

Nullità di atti tributari e legge 241 del 1990

Cass. Civ., sez. V, sentenza 9 novembre 2015, n. 22803 (Pres. Cicala, rel. Chindemi)

Nullità di atti tributari – Applicabilità dell’art. 21-septies l. 241/1990 – Esclusione

Alla sanzione della "nullità" comminata dall’art. 42, comma tre, Dpr n. 600/1973, all’avviso di accertamento privo di sottoscrizione, delle indicazioni e della motivazione di cui al precedente comma 2, o ad al quale non risulti allegata la documentazione non anteriormente conosciuta dal contribuente, al pari delle altre norme che prevedono analoghe ipotesi di "nullità" degli atti tributari nelle diverse discipline d’imposta, non è direttamente applicabile il regime normativo di diritto sostanziale e processuale dei vizi di "nullità" dell’atto amministrativo - che hanno trovato riconoscimento positivo nell’art. 21 septies della legge n. 241/1990, e sistemazione processuale nell’art. 31, comma quattro, del D.lgs. 2 luglio 2010 n. 104, (CPA) nell’autonoma azione di accertamento della nullità sottoposta a termine di decadenza, e nella attribuzione del potere di rilevazione "ex officio" da parte del Giudice amministrativo -, atteso che l’ordinamento tributario costituisce un sottosistema del diritto amministrativo, con il quale è in rapporto di "species ad genus", potendo pertanto trovare applicazione le norme generali sugli atti del procedimento amministrativo soltanto nei limiti in cui non siano derogate o non risultino incompatibili con le norme speciali di diritto tributario che disciplinano gli atti del procedimento impositivo, ostando alla generale estensione del regime normativo di diritto amministrativo, la scelta operata dal Legislatore, nella sua piena discrezionalità politica, di ricomprende nella categoria unitaria della "nullità tributaria" indifferentemente tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell’atto tributario, riconducendoli, indipendentemente dalla peculiare natura di ciascuno, nello schema della invalidità-annullabilità, dovendo essere gli stessi tempestivamente fatti valere dal contribuente mediante impugnazione da proporsi, con ricorso, entro il termine di decadenza di cui all’art. 21 D.lgs. n. 546/1992, in difetto del quale il provvedimento tributario - pure se affetto da vizio "nullità" - si consolida, divenendo definitivo e legittimando l’Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva della imposta. Conseguenza che si pone in oggettivo conflitto con il sistema normativo tributario l’affermazione secondo cui, in difetto di tempestiva impugnazione dell’atto impositivo affetto da "nullità", tale vizio possa comunque essere fatto valere per la prima volta dal contribuente con la impugnazione dell’atto consequenziale, ovvero che, emergendo il vizio dagli stessi atti

processuali, possa, comunque, essere rilevato di ufficio dal Giudice tributario, anche in difetto di norma di legge che attribuisca espressamente tale potere".

La cd delega "in bianco", priva del nominativo soggetto delegato deve quindi essere considerata nulla non essendo possibile verificare agevolmente da parte del contribuente se il delegatario avesse il potere di sottoscrivere l'atto impugnato e non essendo ragionevole attribuire al contribuente una tale indagine amministrativa al fine di verificare la legittimità dell'atto.

(Massime a cura di Giuseppe Buffone – Riproduzione riservata)

Fatto

Con sentenza depositata il 30.5.2014 la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia rigettava l'appello proposto dalla Motocar Service s.r.l. e dai soci F.C. e L.M. avverso la sentenza della CTP di Modena n. 186/2/13 che aveva confermato la legittimità degli avvisi di accertamento Iva e Irap, per l'anno 2005, con cui venivano ricostruiti indirettamente i ricavi e le operazioni imponibili ai fini Iva.

Rilevava al riguardo la Commissione Tributaria Regionale, confermando quanto affermato già nella sentenza di primo grado, con riferimento alla mancata sottoscrizione degli atti impugnati dal capo dell'ufficio o da altro impiegato direttivo da lui delegato che l'atto di accertamento di impugnazione risulta sottoscritto, su delega del direttore provinciale, dal capo area abilitato da ordini di servizio. Ritiene trattarsi di delega "di firma" e non "di funzioni" che consente al funzionario delegato di sottoscrivere l'avviso di accertamento "per il direttore", non potendo, comunque, parlarsi di illegittimità in quanto il suo contenuto non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

Con riferimento alla mancata attivazione del contraddittorio rilevava trattarsi di mera facoltà e non di obbligo in base alla normativa vigente (art. 32, c. 1 - punto 2 d.p.r. 600/73, e art. 51, comma 1, punto 2 d.p.r. 633/73).

Riteneva, inoltre, corretto l'accertamento fondato su presunzioni semplici, ma gravi, precise e concordanti, ai sensi dell'art. 62 sexies D.L. 331/93, art. 62 sexies, avendo l'ufficio accertato gravi incongruenze tra ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio dell'attività svolta o dagli studi di settore.

