



20194

20
 Oggetto: avviso di accettazione delega di funzioni o di firma - contestazione da parte del contribuente - onere della prova in capo all'amministrazione erariale

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
V SEZIONE CIVILE

Composta da

Federico Sorrentino	Presidente	
Lucio Napolitano	Consigliere	R.G.N. 2479/13
Rosita D'Angiolella	Consigliere Rel.	Gen. 20194
Luigi D'Orazio	Consigliere	cc - 14/02/2020
Giulio Maisano	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. R.G. 2479/2013, proposto da:

447/2013
 (omissis) **s.r.l.**, in persona del legale rapp.te p.t., rappresentata e difesa, giusta mandato a margine al ricorso, dall'avv.to (omissis) (omissis), presso il quale è elettivamente domiciliata in (omissis) (omissis)

Ricorrente

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12

Controricorrente

Avverso la sentenza n. 248/2013² della Commissione tributaria regionale della Campania, depositata il 31/05/2012 e non

Federico Sorrentino

notificata;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 14/02/2020 dal Consigliere Dott.ssa Rosita D'Angiolella;
udito, per l'Avvocatura generale dello Stato, l'avv.to (omissis) (omissis), che ha concluso come da controricorso;
udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale, dott. Umberto De Augustinis, che ha concluso per l'accoglimento per quanto di ragione del ricorso e, in subordine, per il rigetto.

FATTI DI CAUSA

1. La società (omissis) s.r.l., esercente attività di "Bar e caffè", propose ricorso avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate - Ufficio Napoli 1, aveva accertato, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), d.P.R. 29/09/1973 n. 600, per l'anno 2006, maggiori ricavi non contabilizzati per complessivi euro 107.565,00, recuperando a tassazione maggiore Ires, Irap e Iva, oltre sanzione ed interessi.

La Commissione tributaria provinciale di Napoli, con sentenza n. 3883 del 2011, respingeva il ricorso confermando la legittimità dell'avviso di accertamento fondato sui cd. studi di settore.

2. La società proponeva appello avverso tale sentenza innanzi alla Commissione tributaria regionale della Campania, che, con la sentenza n. 248/7/2012, depositata il 31/05/2012, non notificata, respingeva l'appello confermando integralmente la sentenza di primo grado.

3. La società contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a otto motivi. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso. La società (omissis) s.r.l. ha presentato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente deduce la nullità della sentenza e del procedimento, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, ex art. 112 cod. proc.

foruncy.

civ., nonché l'omessa motivazione su di un fatto decisivo e controverso per il giudizio, là dove la Commissione regionale avrebbe omesso di pronunciarsi sull'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per carenza di sottoscrizione del capo dell'Ufficio o di un suo delegato.

1.2. Con il secondo lamenta la violazione e la falsa applicazione di legge e segnatamente degli artt. 99, 112, 113 cod. proc. civ. e 42 d.P.R. n. 600 del 1973, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nonché l'omessa motivazione su di un fatto decisivo e controverso per il giudizio, là dove la Commissione regionale avrebbe omesso di pronunciarsi sull'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento perché sottoscritto dal capo aerea controllo e perché non riporta alcuna indicazione in merito all'esistenza di una delega rilasciata dal capo dell'Ufficio.

1.3. Col terzo motivo di ricorso la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., degli artt. 39, primo comma, lett. d) d.P.R. 29/09/1973 n. 600 e 54 d.P.R. 26/10/1972 n. 633, nonché l'omessa motivazione su di un fatto decisivo e controverso per il giudizio, là dove la Commissione regionale, nonostante la (omissis) s.r.l. aveva dedotto (sia in primo che in secondo grado) la nullità dell'avviso impugnato per illegittimità del procedimento di accertamento applicato dall'Ufficio in carenza dei presupposti di legge, ha omesso di motivare su tale specifica censura limitandosi ad affermare, apoditticamente, la legittimità dell'accertamento nonostante l'Ufficio non avesse effettuato alcuna verifica della documentazione contabile.

