

6683-17

**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
V<sup>^</sup> SEZIONE CIVILE

Oggetto: Tributi  
Cron. 6683  
R.G.N. 4231/2013  
U.P. - 09/01/2017

Composta da

Francesco Tirelli	-Presidente-
Rosario Caiazza	-Consigliere-
Giuseppe Fuochi Tinarelli	-Consigliere-
Giuseppe Tedesco	-Consigliere rel.-
Perrino Angelina Maria	-Consigliere-

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

17  
2017

sul ricorso iscritto al n. 4231/2013 R.G. proposto da  
Agenzia delle Entrate, in persona del direttore pro tempore,  
domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso 12, l'Avvocatura  
Generale dello Stato, che la rappresenta e difende *ope legis*;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) srl, rappresentata e difesa dall'avv. (omissis)  
(omissis), con domicilio eletto in (omissis), presso lo studio dell'avv. (omissis)  
(omissis), (omissis);

- *controricorrente* -

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della  
Puglia depositata il 20 dicembre 2011.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 9 gennaio  
2017 dal Consigliere Giuseppe Tedesco;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore  
generale Sergio Del Core, che ha concluso chiedendo l'accoglimento  
del ricorso

1  
11

## FATTI DI CAUSA

A seguito di verifica eseguita presso i locali destinati all'esercizio dell'impresa, fu emesso, nei confronti della (omissis) s.r.l., avviso di accertamento, con il quale, per l'anno di imposta 2005, erano recuperati a tassazione maggiore ricavi non contabilizzati, dipendenti da vendita di immobili che si assumeva avvenuta a prezzo inferiore rispetto al costo contabilizzato, nonché costi che si assumevano indebitamente dedotti, in particolare, per quanto ancora rilevanti in questa fase, la deduzione di interessi passivi.

Contro l'avviso la società propose ricorso avanti alla Commissione tributaria provinciale di Foggia, che l'accoglieva, riscontrando, nella specie, la violazione dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, e cioè il difetto di motivazione dell'avviso, poiché questo si limitava a richiamare il processo verbale di constatazione, in assenza della prova che il medesimo fosse stato preventivamente portato a conoscenza della società contribuente.

La sentenza è stata appellata dall'Agenzia dell'Entrate, che censurava la valutazione del primo giudice sul difetto di motivazione, deducendo altresì che non vi era stata nella specie alcuna violazione delle norme che regolavano gli accessi presso la sede dell'impresa.

L'appello è stato rigettato dalla Commissione tributaria regionale della Puglia, la quale rilevava che il punto rilevante ai fini del decidere non riguardava tanto la verifica della sufficienza della motivazione dell'avviso, sia perché la questione non era stata di dedotta in primo grado, e sia perché la violazione del contraddittorio era già incorsa in fase di verifica, in quanto l'accesso era avvenuto in presenza di persona che era stata delegata da soggetto sfornito dei relativi poteri.

Contro la sentenza la Agenzia dell'Entrate propone ricorso per cassazione, che affida a quattro motivi.

La contribuente resiste con controricorso.

## **RAGIONI DELLA DECISIONE**

Col primo motivo la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dell'art. 56, comma 5, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ. In particolare la ricorrente si duole del fatto che la Commissione tributaria regionale ha ritenuto nullo l'avviso di accertamento, nonostante l'atto impositivo fosse immune da qualsiasi vizio, sia sotto il profilo della motivazione (la mancata allegazione del processo verbale di constatazione non rilevava, perché l'avviso ne riproduceva i contenuti essenziali), sia sotto il profilo dei requisiti formali; mentre eventuali cause incorse nell'attività precedente alla emissione dell'avviso, non potevano pregiudicarne la validità.

Col secondo motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3 cod. proc. civ. In particolare è oggetto di censura la affermazione della sentenza con cui si assume incorsa violazione del contraddittorio nella verifica svolta presso i locali dell'impresa, non essendo presente il legale rappresentante della società e in presenza di persona munita di delega rilasciata da soggetto sprovvisto del relativo potere. Secondo la Commissione tributaria regionale la violazione incorsa nella formazione del verbale non poteva non pregiudicare la validità e l'efficacia dell'avviso.