La società impugna la sentenza della Commissione Tributaria Regionale deducendo i seguenti motivi:

a) violazione e falsa applicazione dell'art. 42 d.p.r. 600/1973, in relazione all'art. 360 c.p.c., nullità dell'intero procedimento in quanto l'avviso di accertamento è privo della sottoscrizione del capo dell'ufficio o di un dirigente da lui delegato, essendo inidonei a legittimare la sottoscrizione

della dott.ssa P.M.G. n. 2 ordini di servizio "in bianco", privi del nome specifico del funzionario delegato;

b) vizio di motivazione, ex art. 350, n. 5, c.p.c., per omesso esame di fatti decisivi per il giudizio oggetto di discussione tra le parti; omesso deposito di rituali delega e vizio di sottoscrizione dell'atto impositivo, rilevando come l'ordine di servizio "in bianco" non fosse equiparabile a una rituale delega;

c) violazione e falsa applicazione degli artt. 21 l. 241/91, 5, 6, 7, 10 e 12 l. 212/2000, 41, 47 e 48 della carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, 10 l. 146/1998, in relazione all'art. 360, numero tre, c.p.c., per la mancata attivazione del preventivo contraddittorio, trattandosi di accertamento "a tavolino";

d) violazione e falsa applicazione degli artt. 62 sexies, D.L. 331/93, 39, c. 1, lett. D), 40 d.p.r. 600/73, 53 d.p.r. 633/73; 25 D.lgs. 446/97, in relazione all'art. 360 numero tre, c.p.c., per a) mancata attivazione del contraddittorio preventivo, b) mancato controllo delle scritture contabili, c) omessa valutazione di congruità e coerenza con gli studi di settore;

e) violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma uno, lett. D) d.p.r. 600/73, con riferimento all'art. 2727 c.c. sull'accertamento di maggiori ricavi, in relazione all'art. 360 numero tre, c.p.c., avendo erroneamente i giudici di merito valutata corretta la ricostruzione dei ricavi effettuata dall'Ufficio sulla base di elementi indiziari, non in grado di supportare da soli un accertamento analitico-induttivo;

f) violazione e falsa applicazione dell'art. 2729 cc e dei principi sull'onere della prova, in relazione all'art. 360 numero tre, c.p.c., mancando i requisiti di gravità precisione e concordanza al fine di stabilire il formarsi della presunzione semplice, non avendo l'ufficio adeguato gli studi di settore alla realtà operativa della società;

g) violazione e falsa applicazione degli artt. 39, c. 1, lett. D), 40 d.p.r. 600/73, 54 d.p.r. 633/73; 25 D.lgs. 446/97, in relazione all'art. 360 numero tre, c.p.c., con riferimento al metodo accertativo utilizzato dall'ufficio che non è quello analitico-induttivo bensì induttivo puro, con conseguente violazione del principio della motivazione dell'avviso di accertamento.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso.

Entrambe le parti hanno presentato memoria.

Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 21.10.2015, in cui il PG ha concluso come in epigrafe.

Motivi della decisione

1. Sono parzialmente fondati ed assorbenti degli altri, i primi due motivi di ricorso esaminati congiuntamente in quanto logicamente connessi.

Va preliminarmente rilevato che in base alla sentenza impugnata risulta contestata soltanto la mancanza di valida delega rilasciata dal capo dell'ufficio al funzionario firmatario del provvedimento mentre non risulta contestata la carenza di poteri del dirigente delegato.

La società ricorrente, in violazione principio di autosufficienza, non ha allegato né riportato il capo del ricorso introduttivo davanti alla CTP in cui risulterebbe eccepita anche la carenza di poteri del funzionario delegato.

Trattasi, quindi, di eccezione nuova non rilevabile d'ufficio nel giudizio di legittimità.

Questa Corte ha già affermato che "alla sanzione della "nullità" comminata dall'art. 42, comma tre, Dpr n. 600/1973, all'avviso di accertamento privo di sottoscrizione, delle indicazioni e della motivazione di cui al precedente comma 2, o ad al quale non risulti allegata la documentazione non anteriormente conosciuta dal contribuente, al pari delle altre norme che prevedono analoghe ipotesi di "nullità" degli atti tributari nelle diverse discipline d'imposta, non è direttamente applicabile il regime normativo di diritto sostanziale e processuale dei vizi di "nullità" dell'atto amministrativo - che hanno trovato riconoscimento positivo nell'art. 21 septies della legge n. 241/1990, e sistemazione processuale nell'art. 31, comma quattro, del D.lgs. 2 luglio 2010 n. 104, (CPA) nell'autonoma azione di accertamento della nullità sottoposta a termine di decadenza, e nella attribuzione del potere di rilevazione "ex officio" da parte del Giudice amministrativo -, atteso che l'ordinamento tributario costituisce un sottosistema del diritto amministrativo, con il quale è in rapporto di "species ad genus", potendo pertanto trovare applicazione le norme generali sugli atti del procedimento amministrativo soltanto nei limiti in cui non siano derogate o non risultino incompatibili con le norme speciali di diritto tributario che disciplinano gli atti del procedimento impositivo, ostando alla generale estensione del regime normativo di diritto amministrativo, la scelta operata dal Legislatore, nella sua piena discrezionalità politica, di ricomprende nella categoria unitaria della "nullità tributaria" indifferentemente tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell'atto tributario, riconducendoli, indipendentemente dalla peculiare natura di ciascuno, nello schema della invalidità-annullabilità, dovendo essere gli stessi tempestivamente fatti valere dal contribuente mediante impugnazione da proporsi, con ricorso, entro il termine di decadenza di cui all'art. 21 D.lgs. n. 546/1992, in difetto del quale il provvedimento tributario - pure se affetto da vizio "nullità" - si consolida, divenendo definitivo e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva della imposta. Conseguenza che si pone in oggettivo conflitto con il sistema normativo tributario l'affermazione secondo cui, in difetto di tempestiva impugnazione dell'atto impositivo affetto da "nullità", tale vizio possa comunque essere fatto valere per la prima volta dal contribuente con la impugnazione dell'atto consequenziale, ovvero che, emergendo il vizio dagli stessi atti processuali, possa, comunque, essere rilevato di ufficio dal Giudice tributario, anche in difetto di norma di legge che attribuisca espressamente tale potere". (Cass. 18 settembre 2015 n. 18488).

È, inoltre, inammissibile il motivo di ricorso con il quale il contribuente contesta per la prima volta in Cassazione, senza aver presentato il motivo nel ricorso originario, davanti alla CTP, che la cartella è firmata da un incaricato con funzioni dirigenziali e non da un dirigente a seguito di concorso pubblico in quanto “quand’anche si trattasse di argomenti deducibili, indipendentemente dalle preclusioni che regolano il rito tributario, essi sarebbero stati comunque introdotti in violazione dei principi che regolano il rito in Cassazione, non potendo in nessun caso la Corte apprezzare le circostanze di fatto che costituiscono il presupposto sostanziale degli assunti del contribuente, il cui onere di allegazione e prova in ordine a detti fatti appare comunque manifesto e imprescindibile” (Cass. 20 ottobre 2015 n. 21307).

2. Nel caso di specie non è oggetto di contestazione e risulta dalla sentenza impugnata che la delega, non rileva, per i rilievi che saranno formulati successivamente, di firma o di funzioni, non essendo stato riprodotto o allegato il relativo documento) sia formalizzata attraverso un ordine di servizio "in bianco". Ai sensi dell’art. 42 d.p.r. 600/73, "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".

Va, al riguardo, osservato come non appaia decisiva la modalità di attribuzione della delega che può essere conferita o con atto proprio o con ordine di servizio, purché 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.

L’art. 4 bis D.L. 15.6.2015, n. 78, conv. in L. 125/2015, ancorché non applicabile alla fattispecie, tuttavia disciplina l’istituto della "delega" sancendo che la stessa sia nominativa, prevedendo 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 ai sensi del comma 1 e di quelle già bandite e non annullate alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, 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....".

Nel caso concreto non è contestato che il direttore provinciale abbia genericamente affidato e diversi capi ufficio e capi team della terza area la firma degli atti senza alcuna indicazione del nome del funzionario delegato.

Trattasi, quindi di delega nulla in quanto, come già rilevato, priva del nominativo del dirigente delegato, non potendo la delega essere fatta "per relationem" con riferimento a un soggetto incerto, ben potendo i capi uffici o capi team al momento della delega non essere più tali al momento della sottoscrizione degli atti impositivi (per trasferimento, pensionamento etc) e non potendo essere sostituiti dei soggetti eventualmente subentranti neanche individuabili al momento del conferimento della delega a cui non può riconoscersi ultrattività con riferimento a possibili mutamenti di qualifica di soggetti individuati, al momento del conferimento della delega, solo per relationem con riferimento all'incarico ricoperto.

La ed delega "in bianco", priva del nominativo soggetto delegato deve quindi essere considerata nulla non essendo possibile verificare agevolmente da parte del contribuente se il delegatario avesse il potere di sottoscrivere l'atto impugnato e non essendo ragionevole attribuire al contribuente una tale indagine amministrativa al fine di verificare la legittimità dell'atto.

Vanno, conseguentemente accolti, nei limiti indicati, il primo e secondo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, cassata senza rinvio l'impugnata sentenza e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di merito, ex art. 384 c.p.c., accolto l'originario ricorso introduttivo e annullati gli avvisi di accertamento impugnati.

L'evolversi della giurisprudenza in epoca successiva alla presentazione del ricorso costituisce giusto motivo per la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il primo e secondo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, cassa l'impugnata sentenza e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso introduttivo e annulla gli avvisi di accertamento impugnati. Dichiarata compensate le spese dell'intero giudizio.