendo "rilevanza esterna", rappresentano esercizio di poteri organizzativi meramente interni all'Ufficio, insindacabili, viepiù in cassazione, a misura che, come nella specie, non si contesti la riferibilità dell'avviso all'Ufficio stesso, come espressione dei suoi poteri. Sotto altro profilo, è parimenti ricevuto in giurisprudenza (cfr., da ult., Sez. 5, n. 5177 del 26/02/2020, Rv. 657340-01) il principio per cui, "in tema di accertamento tributario, ai sensi dell' art. 42 , primo e terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 , 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 dell' art. 8 , comma 24, del d.l. n. 16 del 2012 , convertito dalla l. n. 44 del 2012 ".

Il motivo - di per sè stesso sviluppato in violazione del principio di autosufficienza, in quanto riproduce solo brevissimi stralci degli atti organizzativi richiamati, con particolare riguardo alla "Tabella 1 allegata all'Atto dispositivo n. 65/2014 Versione aggiornata al 01.07.2014", senza il corredo di una pur sommaria descrizione e comunque contestualizzazione degli stessi - non coglie nel segno neppure laddove eccepisce che "l'Ufficio "non" si è peritato di depositare agli atti del giudizio un elenco nominativo di deleghe precedente alla data del 13.5.2014 "data dell'avviso di accertamento"".

È lo stesso motivo, invero, a riconoscere che nella "Tabella 1 allegata all'Atto n. 65 del 2014", "il nominativo del dott. C.C. non è ricompreso tra i nomi dei funzionari 'evidenziati' graficamente, per i quali la delega avrebbe vigore dalla "... data dell'1.7.2014".

Ora - alla stregua proprio della ricostruzione del contribuente, che, pur assai sommariamente, rende conto delle produzioni erariali - ad imprimere l'organizzazione interna dell'Ufficio erano le "Disposizioni interne di servizio, risalenti al 2011 (n. 88/2011) ed aggiornate "al 01.07.2014", sulle quali s'è innestato "il provvedimento n. 64 ""recte", 65"/2014, che" - come leggesi, ancorché in termini del tutto generici, nel motivo, il quale omette di indicarne finanche la data precisa - "consiste in un ordine di servizio a contenuto generale ed astratto di disciplina delle modalità del conferimento della delega di firma, "che" non prevede una lista di nominativi allegata".

La "Tabella 1 allegata all'Atto dispositivo n. 65/2014 Versione aggiornata al 01.07.2014" contenente la menzione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso oggetto di giudizio, di cui il contribuente nel motivo lamenta la posteriorità all'avviso stesso onde dedurne non avere l'Amministrazione fornito la prova dell'anteriore delega a detto funzionario, costituisce un mero aggiornamento rispetto alla stratificazione delle disposizioni previgenti. Di conseguenza, già prima dell'aggiornamento "al 01.07.2014", il funzionario medesimo era delegato di firma, come dimostra il fatto che nella "Tabella 1" il suo nome non era evidenziato, e lo era in forza, non già di una non necessaria menzione nominativa (come preteso dal contribuente), bensì della (sola ma sufficiente) qualifica rivestita nell'organizzazione dell'Ufficio, in progressione dalle "Disposizioni interne" del 2011: qualifica - quella di "Capo Team Controlli n. 10" - su cui il contribuente non solleva contestazioni di sorta, né sotto il profilo dell'effettivo possesso né sotto il profilo della decorrenza.

3. Con il terzo motivo si denuncia: "Violazione e/o falsa applicazione dell' art. 12 , comma 7, della l. n. 212/2000 , in relazione all' art. 360 , comma I, n. 3 c.p.c.".

3.1. La sentenza impugnata è censurabile per aver "ritenuto insussistenti i presupposti che imponevano all'Ufficio di attivare il contraddittorio preventivo con il contribuente". Essa "si rileva erronea, nella misura in cui non ha considerato l'effettiva portata del principio che intende garantire la piena partecipazione del cittadino alla formazione del procedimento amministrativo di accertamento. Il contraddittorio preventivo rappresenta un elemento costitutivo dell'atto impositivo". "L'Amministrazione finanziaria, dunque, ha sempre l'obbligo di convocare preventivamente il contribuente per consentirgli di esporre i propri argomenti a riguardo". "Del resto, è proprio in considerazione della precipua caratteristica propria dell'accertamento parziale sottolineata dalla CTR di Bari, quale atto impositivo a struttura semplificata, fondato su mere segnalazioni di dati a carico del contribuente che non richiede una approfondita verifica di quei

dati da parte dell'Ufficio accertatore, che sarebbe stato sommamente necessario consentire al contribuente di illustrare in via preventiva ogni ragione a sua difesa. Altrettanto priva di pregio deve considerarsi l'osservazione, espressa dalla CTR, in ordine all'assenza di prova, da parte del contribuente, di quegli elementi che avrebbero dovuto condurre l'Ufficio a riconsiderare gli esiti della verifica fiscale avviata nei suoi confronti. Infatti, la mancata instaurazione del contraddittorio preventivo implica una violazione radicale del procedimento di rettifica, inficiandolo in radice "ab origine" "...".

