

8612121

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MAURO MOCCI - Presidente -

Dott. ROBERTO GIOVANNI CONTI - Consigliere -

Dott. MAURA CAPRIOLI - Rel. Consigliere -

Dott. MARIA ENZA LA TORRE - Consigliere -

Dott. RAFFAELE CAPOZZI - Consigliere -

Oggetto

IVA  
ACCERTAMENTO

Ud. 27/01/2021 - CC

R.G.N. 25535/2019

Rep. Ron 8612

ha pronunciato la seguente

C.v + C.I.

**ORDINANZA**

sul ricorso 25535-2019 proposto da:

(omissis) , personalmente ed in qualità di unico socio della cessata  
(omissis) SRL, elettivamente domiciliato in (omissis) , presso lo studio  
dell'avvocato (omissis) che lo rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (omissis) ), in persona Direttore pro tempore,  
elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso  
l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- *controricorrente* -

**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II ROMA;

- *intimata* -

783  
21

avverso la sentenza n. 509/2/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del LAZIO, depositata il 06/02/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 27/01/2021 dal Consigliere Relatore Dott. MAURA CAPRIOLI.

## FATTO e DIRITTO

Ritenuto che:

Con la sentenza n. 509/2019 la Commissione tributaria regionale del Lazio (di seguito CTR) rigettava l'appello proposto da (omissis) in proprio e quale legale rappresentante della (omissis) s.r.l. . avverso la sentenza n. 1691/2017 della Commissione tributaria provinciale di Roma(di seguito CTP), che aveva a sua volta respinto il ricorso proposto dal contribuente nei confronti di distinti avvisi di accertamento con cui erano stati recuperati a tassazione l'importo di € 162.656,00 a seguito di indagini bancarie relative all'anno di imposta 2009 nel quale la società non aveva prodotto il bilancio di esercizio ed inoltrato all'Amministrazione finanziaria un modulo di dichiarazione dei redditi del quale era stato compilato il solo frontespizio.

La CTR rilevava che gli accertamenti bancari erano stati originati dal mancato deposito del bilancio relativo all'esercizio 2009 e dalla presentazione solo apparente della dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo.

Osservava che l'Ufficio aveva proceduto all'interpello ,sebbene non obbligatorio, e ad inviare alla società contribuente due richieste la prima riguardante la documentazione commerciale cui la società aveva dato integrale riscontro e la seconda aveva avuto parziale esecuzione.

Evidenziava al riguardo che la contribuente era stata richiesta di motivare e giustificare l'origine delle operazioni di riscossione e la destinazione dei prelevamenti e che alla stessa non era invero seguito alcuna risposta né in sede di contraddittorio preventivo né nella fase giudiziale.

Sottolineava poi che trattandosi di accertamento a " tavolino" e quindi senza l'accesso esterno degli uffici accertatori non trova applicazione l'art 12 comma 7 della legge 212/2000.

Avverso tale sentenza (omissis) personalmente quale socio unico della cessata società (omissis) s.p.r., propone ricorso per cassazione affidato a due motivi cui resiste con controricorso l'Agencia delle Entrate.

Con il primo motivo si deduce la violazione e falsa applicazioine dell'art 41 della carte dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ratificata con legge 130/2008 dell'art 12, comma sette della legge 212/2000 in relazione all'art 360, primo comma nr 3 e nr 5 c.p.c.

Si afferma in particolare, che contrariamente a quanto sostenuto dalla CTR, anche negli accertamenti a tavolino quantomeno per la parte relativa all'Iva esiste il diritto del contribuente al rispetto del termine dilatorio di cui all'art 12 comma settimo della legge 212/2000.

Si osserva che perché vi sia contraddittorio è necessario che vengano esposti dall'Agencia i rilievi che intende fare al fine di mettere il contribuente nelle condizioni di controdedurre sulle specifiche contestazioni esponendo le proprie ragioni e producendo la documentazione ritenuta opportuna soltanto all'esito potrà essere emesso l'avviso di accertamento.

Si lamenta che l'Agencia avrebbe interrotto il colloquio con il contribuente iniziato attraverso due inviti senza specificare i motivi e senza il rispetto del termine di cui al richiamato art 12

Con un secondo motivo si duole della violazione e falsa applicazione dell'art 132 c.p.c. in relazione all'art 360, primo comma nr 3 c.p.c. dell'art 360 nr 4 e nr 5 c.p.c.

Si lamenta che la CTR avrebbe omesso di verificare con motivazione carente e obbiettivamente incomprensibile che l'ordine di servizio depositato dall'Ufficio relativo al potere della sottoscrizione degli atti impugnati non conteneva alcuna

indicazione sull'effettiva qualità direngenziale dei firmatari dei predetti atti oltre che sulle modalità di nomina a tale ruolo.

Il primo motivo è infondato.

La CTR ha correttamente rilevato che le garanzie procedurali previste L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 non trovano applicazione nel caso di accertamenti come quelli di specie effettuati a tavolino sulla base della contabilità aziendale.

Il contraddittorio endoprocedimentale è previsto unicamente per gli accertamenti effettuati presso la sede dell'impresa (Cass. n. 24636 del 19/10/2017; si vedano anche Cass. S.U. n. 24823 del 09/12/2015; Cass. n. 701 del 15/01/2019);

Va peraltro evidenziato che come già affermato da questa Corte "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" (Cass. S.U. n. 24823 del 2015, cit.; conf. Cass. n. 11560 del 11/05/2018; Cass. n. 27421 del 29/10/2018);

Ne consegue che, per quanto riguarda l'accertamento relativo ad imposte dirette ed IRAP, non c'è alcun obbligo generalizzato di contraddittorio mentre per l'IVA, invece, trattandosi di tributo cd. "armonizzato", il contraddittorio è obbligatorio, come osservato dalle Sezioni Unite in conformità al consolidato orientamento della Corte di giustizia della UE, ma il contribuente deve assolvere all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere in quella sede, così da dimostrare di non avere proposto una opposizione meramente pretestuosa (cd. prova di resistenza) ( Cass 2020 nr 19460).

Nel caso di specie, detto onere non è stato assolto, essendosi il contribuente limitato a denunciare la astratta violazione del proprio diritto di difesa .

Con riguardo al secondo motivo di censura se ne deve rilevare l'infondatezza.

La CTR ha correttamente rilevato, conformandosi agli indirizzi già espressi da questa Corte, che il vizio formale dell'atto nei termini in cui era stato dedotto dal contribuente correlato alla mancata produzione di uno specifico atto di delega non era in grado di inficiare la validità del provvedimento.

Va osservato infatti che si tratta di delega di firma e non di funzione sicchè all'Ufficio delegato viene attribuita unicamente il potere di sottoscrizione dell'atto che continua ad essere atto dell'autorità delegante.

In proposito giova ricordare che questa Corte ha affermato il principio secondo cui in tema di sottoscrizione dell'avviso di accertamento la delega alla sottoscrizione conferita ad un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 42, ha natura di delega di firma e non di funzioni. Con essa infatti si 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 (Cass 2020 nr 15616Cass., sent. n. 11013/2019; Cass. 2019 nr 24004).

Va inoltre evidenziato che in tema di accertamento tributario, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 1 e 3, 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, di cui non è richiesta, però, la qualifica dirigenziale in quanto l'espressione "impiegato della carriera direttiva", contenuta nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, non equivale

a "dirigente" ma richiede un quid minus, considerato che a seguito delle evoluzioni normative e contrattuali, succedutesi dal 1973 in poi, l'"impiegato della carriera direttiva" oggi corrisponde al "funzionario della terza area" (cfr. Cass. nn. 22800/2015, 959/2015). Cass. 2019 nr 29002) con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 24, convertito nella L. n. 44 del 2012, (Principio affermato ai sensi dell'art. 363 c.p.c., comma 3)," (Sez. 5, Sentenza n. 22810 del 09/11/2015; Cass. nr 31599/2019).

Il ricorso va rigettato.

Le spese di legittimità vanno poste a carico del ricorrente.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali che si liquidano in complessive € 7000,00 oltre s.p.a.d. dà atto ,ai sensi del DPR nr 115 del 2002 ,art 13,comma quater,della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso se dovuto.

Roma 27.1.2021

Il Funzionario Giudiziario  
Patrizia Ciorra

Depositata in Cancelleria

Oggi

26 MAR. 2021



Il Funzionario Giudiziario  
Patrizia Ciorra

Il Presidente  
( dott Mauro Mucci )