



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI COSENZA

SEZIONE 8

SEZIONE

N° 8

REG.GENERALE

N° 946/2014

UDIENZA DEL

05/09/2016 ore 09:30

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>FILOMIA</u>	<u>CONCETTA LUCIA</u>	<u>Presidente</u>
<input type="checkbox"/>	<u>LENTO</u>	<u>MASSIMO</u>	<u>Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>SANTESE</u>	<u>PIERO</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			

N°

5083 /2016

PRONUNCIATA IL:

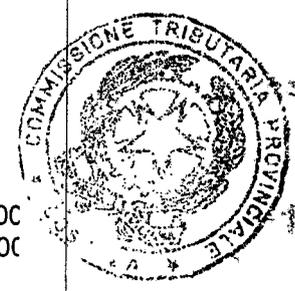
05/09/2016

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

17/10/2016

Il Segretario

Sergio MARTIRE



ha emesso la seguente

SENTENZA

0001

- sul ricorso n. 946/2014
depositato il 06/03/2014

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TD3010100794/2013 IRPEF-ADD.REG. 20C
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TD3010100794/2013 IRPEF-ADD.COM. 20C
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TD3010100794/2013 IRPEF-ALTRO 2008

contro:
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI COSENZA

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

FALCONE FRANCESCO
VIALE F. E G. FALCONE, 45 87100 COSENZA CS

difeso da:

FALCONE GIUSEPPE
VIALE F. E G. FALCONE, 45 87100 COSENZA CS

M.E.F.

Firmato digitalmente da
M.E.F.
ND: cn=M.E.F., o,
ou=C.T.P. Cosenza,
email=ctrib.p.cs@finanze
.it, c=IT
Data: 2016.10.24
11:32:11 +02'00'

proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento, emesso ai sensi dell'art. 38, 4° e 5° comma Dpr 600/73, con il quale veniva accertata, in via presuntiva, una capacità di spesa non compatibile con la sua situazione reddituale per l'anno di imposta 2008 e, quindi, una maggiore imposta, ai fini Irpef, di complessivi euro 18.445.

Il ricorrente, a sostegno della domanda assumeva:

- la inesistenza della notifica del provvedimento impugnato;
- la nullità e l'inefficacia dell'accertamento perché non sottoscritto dal direttore della Agenzia, non essendo stata allegata alcuna delega alla quale nell'atto era stato fatto riferimento;
- nelle memorie aggiuntive, a seguito della produzione della delega, la nullità della stessa in quanto rilasciata senza l'indicazione del nome del delegato;
- la nullità dell'accertamento, basato esclusivamente sul redditometro e su elementi privi di riscontro, inidonei a costituire una presunzione semplice;
- l'illegittimità del provvedimento impugnato alla luce della documentazione esibita nel corso del procedimento di accertamento con adesione in relazione alle somme donate dalla suocera nel 2004 e delle somme ricevute dalla propria madre.

L'Agenzia delle Entrate, costituitasi in giudizio, contestava gli assunti avversari, sostenendo:

- la ritualità della notifica effettuata ;
- l'insussistenza della dedotta nullità relativa all'omessa sottoscrizione dell'atto da parte del direttore dell'ufficio;
- l'inidoneità della documentazione prodotta, relativa alla disponibilità finanziaria della famiglia del contribuente, a superare gli elementi di capacità contributiva rilevati dall'amministrazione (immobili, autovettura, incrementi patrimoniali)

Il ricorso è infondato e non merita accoglimento.

La censura relativa alla nullità dell'atto impugnato per difetto della relata di notifica è priva di fondamento.

Al riguardo rileva la Commissione che l'eventuale nullità dedotta risulta sanata dalla costituzione in giudizio dovendosi, a di ogni buon conto, osservare che *“la cartella esattoriale può essere notificata, ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, anche direttamente da parte del Concessionario mediante raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso, secondo la disciplina degli artt. 32 e 39 del d.m. 9 aprile 2001, è sufficiente, per il relativo perfezionamento, che la spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario, senz'altro adempimento ad opera dell'ufficiale postale se non quello di curare che la persona da lui individuata come legittimata alla ricezione apponga la sua firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltre che sull'avviso di ricevimento da restituire al mittente; ne consegue che se, come nella specie, manchino nell'avviso di ricevimento le generalità della persona cui l'atto è stato consegnato, adempimento non previsto da alcuna norma, e la relativa sottoscrizione sia addotta come inintelligibile, l'atto è pur tuttavia valido, poiché la relazione tra la persona cui esso è destinato e quella cui è stato consegnato costituisce oggetto di un preliminare accertamento di competenza dell'ufficiale postale, assistito dall'efficacia probatoria di cui all'art. 2700 cod. civ. ed eventualmente solo in tal modo impugnabile, stante la natura di atto pubblico dell'avviso di ricevimento della raccomandata (Cassazione Sez. 5, Sentenza n. 11708 del 27/05/2011)*

D'altra parte anche di recente la Corte di Cassazione ha ribadito, in ordine all'eccepita assenza di relata, che *“In tema di riscossione delle imposte, la notifica della cartella esattoriale può avvenire anche mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, in quanto la seconda parte del comma 1 dell'art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, prevede una modalità di notifica, integralmente affidata al concessionario stesso ed all'ufficiale postale, alternativa rispetto a quella della prima parte della medesima disposizione e di competenza esclusiva dei soggetti ivi indicati. In tal caso, la notifica si perfeziona con la ricezione del destinatario, alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di*

un'apposita relata, visto che è l'ufficiale postale a garantirne, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella, come confermato implicitamente dal penultimo comma del citato art. 26, secondo cui il concessionario è obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o con l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o dell'amministrazione." (Cassazione Sez. 5, Sentenza n. 6395 del 19/03/2014)

Deve essere esaminato, sempre in via preliminare, il motivo di opposizione relativo alla mancata sottoscrizione del direttore dell'Agenzia dell'Entrate e quello, collegato, sollevato nelle memorie aggiuntive depositate, relativo alla nullità dell'avviso di accertamento derivante dalla sottoscrizione da parte di soggetto non ritualmente delegato.

Il contribuente, a seguito della produzione dell'atto di delega da parte dell'Agenzia delle Entrate ha eccepito, infatti, che il provvedimento emanato era inidoneo a conferire il potere di sottoscrizione mancando il riferimento alla persona fisica cui veniva attribuito.

Al riguardo giova premettere che l'atto di delega prodotto dall'amministrazione è costituito dalla disposizione di servizio al numero 56, del 28 luglio 2011, intitolata "deleghe di firma " con la quale il direttore provinciale dell'Agenzia delle Entrate di Cosenza ha conferito la delega di firma, in relazione alla differente tipologia di processi operativi, rispettivamente al capo ufficio controlli, al capo area accertamento, al capo team, senza specificare l'identità fisica del soggetto delegato.

In merito osserva, anzitutto, la Commissione che è ormai consolidato in giurisprudenza il principio secondo cui *"la sottoscrizione dell'avviso di accertamento – atto della p.a. a rilevanza esterna – 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, dall'art. 42,*



commi 1 e 3, dinanzi citato” (Cass. 27 ottobre 2000, n. 14195 richiamata da Cassazione 24992/2015).

Tale conclusione, secondo la Suprema Corte, è “effetto diretto dell’espressa previsione della tassativa sanzione legale della nullità dell’avviso di accertamento (cfr. in materia d’imposte dirette Cass. 17400/12,14626/00,14195/00) che trova giustificazione nel fatto che, come è stato osservato, gli avvisi di accertamento costituiscono la più complessa espressione di potere impositivo, ed incidono con particolare profondità nella realtà economica e sociale, discostandosi da e contestando le affermazioni del contribuente. Le qualità professionali di chi emana l’atto costituiscono quindi una essenziale garanzia per il contribuente (v. Cass. 5 settembre 2014, n. 1875 e, da ultimo, Cass. 9 novembre 2015, n. 22800).(Cassazione 2499215 cit)

La necessità, ai fini della legittimità dell’avviso di accertamento, del conferimento di una valida ed efficace delega di firma risulta confermata dalla considerazione che “solo in diversi contesti fiscali – quali ad esempio la cartella esattoriale (Cass. 13461/12), il diniego di condono (Cass. 11458/12 e 220/14), l’avviso di mora (Cass. 4283/10), l’attribuzione di rendita (Cass. 8248/06) – e in mancanza di una sanzione espressa, opera la presunzione generale di riferibilità dell’atto all’organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio esso è adottato (cfr., in materia di lavoro e previdenza, Cass. 13375/09, ordinanza ingiunzione, e 4310/01, atto amministrativo); mentre, per i tributi locali, è valida anche la mera firma stampata, ex legge n. 549 del 1995, art. 3, comma 87 (Cass. 9627/12).

Così delineata la “ratio” della disposizione di cui all’art. 42 DPR 600/73, rileva la Commissione, che la Corte di Cassazione è pervenuta all’ulteriore conseguenza, che la commissione ritiene di non poter totalmente condividere, secondo cui non appare decisiva “la modalità di attribuzione della delega che può essere conferita o con atto proprio o con ordine di servizio, purchè venga indicato, unitamente alle ragioni della delega (ossia le cause che ne hanno resa necessaria l’adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, etc) il termine di validità e il nominativo del soggetto delegato.



Non è sufficiente, in entrambe le tipologie di deleghe (di firma o di funzione) l'indicazione della sola qualifica professionale del dirigente destinatario della delega, senza alcun riferimento nominativo alla generalità di chi effettivamente rivesta tale qualifica.

Devono, quindi, ritenersi illegittime le deleghe "impersonali", anche "ratione officii", senza indicare nominalmente il soggetto delegato e tale illegittimità si riflette sulla nullità dell'atto impositivo. (Cassazione 22803/2015).

Al riguardo la Commissione osserva, anzitutto, che il combinato disposto del primo e ultimo comma di cui all'articolo 42 d.p.r. numero 600 1973 prevede che "gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione degli *avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato*" e la nullità dell'accertamento se l'avviso non reca, tra l'altro, la "sottoscrizione".

Lo scopo della disposizione, come già detto, tende a garantire che l'atto, potenzialmente invasivo della sfera del contribuente, sia emesso da un soggetto che abbia qualità professionali adeguate per vagliare la sussistenza dei presupposti fattuali e normativi per l'emissione dell'avviso, individuato dal legislatore nel direttore o nel suo delegato appartenente alla carriera direttiva.

Il legislatore, quindi, ha effettuato, a priori, una valutazione di idoneità del soggetto chiamato sottoscrivere l'avviso in ragione del particolare profilo professionale rivestito ritenendo sufficiente, ai fini della validità della delega e della sottoscrizione, il possesso di tale qualifica.

Ciò che rileva, pertanto, è la titolarità della specifica qualifica richiesta (appartenenza alla carriera direttiva) sulla quale il legislatore fonda una presunzione di idoneità e di adeguatezza del soggetto a sottoscrivere l'avviso, non richiedendo una verifica, in concreto, delle effettive capacità del sottoscrittore.

Ne consegue che ai fini della legittimità della delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento è sufficiente la predisposizione dell'ordine di servizio con il quale il direttore, esplicitate le ragioni della delega, conferisce il potere di sottoscrizione al dirigente preposto ad un determinato servizio.



L'indicazione del nominativo contenuto nella sottoscrizione e la sussistenza della delega, infatti, consentono agevolmente al contribuente di verificare se tale persona abbia la qualifica riferibile al profilo che il legislatore richiede per la valida sottoscrizione, non essendo consentito, in ogni caso, neanche nell'ipotesi di delega nominativa, di sindacare la sussistenza, in concreto, delle qualità professionali richieste per l'emissione dell'avviso.

Del resto la delega di firma, a differenza della delega di funzioni, non comporta il trasferimento di competenze dal soggetto delegante al delegato ma semplicemente il conferimento di un potere di sottoscrizione dell'atto che resta imputabile al delegante.

In considerazione della suddetta limitata funzione attribuita alla delega di firma appare evidente che l'art. 42 dpr 600/73 non impone una particolare forma (nominativa) della delega in favore del delegato essendo sufficiente che dagli atti, anche per relationem, sia identificabile il soggetto cui sia conferito il relativo potere.

Né può fornire valido sussidio alla tesi opposta il D.L. 15 giugno 2015, n. 78, art. 4 bis, conv. in L. n. 125 del 2015, richiamato dalla Suprema Corte, pur nella consapevolezza della non applicabilità, "ratione temporis" al caso di specie, a sostegno della ritenuta indispensabilità della delega nominativa.

La predetta norma prevede, al secondo comma, che *"in relazione all'esigenza di garantire il buon andamento e la continuità dell'azione amministrativa, i dirigenti delle Agenzie fiscali, per esigenze di funzionalità operativa, possono delegare, previa procedura selettiva con criteri oggettivi e trasparenti, a funzionari della terza area, con un'esperienza professionale di almeno cinque anni nell'area stessa, in numero non superiore a quello dei posti oggetto delle procedure concorsuali indette le funzioni relative agli uffici di cui hanno assunto la direzione interinale e i connessi poteri di adozione di atti, escluse le attribuzioni riservate ad essi per legge, tenendo conto della specificità della preparazione, dell'esperienza professionale e delle capacità richieste a seconda delle diverse tipologie di compiti, nonché della complessità gestionale e della rilevanza funzionale e organizzativa degli*

uffici interessati, per una durata non eccedente l'espletamento dei concorsi di cui al comma 1 e, comunque, non oltre il 31 dicembre 2016.

A fronte delle responsabilità gestionali connesse all'esercizio delle deleghe affidate ai sensi del presente comma, ai funzionari delegati sono attribuite, temporaneamente e al solo scopo di fronteggiare l'eccezionalità della situazione in essere, nuove posizioni organizzative ai sensi dell'articolo 23-quinquies, comma 1, lettera a), numero 2), del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135."

La predetta disposizione, infatti, non affronta direttamente il problema della delega nominativa per la sottoscrizione ma prevede, per il periodo necessario per l'espletamento dei concorsi, la possibilità di delegare a funzionari della terza area aventi particolari requisiti, *"le funzioni relative agli uffici di cui hanno assunto la direzione interinale e i connessi poteri di adozione di atti,"* prevedendo che *"ai funzionari delegati sono attribuite, temporaneamente e al solo scopo di fronteggiare l'eccezionalità della situazione in essere, nuove posizioni organizzative"*.

Dalla disposizione in esame, ritenuta espressamente di carattere eccezionale e temporaneo, adottata esplicitamente per garantire la continuità di gestione dell'Agenzia delle entrate nelle more dell'espletamento dei concorsi, quindi, non può desumersi alcun argomento di carattere generale che possa fondare la ritenuta indispensabilità della delega nominativa per la sottoscrizione dell'avviso ai sensi dell'articolo 42 d.p.r. 600/73.

L'eccezione sollevata dalla difesa del contribuente nelle memorie aggiuntive deve essere, pertanto, disattesa.

Gli ultimi due motivi di opposizione riguardano la correttezza dell'accertamento fondato sul c.d. redditometro.

In merito rileva, anzitutto, la Commissione che *"l'accertamento sintetico del reddito di cui all'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 costituisce una modalità di accertamento del reddito imponibile per effetto della quale quest'ultimo viene determinato unitariamente in base ad indici esterni di capacità contributiva non afferenti alle singole fonti produttive di reddito, ma*

dotati di un coefficiente di certezza dai quali si presume, alla stregua di un giudizio di probabilità, la sussistenza di un reddito superiore a quello risultante dalla determinazione analitica." (Cassazione Sez. 1, Sentenza n. 2653 del 07/03/1995).

I decreti ministeriali contenenti il redditometro disciplinano il potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria, prevedendo criteri omogenei ed uniformi per la determinazione induttiva del reddito. La disponibilità da parte del contribuente di uno o più beni indicati nell'art. 2 del D.P.R. n. 600/73 fa presumere il possesso del reddito (costituente il presupposto dell'IRPEF: art. 1 del D.P.R. n. 597/73), nella entità indicata dal decreto ministeriale.

Le presunzioni poste a base dell'accertamento induttivo, poi, sono di natura relativa, essendo fondate sull'id quod plerumque accidit.

Il contribuente, quindi, ha facoltà di fornire prove contrarie atte, in modo concreto, a dimostrare che, nel suo caso specifico, alla disponibilità del bene non si accompagna l'entità di reddito determinata in applicazione del redditometro.

La prova contraria pertanto, non è limitata a quella prevista nel quinto comma dell'art. 38 del D.P.R. n. 600 (la prova cioè che il maggior reddito accertato è costituito da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta), ma è possibile altresì dimostrare che il reddito presunto sulla base del coefficiente non esiste o esiste in misura inferiore.

Il redditometro, infatti, non crea una nuova materia imponibile (il reddito consumato), ma disciplina il potere dell'Amministrazione di accertare induttivamente il reddito complessivo netto, e cioè lo stesso potere ad essa attribuito dalla prima parte dell'art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600/73. (Sez. 1, Sentenza n. 12843 del 1995)

"Tale potere - di risalire da "elementi e circostanze di fatto certi" al reddito costituente il presupposto dell'IRPEF, sulla base di presunzioni - è stato riconosciuto legittimo dalla Corte cost. 27 luglio 1987 n. 293; non diverso nella sua essenza e nella efficacia è il potere dell'Amministrazione esercitato sulla base del redditometro. L'unica differenza è che, qui, il contenuto induttivo degli elementi certi indicati nell'art. 2 del D.P.R. n. 600/73 è predeterminato dai

decreti ministeriali, onde il reddito complessivo netto è il frutto di presunzioni normative, e non di presunzioni semplici. Ma, siano esse semplici ovvero normative, non diversa è l'efficacia delle presunzioni poste a base dell'accertamento, le quali pertanto vanno qualificate relative (e non assolute)."