3.2. Il motivo è manifestamente infondato.

La CTR ha fatto stretta applicazione del principio enunciato da Sez. U, n. 24823 del 09/12/2015, e costantemente ribadito dalla giurisprudenza successiva, secondo cui, da un lato, "non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. 'a tavolino'" (Rv. 637605-01) e, dall'altro, "l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto", "purché "però" 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, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito" (Rv. 63760401).

Segnatamente, con precipuo riguardo alla censura di omesso contraddittorio preventivo rispetto all'Iva, il contribuente non allega di aver offerto, già nei gradi merito, la cd. prova di resistenza, viepiù a necessaria confutazione dell'espressa affermazione contraria contenuta in sentenza secondo cui "il contribuente non ha assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che egli avrebbe potuto far valere in sede di contraddittorio e che avrebbero potuto portare all'emissione di un atto di accertamento diverso da quello emesso".

Né, infine, alcuna incidenza sul "thema" in discussione assume il fatto che l'accertamento oggetto di giudizio è parziale. Invero, "l'accertamento parziale, che è uno strumento diretto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile, non costituisce un metodo di accertamento autonomo rispetto alle previsioni di cui agli artt. 38 e 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 e 55 del d.P.R. n. 633 del 1972, bensì una modalità procedurale che ne segue le stesse regole" (Sez. 5, n. 28681 del 07/11/2019, Rv. 655548-01).

4. Con il quarto motivo si denuncia: "Violazione e/o falsa applicazione degli artt. 41-bis del d.p.r. n. 600/1973 e 24, comma 5, del d.p.r. n. 633/1972, nonché" dell' art. 2697 cod. civ., in relazione all' art. 360, comma I, n. 3 c.p.c."

4.1. Erroneamente la CTR "ha ritenuto che nell'ipotesi di avviso di accertamento emesso ai sensi dell' art. 41-bis del D.P.R. n. 600/1973 e dell' art. 24, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, l'indicazione dei dati ricavati dall'Anagrafe Tributaria, assunti a base della rettifica, valga a fornire prova dei presupposti dell'accertamento, in tal modo ritenendo, in sostanza, esonerata l'Agenzia delle entrate dall'onere di produrre in giudizio la dimostrazione di quanto sostenuto in atto". "La

CTR ha dedotto che gli stessi elementi indicati in atto, oltre a rilevare sotto il profilo dell'enunciazione delle ragioni determinative della rettifica operata dall'Ufficio, assumano anche il ruolo di prova della rettifica, in questo, incorrendo nella violazione e/o falsa applicazione delle norme indicate in rubrica".

4.2. Il motivo è inammissibile e comunque manifestamente infondato.

Esso è inammissibile nella parte in cui, addentrandosi in censure rivolte alla motivazione dell'avviso, non la riproduce.

Esso è manifestamente infondato giacché, a venire in linea di conto, nell'impostazione dell'Ufficio, tra l'altro ribadita in controricorso, non è la pura e semplice percezione, da parte del contribuente, di compensi erogati dai sostituti d'imposta e dai medesimi certificati nel corrispondente quadro delle loro dichiarazioni, ma, nell'incrocio dei dati, l'incoerenza di tali risultanze rispetto agli importi esposti dal contribuente nella sua dichiarazione per l'anno di riferimento.

A fronte, dunque, della liquida emersione di materia imponibile (giusta l'elenco delle certificazioni dei sostituti con nomi ed importi) a fondamento della maggiore pretesa tributaria azionata, di per se stessa, per l'effetto, legittimante l'accertamento parziale (cfr. ad es. Sez. 5, n. 28681 del 2019 citata a proposito del motivo precedente), sarebbe stato onere del contribuente - tuttavia completamente inosservato, ancora in sede di ricorso- contestare puntualmente in fatto (senza cioè potersi limitare ad astrattamente negare) capacità ed efficacia dimostrativa dei concreti elementi rivelatori di maggiori entrate addotti dall'Ufficio, dimostrando a sua volta gli elementi atti a sorreggere le sue (purché specifiche) controdeduzioni ed eccezioni (cfr., analogamente, "ex multis", Sez. 5, n. 13509 del 11/06/2009, Rv. 608511-01).

5. In definitiva, il ricorso va integralmente rigettato, con le statuizioni consequenziali come da dispositivo.

P.Q.M. Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente a rifondere all'Agenzia delle entrate le spese di lite, liquidate in euro 7.000, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1-quater d.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso stesso, a norma del comma 1 - bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza