

Corte di Cassazione, Sezione TRI civile

Sentenza 15 marzo 2017, n. 6683

---

Integrale

---

Integrale  
Avviso di accertamento

---

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. TIRELLI Francesco - Presidente

Dott. CAIAZZO Rosario - Consigliere

Dott. FUOCHI TINARELLI Giuseppe - Consigliere

Dott. TEDESCO Giuseppe - rel. Consigliere

Dott. PERRINO Angelina Maria - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

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), con domicilio eletto in (OMISSIS), presso lo studio dell'avv. (OMISSIS), viale (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 Dott. Giuseppe Tedesco;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

#### 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 rilevati 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 della L. n. 212 del 2000, articolo 7 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 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 42, Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 56, comma 5 e della L. n. 212 del 2000, articolo 7, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3. 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 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3. 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, rileva 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 Delib. dell'assemblea 24 ottobre 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 e' riscontrabile alcuna violazione, non essendo prescritti in questa materia particolare requisiti di forma; e' 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 qualifico' come procuratore speciale della societa'; preciso' di parlare anche in nome dell'altro socio e legale rappresentante della societa' e conferi' mandato al proprio consulente.

E' chiaro, d'altra parte, che, nel rilevare tale carenza, la Commissione tributaria regionale e' partita dalla premessa teorica che la presenza del titolare dell'impresa fosse nel caso in esame necessaria, trascurando che, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, ex articolo 52, 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 societa' di capitali, la legge richiede la "presenza" del titolare dello studio o del suo delegato.

Insomma in fase di verifica non e' 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, poiche' l'accesso non fu eseguito in locali destinati all'esercizio di arti o professioni.

Col terzo motivo si deduce contraddittorieta' della motivazione in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Una delle contestazioni mosse con l'avviso si riferiva a una vendita di immobili sottocosto: prezzo di vendita Euro 419.021,00, costo contabilizzato Euro 484.147,00.

La sentenza in proposito motiva nei seguenti termini: "la societa' ha acquistato dal sig. (OMISSIS) un terreno edificatorio in (...) al prezzo di Euro 535.800,00 (...). La societa' ha realizzato sul terreno dieci appartamenti venduti evidentemente nell'anno 2004 per sei unita' e per quattro unita' nell'anno 2005. In questo anno e' stato venduto e' un appartamento ai sigg. (...) e l'Agenzia ha accettato un prezzo di vendita di Euro 160.000,00 a fronte di un costo di Euro 159.106. Gli altri tre appartamenti sono stati venduti al sig. (OMISSIS) (gia' proprietario e venditore del suolo) al prezzo di Euro 535.000,00 a fronte del loro costo di Euro 419.021,00".

Sostiene l'Agenzia dell'Entrate che tale passaggio motivazionale rileva l'errore in cui e' incorso il giudice nella valutazione dei fatti, poiche' 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 Euro 535.800,00 il costo di realizzazione fosse di Euro 419.021,49 la societa' avrebbe realizzato un utile apprezzabile e, di conseguenza, non si verificherebbe l'ipotesi di condotta antieconomica".

In verita', la Commissione tributaria regionale, posta la premessa sopra letteralmente trascritta, ha proseguito nella verifica della vicenda e non vi e' 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 conformita' alla pretesa dell'agenzia che aveva ritenuto di dovere recuperare una differenza, pari a Euro 65.126,00 (il costo di costruzione di 484.147) meno il prezzo di vendita di Euro 419.021), che la Commissione tributaria regionale riporta esattamente nella parte narrativa della sentenza.

La contraddizione motivazionale, unico profilo di censura, e' quindi solo apparente. Insomma la Commissione tributaria regionale fu chiamata a vagliare le 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 Euro 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'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione dell'articolo 112 c.p.c., in quanto la Commissione tributaria regionale non aveva pronunciato su uno dei motivi di appello.

Il motivo e' fondato. La sentenza, esaurito l'esame delle questioni pregiudiziali, e' passato 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. Poiche' la commissione tributaria provinciale aveva dichiarato la nullita' 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, perche' 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 illegittimita' 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'articolo 112 c.p.c. che è deducibile, e di fatto è stato dedotta quale error in procedendo ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 (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.