

Civile Sent. Sez. 5 Num. 19190 Anno 2019

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 17/07/2019

4506/2011

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 23201/2012 R.G. proposto da
Rubino Saverio, rappresentato e difeso dall'Avv. Claudio Lucisano,
elettivamente domiciliato presso il suo studio, in Roma, Via Crescenzo n. 91,
giusta delega in calce al ricorso

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro-tempore,

1
Cons. Est. Luigi D'Orazio



avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, n. 6/28/2012 depositata il 22 febbraio 2012.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 11 giugno 2019 dal Consigliere Luigi D'Orazio;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott. Ettore Pedicini, che ha concluso chiedendo dichiararsi inammissibile o infondato il ricorso

FATTI DI CAUSA

1.L'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento nei confronti di Rubino Saverio, per l'anno 2006, rilevando maggiori ricavi determinati dai quantitativi utilizzati di farina, caffè e "porzioni" di dolci.

2.La Commissione tributaria regionale rigettava l'appello proposto dal contribuente, avverso la decisione della Commissione tributaria provinciale di Torino, che aveva respinto il ricorso introduttivo del Rubino, evidenziando, per quel che ancora qui rileva, che, quanto alla assenza di sottoscrizione dell'avviso da parte di un soggetto provvisto della qualifica di dirigente, in applicazione del principio della rappresentanza organica, l'attività dell'organo doveva essere imputata alla persona giuridica, salvo prova contraria, da fornirsi da parte del contribuente, senza la necessità che il sottoscrittore avesse la qualifica di dirigente. Inoltre, il giudice di appello rilevava che l'elemento necessario per le pizze era la farina, che i ricavi da caffè derivavano dai chilogrammi consumati nell'anno, che i dolci venivano acquistati già "porzionati", come aveva riferito lo stesso ricorrente, che nell'avviso erano indicate le norme relative ai poteri delle Agenzie fiscali ed alla legittimazione dell'Ufficio, che era valido l'avviso emesso dall'ufficio periferico dopo l'1-1-2001.

3. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione il contribuente.

4. Resta intimata l'Agenzia delle entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di impugnazione il contribuente deduce "Violazione e mancata applicazione dell'art. 4, secondo comma, d.lgs. 165/2001; violazione e mancata applicazione dell'art. 19 e dell'art. 53, d.lgs. 300/1999; violazione e mancata applicazione dell'art. 2697 c.c.; denuncia ai sensi dell'art. 62 d.lgs. 546/1992 e art. 360 n. 3 e n. 5 c.p.c.", in quanto, contrariamente a quanto sostenuto dal giudice di appello, a seguito di specifica contestazione del contribuente, incombe sull'amministrazione l'onere di dimostrare che l'avviso di accertamento è stato sottoscritto da un soggetto con la qualifica dirigenziale. Non può incombere sul contribuente l'obbligo di dimostrare un fatto negativo. Inoltre, è erronea l'affermazione che l'avviso di accertamento possa essere sottoscritto anche da chi non è in possesso della qualifica dirigenziale.

1.1. Tale motivo è fondato.

1.2. Invero, l'art. 17 comma 1 bis d.lgs. 165/2001 (funzioni dei dirigenti) prevede che "I dirigenti, per le specifiche e comprovate ragioni di servizio, possono delegare per un periodo di tempo determinato, con atto scritto e motivato, alcune delle competenze complesse delle funzioni di cui alle lettere B), D) ed E) del comma 1 a dipendenti che ricoprono le posizioni funzionali più elevate nell'ambito degli uffici ad essi affidati. Non si applica in ogni caso l'articolo 2103 del codice civile".

Al comma 1 dell'art. 17 citato si dispone che "i dirigenti, nell'ambito di quanto stabilito dall'articolo 4, esercitano, fra gli altri, i seguenti compiti e poteri: ... B) Curano l'attuazione dei progetti e delle gestioni ad essi assegnati dai dirigenti degli uffici dirigenziali generali, adottando i relativi atti e provvedimenti amministrativi ... D) dirigono, coordinano e controllano l'attività degli uffici che da essi dipendono e dei responsabili dei procedimenti amministrativi, anche con poteri sostitutivi in caso di inerzia; E) provvedono

alla gestione del personale e delle risorse finanziarie e strumentali assegnate ai propri uffici”.

L'art. 20 del d.p.r. 266/1987 dispone, poi, che “ il personale appartenente alla nona qualifica funzionale, istituita dall'articolo 2 del decreto legge 28 gennaio 1986, n. 9, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1986, n. 78, espleta le seguenti funzioni: a) sostituzione del dirigente in caso di assenza o impedimento; b) reggenza dell'ufficio in attesa della destinazione del dirigente titolare”.

L'art. 42 d.p.r. 600/1973 stabilisce che “gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato”.

L'art. 11 comma 2 d.lgs. 546/1992 (capacità di stare in giudizio), all'epoca vigente, prevede che “l'ufficio delle Ministero delle Finanze nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata”. Quest'ultima norma rileva in quanto la questione della sottoscrizione dell'avviso di accertamento è strettamente connessa con quella della legittimazione sostanziale e processuale degli uffici periferici nel processo tributario.

1.3. Per giurisprudenza consolidata di questa Corte (Cass., 14 giugno 2013, n. 14942), in tema di rettifica ed accertamento IVA ai fini delle imposte dirette, l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, richiamato dall'art. 56 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (che opera un generale rinvio all'art. 1 del cit. d.P.R. n. 600), se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato; in caso di contestazione, incombe all'Agenzia delle Entrate l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza di eventuale delega, trattandosi di un documento, se esistente, già in possesso dell'amministrazione finanziaria, mentre la

distribuzione dell'onere della prova non può subire eccezioni (Cass., 14626/2000; cass., 17400/2012; Cass., 9 novembre 2015, n. 22800). Pertanto, non è consentito al giudice tributario attivare d'ufficio poteri istruttori, in ragione del fatto che non sussiste l'impossibilità di una delle parti di acquisire i documenti in possesso dell'altra, mentre le parti possono sempre produrre, anche in appello, nuovi documenti nel rispetto del contraddittorio, ai sensi dell'art. 58, secondo comma, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Si è precisato che deve ritenersi, in base all'art. 42, commi primo e terzo, del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, che gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono nulli tutte le volte che gli avvisi nei quali si concretizzano non risultino sottoscritti dal capo dell'ufficio emittente o da un impiegato della carriera direttiva (addetto a detto ufficio) validamente delegato dal reggente di questo. Ne consegue che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento - atto della p.a. a rilevanza esterna - da parte di funzionario diverso (il capo dell'ufficio emittente) 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'articolo 42, commi primo e terzo, dinanzi citato (Cass., 14195/2000).

Con una recente pronuncia, poi, questa Corte (Cass., 29 marzo 2019, n. 8814; Cass., 19 aprile 2019, n. 11013), pur modificando il proprio orientamento (Cass., 22803/2015) in tema di delega di firma (non delega di funzioni), ai sensi dell'art. 42 d.p.r. 600/1973, ritenendo irrilevante la mancata indicazione del nominativo del soggetto delegato, né della durata della delega (essendo sufficiente l'indicazione della qualifica rivestita), ha però ribadito che, in caso di contestazione specifica da parte del contribuente in ordine ai requisiti di legittimazione del sottoscritto dell'avviso, incombe sulla amministrazione fornire la prova della sussistenza di tali requisiti in capo al sottoscrittore (cfr. paragrafo 9 della motivazione). L'Amministrazione finanziaria, in caso di contestazione, è tenuta, quindi, con onere della prova a suo carico (anche per

il principio di vicinanza alla prova ex Cass., 2 dicembre 2015, n. 24492), a dimostrare la sussistenza della delega , potendo produrla anche nel secondo grado di giudizio, in quanto la presenza o meno della sottoscrizione dell'avviso di accertamento non attiene alla legittimazione processuale (Cass., 14626/2000; Cass., 14195/2000; Cass., 17044/2013; Cass., 12781/2016; Cass., 14942/2013; cass. 18758/2014; Cass., 19742/2012; Cass., 332/2016; Cass., 12781/2016; Cass., 14877/2016; Cass., 15781/2017; Cass., 5200/2018).