I motivi, da esaminare congiuntamente in quanto connessi, sono fondati. In primo luogo occorre rilevare che l'inefficacia dell'avviso di accertamento non fu ravvisata nel difetto di motivazione dell'atto impositivo per la mancata allegazione del processo verbale o per l'insufficiente riproduzione del contenuto essenziale. In verità, su questo aspetto, la Commissione tributaria regionale, in replica a quanto dedotto sul punto dalla difesa erariale, rilevò che questione

della sufficienza della motivazione non era stata introdotta in primo grado e che in ogni caso il problema nella specie riguardava a monte la formazione del verbale, che il giudice assumeva avvenuta in violazione del contraddittorio.

Tale supposta violazione, che costituisce l'unica *ratio* della decisione, fu ravvisata nel fatto che l'accesso fu eseguito in assenza sia del legale rappresentante della società e sia di soggetto da lui delegato, essendo inefficace la delega al professionista menzionata nel processo verbale, in quanto rilasciata da soggetto sfornito del potere di rappresentare l'ente.

La violazione riscontrata dalla Commissione tributaria regionale non sussiste. Come si evince dal processo verbale di constatazione trascritto nel ricorso, i verbalizzati, prima di iniziare la verifica, contattarono «telefonicamente il sig. (omissis) (procuratore speciale della società), che «riferiva di essere socio nonché procuratore speciale della società, come da delibera dell'assemblea del 24/10/2006. Il medesimo, reso edotto dei motivi della verifica, «riferiva che si lui che il fratello erano impossibilitati a presenziare alle operazioni [...] e che comunque davano il proprio assenso all'espletamento della verifica e contestualmente davano mandato al proprio consulente (dott. (omissis) ), che sarebbe stato immediatamente contattato», con riserva di formalizzare per iscritto il conferimento dell'incarico. Esaurita la verifica il processo verbale di constatazione fu notificato al soggetto delegato.

Ebbene, nell'*iter* seguito dai verbalizzanti non è riscontrabile alcuna violazione, non essendo prescritti in questa materia particolare requisiti di forma; è sufficiente che il soggetto delegato agisca sulla base di uno specifico incarico, conferito anche telefonicamente, quando come nel caso in esame il titolare si trovi altrove, purché lo specifico incarico emerga dal processo verbale di constatazione. Si

ritiene ancora di sottolineare che il socio della (omissis) s.r.l., che fu nell'immediatezza contattato per telefono dai verbalizzanti, si qualificò come procuratore speciale della società; precisò di parlare anche in nome dell'altro socio e legale rappresentante della società e conferì mandato al proprio consulente.

E' chiaro, d'altra parte, che, nel rilevare tale carenza, la Commissione tributaria regionale è partita dalla premessa teorica che la presenza del titolare dell'impresa fosse nel caso in esame necessaria, trascurando che, ex art. 52 del d.P.R. 633/1972, l'obbligo di eseguire l'accesso «in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato» riguarda appunto l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni. Solo in questa ipotesi, evidentemente diversa da quella che ricorreva nel caso in esame, posto che l'accesso fu eseguito presso la sede di società di capitali, la legge richiede la "presenza" del titolare dello studio o del suo delegato.

Insomma in fase di verifica non è incorsa alcuna violazione del contraddittorio. La diversa valutazione operata dalla sentenza incorre in un duplice errore, per avere riscontrato carenze formali che non sussistevano e per avere tratto da tale inesistenti carenze implicazione non configurabili nella specie in via assoluta, poiché l'accesso non fu eseguito in locali destinati all'esercizio di arti o professioni.

Col terzo motivo si deduce contraddittorietà della motivazione in relazione all'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ. Una delle contestazioni mosse con l'avviso si riferiva a una vendita di immobili sottocosto: prezzo di vendita € 419.021,00, costo contabilizzato € 484.147,00.

La sentenza in proposito motiva nei seguenti termini: «la società ha acquistato dal sig. (omissis) un terreno edificatorio in [...] al prezzo di € 535.800,00 [...]. La società ha realizzato sul terreno

dieci appartamenti venduti evidentemente nell'anno 2004 per sei unità e per quattro unità nell'anno 2005. In questo anno è stato venduto è un appartamento ai sigg. [...] e l'Agenzia ha accettato un prezzo di vendita di € 160.000,00 a fronte di un costo di € 159.106. Gli altri tre appartamenti sono stati venduti al sig. (omissis) (già proprietario e venditore del suolo) al prezzo di € 535.000,00 a fronte del loro costo di € 419.021,00».

Sostiene l'Agenzia dell'Entrate che tale passaggio motivazionale rileva l'errore in cui è incorso il giudice nella valutazione dei fatti, poiché ha ritenuto che la vendita fosse avvenuta al prezzo maggiore di quello effettivo. E' evidente infatti, secondo la ricorrente, che «se l'importo pagato fosse € 535.800,00 il costo di realizzazione fosse di € 419,021,49 la società avrebbe realizzato un utile apprezzabile e, di conseguenza, non si verificherebbe l'ipotesi di condotta antieconomica».

In verità, la Commissione tributaria regionale, posta la premessa sopra letteralmente trascritta, ha proseguito nella verifica della vicenda e non vi è dubbio che il complesso degli argomenti sono univocamente intesi a giustificare il contegno della contribuente nella prospettiva di una vendita eseguita a prezzo inferiore al costo, in conformità alla pretesa dell'agenzia che aveva ritento di dovere recuperare una differenza, pari a € 65.126,00 (il costo di costruzione di 484.147) meno il prezzo di vendita d € 419.021), che la Commissione tributaria regionale riporta esattamente nella parte narrativa della sentenza.

La contraddizione motivazionale, unico profilo di censura, è quindi solo apparente. Insomma la Commissione tributaria regionale fu chiamata a vagliare la ragioni addotte dalla contribuente a sostegno di una vendita sottocosto e ha motivato in termini perfettamente aderenti alla fattispecie sottoposta al suo giudizio, tali da rendere

palese che l'indicazione del costo in € 535.800,00 costituiva un errore materiale di trascrizione, rilevabile con assoluta e oggettiva certezza sulla base del tenere letterale della sentenza, posto che l'importo coincideva con il prezzo di acquisto del terreno riportato dalla sentenza nel ricostruire la vicenda.

Il quarto e ultimo motivo deduce, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 4, cod. proc. civ., violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in quanto la Commissione tributaria regionale non aveva pronunciato su uno dei motivi di appello.

Il motivo è fondato. La sentenza, esaurito l'esame delle questioni pregiudiziali, è passata all'esame dei motivi di merito e ha dedicato il resto della motivazione all'esame delle giustificazioni addotte dalla contribuente per giustificare la vendita sottocosto, trascurando che, con l'avviso, si recuperavano a tassazione anche interessi passivi che l'ufficio assumeva indebitamente dedotti. Poiché la commissione tributaria provinciale aveva dichiarato la nullità dell'avviso, senza esame nel merito, la questione fu poi riproposta dall'agenzia in sede di appello, ma il giudice, riconosciute fondate le giustificazioni addotte dalla contribuente a proposito della vendita sottocosto, non ha pronunciato sul punto, ritenendo assorbita «ogni altra domanda e/o eccezione».

E' evidente l'errore commesso dalla Commissione tributaria regionale, perché le due ragioni di recupero portate dall'avviso (e oggetto del giudizio di appello) non avevano alcuna attinenza una con l'altra, per cui il riscontro della illegittimità dell'una lasciava del tutto impregiudicata la verifica della legittimità dell'altra, sulla quale il giudice di merito, posto che la questione fu riproposta in appello, aveva il dovere di pronunciare.

La rilevata diversità delle ragioni di recupero è tale da impedire di ravvisare un'ipotesi di implicito rigetto, come impropriamente sostenuto nel controricorso.

Il giudice d'appello, pertanto, nell'omettere di statuire anche sulla deduzione degli interessi passivi è realmente incorso nella violazione dell'art. 112 cpc, ch'è deducibile, e di fatto è stato dedotta quale *error in procedendo* ex art. 360, comma primo, n. 4 cpc, (Cass. 27 ottobre 2014, n. 22759; Cass. 15 maggio 2013, n. 11801).

Si giustifica in relazione ai motivi accolti la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, per il nuovo esame e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

accoglie il primo, il secondo e il quarto motivo del ricorso; rigetta il terzo motivo; rinvia alla Commissione tributaria regionale della Puglia in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 9 gennaio 2017.

Il consigliere estensore

Giuseppe Tesler

Il Presidente

Il Direttore Amministrativo  
Dot. Stefano PALUMBO

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL, ..... 15 MAR 2017 .....

Il Direttore Amministrativo  
Stefano PALUMBO







CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE**.

Roma, 15 marzo 2017

La presente copia si compone di 8 pagine.  
Diritti pagati in marche da bollo € 1.92