Inoltre, "poiché l'emanazione dei decreti ministeriali trova il proprio fondamento nel citato art. 38, deve ritenersi rispettata la riserva relativa di legge prevista dall'art. 23 Cost. dal fatto, poi, che è stato escluso il contrasto dell'art. 38 con l'art. 53 Cost. (dalla citata Corte cost. n. 283/87) deve desumersi la conformità a tale disposizione costituzionale anche del redditometro" (Cassazione Sez. 1, Sentenza n. 12843 del 1995)

In conclusione la Commissione, aderendo ai principi espressi dalla Suprema Corte, ritiene che "in tema di accertamento in rettifica delle imposte sui redditi delle persone fisiche, la determinazione effettuata con metodo sintetico, sulla base degli indici previsti dai decreti ministeriali.....riguardanti il cosiddetto redditometro.... dispensa l'amministrazione da qualunque ulteriore prova rispetto all'esistenza dei fattori-indice della capacità contributiva, giacché codesti restano individuati nei decreti medesimi. Ne consegue che è legittimo l'accertamento fondato sui predetti fattori-indice, provenienti da parametri e calcoli statistici qualificati, restando a carico del contribuente, posto nella condizione di difendersi dalla contestazione dell'esistenza di quei fattori, l'onere di dimostrare che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore. (Cassazione Sez. 5, Sentenza n. 9539 del 19/04/2013)

Superate le censure attinenti la valenza dell'accertamento in questione, deve rilevarsi, nel caso di specie che il contribuente, al fine di giustificare la disponibilità economica diversa da quella di fonte reddituale, ha prospettato il rilascio, nel 2004, da parte della suocera in favore della propria moglie, di un assegno di € 168.000 ed ha allegato la dichiarazione della propria madre di aver riscosso la somma di € 118.113 a seguito di vendita di compendio ereditario.

Al riguardo occorre precisare che la dichiarazione della madre del contribuente non risulta accompagnata dalla prova dell'effettiva dazione della somma, da

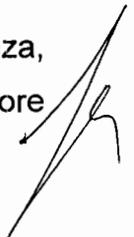
fornire anche indirettamente, ad esempio attraverso la prova di versamento su conti correnti o acquisizione di titoli o altro.

In secondo luogo occorre rilevare che il contribuente, pur documentando la ricezione dell'assegno da parte della moglie nel 2004 non ha dimostrato, come era necessario alla luce del consistente lasso temporale trascorso, che la disponibilità delle somme da parte del coniuge si fosse protratta sino all'epoca dell'acquisto dell'immobile e dell'autovettura, in modo tale da poter inferire che la suddetta somma possa essere stata effettivamente impiegata per l'acquisto dei beni indice.

Ed invero *"In tema di accertamento dei redditi, costituiscono - ai sensi dell'art. 2 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600...- "elementi indicativi di capacità contributiva", tra gli altri, specificamente la "disponibilità in Italia o all'estero" di "autoveicoli", nonché di "residenze principali o secondarie". La disponibilità di tali beni, come degli altri previsti dalla norma, costituisce, quindi, una presunzione di "capacità contributiva" da qualificare "legale" ai sensi dell'art. 2728 cod. civ., perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto (certo) di tale disponibilità la esistenza di una "capacità contributiva". Pertanto, il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici "elementi indicatori di capacità contributiva" esposti dall'Ufficio, non ha il potere di togliere a tali "elementi" la capacità presuntiva "contributiva" che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile o perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma..(Cassazione Sez. 5, Sentenza n. 16284 del 23/07/2007)*

A fronte della richiamata presunzione normativa ritiene la Commissione che il contribuente non abbia fornito una prova sufficiente in ordine alla effettiva provenienza delle somme necessarie per adempiere le spese connesse all'acquisto dei beni ed al loro mantenimento.

Il ricorso deve essere, quindi, rigettato e, in virtù del principio di soccombenza, parte ricorrente deve essere condannata alla refusione, in favore



dell'amministrazione convenuta, delle spese processuali liquidate in € 3.200 per compensi.

P.Q.M.

La commissione rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente alla refusione, in favore dell'amministrazione convenuta, delle spese processuali liquidate in € 3.200 per compensi..

Cosenza 5 settembre 2016

Il giudice est.

Massimo Lento



Il Presidente

Concetta Lucia Filomia