Si è anche affermato che in ipotesi specifiche, per la cartella esattoriale, il diniego di condono, l'avviso di mora e l'attribuzione di rendita, in mancanza di una sanzione espressa, opera la generale presunzione di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio esso è adottato (Cass., 31 ottobre 2018, n. 27871).

Diversamente, in caso di legittimazione processuale degli uffici periferici delle Agenzie, si è ritenuto che l'ufficio periferico dell'Agenzia delle entrate è rappresentato in giudizio dal titolare dell'organo che, qualora non intenda trasferire il potere di rappresentanza processuale ad altro funzionario, può demandare, nell'esercizio dei poteri di organizzazione e gestione delle risorse umane, la sola materiale sottoscrizione dell'atto difensivo ad un "delegato alla firma", mero sostituto nell'esecuzione di tale adempimento, sicché, ove l'atto difensivo sia stato sottoscritto dal delegato alla firma con la chiara indicazione della relativa qualità (ad esempio, con formula "per il dirigente"), l'ufficio periferico deve presumersi ritualmente costituito in giudizio a mezzo del dirigente legittimato processualmente, non essendo sufficiente la mera contestazione per fare insorgere l'onere in capo all'Amministrazione finanziaria di fornire la prova dell'atto interno di organizzazione adottato dal dirigente (Cass., 14 ottobre 2015, n. 20628).

Si è ritenuto, infatti, che la legittimazione processuale degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate trova fondamento nelle norme del "regolamento di amministrazione" n. 4 del 2000, adottato ai sensi dell'art. 66 del d.lgs. 30

luglio 1999, n. 300; ne consegue che agli uffici periferici va riconosciuta la posizione processuale di parte e l'accesso alla difesa davanti alle commissioni tributarie, permanendo la vigenza degli artt. 10 e 11 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. In tal caso essi possono essere rappresentati tanto dal rispettivo direttore, quanto da altra persona da lui delegata (Cass., 3 ottobre 2014, n. 20911).

Diversa ancora è l'ipotesi della "reggenza", in quanto si ritiene che l'avviso di accertamento è valido ove sia sottoscritto dal "reggente" (nella specie, il capo dell'area controllo), ossia dal soggetto chiamato, ai sensi dell'art. 20, comma 1, lett. a) e b), del d.P.R. n. 266 del 1987, a sostituire temporaneamente il dirigente assente per cause improvvise in tutte le funzioni svolte dallo stesso ai fini della direzione dell'Ufficio (Cass., 7 novembre 2018, n. 28335).

Quanto al secondo profilo di doglianza, relativo alla applicazione dell'art. 4 secondo comma del d.lgs. 165/2001, in base al quale solo ai dirigenti spetta l'adozione degli atti e dei provvedimenti amministrativi, compresi tutti gli atti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno, deve rilevarsi che per questa Corte, la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento non è una delega di funzioni, da attribuire solo ad un dirigente, ma solo una delega di firma (Cass., 8814/2019). In caso di delega di "firma" l'atto firmato dal delegato, pur essendo certamente frutto dell'attività decisionale di quest'ultimo, resta formalmente imputato all'organo delegante, senza nessuna alterazione dell'ordine delle competenze (Cass., 6113/2005). Il delegato alla firma agisce semplicemente come longa manus del delegante e, quindi, in qualità di mero sostituto materiale del soggetto persona fisica titolare dell'organo cui è attribuita la competenza. L'atto di delegazione della competenza, invece, ha al contrario rilevanza esterna, essendo suscettibile di alterare il regime della imputazione dell'atto.

Tale secondo profilo di impugnazione è, dunque, infondato.

2. Con il secondo motivo di impugnazione il ricorrente deduce "Violazione e falsa applicazione dell'art. 57 d.p.r. 0917/1986; violazione e falsa applicazione

dell'art. 5 d.lgs. 1997/446; denuncia ai sensi dell'art. 62 d.lgs. 546/1992 e art. 360 n. 3 e n. 5 c.p.c.", in quanto la sentenza incorre nel vizio di omessa pronuncia per non essersi il giudice di appello espresso sugli errori di calcolo, in ordine al peso del panetto. Inoltre, il giudice di appello non si è espresso sull'utilizzo di dati disomogenei. La pronuncia è, poi, apparente, per un terzo profilo (pagina 10 del ricorso per cassazione), laddove la Commissione regionale afferma che solo la farina è sempre necessaria per la preparazione delle pizze.

2.1. Il secondo motivo è infondato.

Invero, il ricorrente deduce come vizio di omessa pronuncia sia la mancata considerazione degli errori di calcolo sia sull'utilizzo di dati omogenei. In realtà, queste non sono ipotesi di "omessa pronuncia" di cui all'art. 112 c.p.c., da far valere ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., ma semmai di erronea o insufficiente valutazione di elementi istruttori, essendo stata pubblicata la sentenza della CTR il 22-2-2012, quindi prima della modifica dell'art. 360, comma 1, n. 5, da parte del d.l. 83/2012.

Pertanto, da un lato si rileva che la motivazione in ordine alla quantità di pizze preparate è congrua, avendo preso a riferimento la quantità di farina, utilizzata nell'anno, che è l'elemento presente in tutte le pizze, a differenza di altri prodotti, e dall'altro, che in sede di legittimità non è consentita una rivalutazione del materiale probatorio già adeguatamente considerato dal giudice di appello.

La motivazione non è, dunque, apparente, come affermato nel terzo profilo del secondo motivo a pagina 10 del ricorso per cassazione.

3. Con il terzo motivo di impugnazione il ricorrente deduce "Violazione e falsa applicazione dell'art. 57 d.p.r. 917/1986; violazione e falsa applicazione dell'art. 5 d.lgs. 446/1997; denuncia ai sensi dell'art. 62 d.lgs. 546/1992, 360 n. 3 e n. 5 c.p.c.", essendo solo apparente la motivazione del giudici di appello sui ricavi da caffè e sull'autoconsumo.

3.1. Il terzo motivo è infondato.

Invero, la motivazione non è apparente, come prospettato dal ricorrente, in quanto il giudice di appello ha determinato il quantitativo di caffè venduto, in relazione ai chilogrammi di caffè acquistati, avendo ritenuto sfornito di prova il dedotto autoconsumo.

4. Con il quarto motivo di impugnazione il ricorrente deduce "Violazione e falsa applicazione dell'art. 57 d.p.r. 917/1986; violazione e falsa applicazione dell'art. 5 d.lgs. 446/1997; denuncia ai sensi dell'art. 62 d.lgs. 546/1992 e 360 n. 3 e n. 5 c.p.c.", in quanto il giudice di appello ha emesso una motivazione apparente in ordine alla quantificazione delle porzioni di dolce venduto, non avendo tenuto conto delle porzioni "multi consumo". Inoltre, sotto un secondo profilo, si censura anche l'omessa pronuncia, non essendosi espresso il giudice di appello sull'errore commesso dall'ente impositore, ove ha considerato 24 porzioni di profiterol quando la fattura ne conteneva soltanto 20.

4.1. Il quarto motivo è infondato.

Il giudice di appello non ha reso una motivazione apparente, in quanto ha ritenuto corretta la quantificazione delle porzioni di dolce, evidenziando che proprio il contribuente aveva ammesso che i dolci venivano acquistati già "porzionati".

Nè costituisce un vizio di "omessa pronuncia" il dedotto errore contenuto asseritamente nella fattura 6566 del 30-9-2006, non riportata peraltro in modo integrale, sì da rendere non autosufficiente il secondo profilo del motivo, di cui a pagina 14 del ricorso per cassazione.

5. Con il quinto motivo di impugnazione il ricorrente si duole della "violazione e mancata applicazione dell'art. 39 d.p.r. 600/1973; violazione e falsa applicazione dell'art. 42, comma 1, d.p.r. 600/1973; violazione e falsa applicazione dell'art. 57 d.p.r. 633/1972; violazione e falsa applicazione dell'art. 5 d.lgs. 446/1997; denuncia ai sensi dell'art. 62 d.lgs. 546/1992 e 360 n. 3 e n. 5 c.p.c.", in quanto la motivazione è apparente laddove reputa che nell'avviso di accertamento sono indicate tutte le norme relative ai poteri delle Agenzie Fiscali ed alla legittimazione alla rettifica del reddito di impresa.

5.1. Il quinto motivo è infondato.

Invero, la Commissione regionale con motivazione in fatto, non censurabile in questa sede, ha affermato che nell'avviso erano state indicate le norme di legge. Peraltro, dall'avviso riportato nel suo contenuto emerge che erano indicate le norme utilizzate dall'Amministrazione per l'emissione dell'avviso di accertamento.

6. Con il sesto motivo il ricorrente deduce "Violazione e mancata applicazione dell'art. 67, primo comma, lettera a) e dell'art. 68, d.lgs. 300/1999; violazione e mancata applicazione dell'art. 66 d.lgs. 300/1999 e violazione e falsa applicazione della delibera 13-12-2000 n. 6; violazione e mancata applicazione dell'art. 1 lettera b dell'art. 4, comma 1, rd 262/1942 e violazione e falsa applicazione dell'art. 71, comma 3, d.lgs. 300/1999 e dell'art. 4 comma 1 delibera 4 del 2000; denuncia ai sensi dell'art. 62 d.lgs. 546/1992 e 360 n. 3 e n. 5 c.p.c.", in quanto il Regolamento di amministrazione della Agenzia delle entrate 30-11-2000 n. 4 (art. 4 e 5) non potrebbe derogare all'art. 67 comma 1 del d.lgs. 300 del 1999. Infatti, l'art. 67 d.lgs. 300/1999 limita la rappresentanza dell'Agenzia fiscale delle entrate al solo Direttore dell'Agenzia Centrale e non anche al Direttore delle Agenzie periferiche. Inoltre, vi è stata anche violazione dell'onere della prova, essendo stata attribuita al contribuente l'onere di dimostrare l'insussistenza della legittimazione del sottoscrittore.

6.1. Il sesto motivo è infondato.

Invero, non v'è alcuna deroga del Regolamento di amministrazione del 30-11-2000 n. 4 rispetto all'art. 67 Comma 1 del d.lgs. 300/1999, in quanto nel regolamento si prevede soltanto che alcune funzioni specifiche possono essere svolte anche dalle strutture "periferiche" dell'Agenzia delle entrate, distinguendo tra "strutture regionali di vertice" (art. 4) ed "Uffici periferici" (art. 5).

7. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, in relazione al primo motivo, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità, la quale si

RGN 23201 2012

atterrà al seguente principio di diritto: "In caso di contestazione da parte del contribuente della legittimazione del soggetto alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 42 d.p.r. 600/1973, incombe all'Agenzia delle entrate l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere e la presenza di eventuale delega".

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo; rigetta i motivi secondo, terzo, quarto, quinto e sesto; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio dell'11 giugno 2019