1.4. Col quarto motivo di ricorso la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., degli artt. 42 d.P.R. 29/09/1973 n. 600, 56 d.P.R. 26/10/1972 n. 633, 7 della l. 27/07/2000 n. 212, 3 della l. 07/08/1990 n. 241, nonché l'omessa motivazione su di un fatto decisivo e controverso per il giudizio, là dove la Commissione



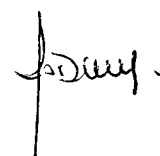
regionale, nonostante la ^(omissis) s.r.l. avesse dedotto (sia in primo che in secondo grado) la nullità dell'avviso impugnato per difetto di motivazione in ordine ai presupposti per procedere alla determinazione induttiva dei maggiori ricavi ed in ordine alla carenza dei presupposti per la ripesa a tassazione, ha omesso di motivare sul punto, limitandosi ad affermare, apoditticamente, la legittimità dell'accertamento invertendo le regole dell'onere probatorio e non considerando che la ricorrente aveva prodotto ricavi congrui con lo studio di settore di riferimento.

1.5. Col quinto motivo deduce nuovamente il vizio di violazione di legge per l'inconfigurabilità dei presupposti per l'effettuazione dell'accertamento "analitico- induttivo" ai sensi dell'art. 39, secondo comma, lett *d*) del d.P.R. cit. e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, nonché il vizio di motivazione per aver i secondi giudici omesso di valutare che in presenza di regolari scritture contabili il solo rilievo dell'applicazione, da parte della contribuente, di una percentuale di ricarico formalmente diversa da quella riscontrata nel settore di appartenenza, potesse valere a presumere un reddito maggiore.

1.6. Con il sesto motivo assume la nullità della sentenza e del procedimento, per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato (art. 112 cod. proc. civ.), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., l'omessa motivazione di un fatto decisivo per il giudizio e la violazione di legge, laddove, con riguardo all'Irap, non ha considerato la violazione delle norme che stabiliscono in capo alle amministrazioni regionali la competenza in materia.

1.7. Col settimo motivo di ricorso deduce la violazione delle regole del regime probatorio inerente all'accertamento analitico induttivo, nonché l'omessa motivazione circa il mancato soddisfacimento, da parte dell'Ufficio, del corrispondente onere probatorio (art. 2697 cod. civ.).

1.8. Con l'ottavo ed ultimo motivo di ricorso articola



nuovamente le censure di violazione di legge e di omessa motivazione, in ordine all'irrogazione delle sanzioni che non potevano essere irrogate in considerazione dell'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento.

2. Il primo motivo di ricorso non è fondato e deve essere rigettato.

La Commissione regionale ha dato atto, nella parte dedicata alla ricostruzione dei fatti processuali, che l'appellante aveva eccepito, tra l'altro, l'illegittimità della prima sentenza per "omessa pronuncia sui motivi di ricorso" e per violazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 (v. sentenza, terzo cpv., pagina 2) e, su tali premesse, ha rigettato l'appello confermando la legittimità sostanziale dell'avviso di accertamento fondato sui cd. studi di settore.

2.1. Ritiene il Collegio che la Commissione regionale, nel rigettare l'appello della società contribuente, ha seguito un *iter* logico argomentativo che risulta oggettivamente incompatibile con la fondatezza della relativa eccezione, dimostrando, così, di averla implicitamente rigettata.

Ed invero, è principio consolidato di questa Corte, che qui si condivide e si fa proprio, che non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione sul punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (cfr., *ex plurimis*, Sez. 5, Ordinanza n. 29191 del 06/12/2017).

E' stato soggiunto che non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la motivazione accolga una tesi incompatibile con quella prospettata, implicandone il rigetto, escludendosi *l'error in procedendo* ogni qual volta vi sia una motivazione che fornisca una spiegazione comunque adeguata della decisione (cfr. Sez. 5, Ordinanza n. 2153 del 30/01/2020, Rv. 656681-01).

Nella specie - si ripete - la decisione della Commissione regionale, che, a fronte della specifica eccezione di nullità formale dell'avviso della società contribuente, ha deciso nel merito la

foderu

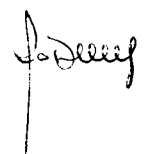
controversia ritenendo sussistenti i presupposti dell'accertamento di cui agli artt. 39, primo comma, lett. d) d.P.R. 29/09/1973, n. 600, e 54 d.P.R. 26/10/1972, n. 633, ha, in realtà, determinato il rigetto implicito della preliminare eccezione sulla violazione formale relativa alla insussistenza della delega.

3. Il secondo motivo di ricorso contiene due diversi profili di censura, lamentandosi, da un lato, la violazione di legge (artt. 99, 112, 113 cod. proc. civ. e 42 d.P.R. n. 600 del 1973) e, dall'altro, l'omessa motivazione su di un fatto decisivo e controverso per il giudizio riguardante l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento.

Tale motivo è fondato nella parte riguardante la carenza motivazionale in relazione all'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento perché sottoscritto dal capo aerea controllo senza indicazione della delega rilasciata dal capo dell'ufficio.

Invero, ritenuta l'ammissibilità del mezzo, articolato in relazione alla formulazione previgente dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. rispetto a sentenza pubblicata in epoca precedente al 12 settembre 2012 - data dalla quale è entrato in vigore il nuovo testo del n. 5, primo comma, dell'art. 360 cod. proc. civ., che consente l'impugnazione per la diversa ipotesi di omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti -, si ravvisa la carenza di motivazione in quanto la sentenza impugnata non ha dato conto dei motivi, in fatto e in diritto, della decisione di rigetto (implicito) dell'eccezione sollevata dalla società di nullità dell'avviso di accertamento, per violazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, precludendo, così, ogni controllo sull'iter logico argomentativo che ha determinato la decisione.

Nella specie, la sentenza della Commissione tributaria regionale, ha accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate omettendo di esaminare i fatti - e cioè la sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte del capo area controllo senza indicazione della delega rilasciata dal capo dell'ufficio - posti a fondamento



dell'eccezione sollevata dalla società contribuente incorrendo, così, nel vizio denunciato.

In particolare, l'assenza di qualsiasi motivazione sulla legittimità formale dell'avviso in punto di sottoscrizione e, quindi, dei poteri di legittimazione del suo autore è vizio che prevale sulla violazione di legge, pur denunciata dalla ricorrente nel secondo mezzo. Ed invero, la carenza di motivazione non consente di verificare se vi sia stata violazione o falsa applicazione della legge da parte dei secondi giudici nel ritenere (implicitamente) la validità formale dell'avviso di accertamento e, quindi, decidere nel merito.

3.1. Peraltro, con riguardo alla legittimità della delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento, può ricordarsi che la giurisprudenza di questa Corte distingue tra delega di funzioni e di firma, chiarendo che 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 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»* (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 11013 del 19/04/2019, Rv.653414-01).

A fronte dell'eccezione di carenza di delega alla sottoscrizione da parte del titolare dell'ufficio sollevata dalla società contribuente, scatta l'onere in capo all'Amministrazione erariale di documentare la delega di firma (cfr. Sez. 6-5, Ordinanza n. 5200 del 06/03/2018, Rv. 647281-01) ed il conseguente obbligo da parte del giudice di merito di verificare tale documentazione per



pronunciarsi sull'accoglimento o sul rigetto della relativa eccezione, del che non v'è traccia di motivazione nella sentenza impugnata.

4. In conclusione, il primo motivo di ricorso deve essere rigettato mentre va accolto il secondo motivo, con assorbimento dei restanti; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione regionale della Campania, in diversa composizione, affinché proceda ad un nuovo esame della controversia alla luce dei principi su esposti nonché provveda in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

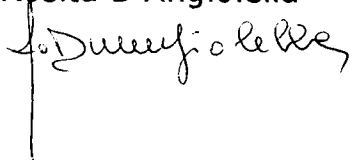
P.Q.M.

Rigetta il primo motivo di ricorso; accoglie il secondo motivo di ricorso; assorbe i restanti; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione regionale della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso, in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile della Corte di Cassazione, in data 14 febbraio 2020.

Il Consigliere estensore

Rosita D'Angiolella



Il Presidente

Federico Sorrentino



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 25 SET. 2020

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante