



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI **LOMBARDIA**

SEZIONE 32

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|----------------|-----------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | IZZI | GIOVANNI | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | AONDIO | GIULIA | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | CORDOLA | MICHELE | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2339/2016
depositato il 18/04/2016

- avverso la sentenza n. 8148/2015 Sez:23 emessa dalla Commissione Tributaria
Provinciale di MILANO

contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

proposto dagli appellanti:

difeso da:
BUCCIARELLI ANTONIO DOMENICO
VIA AURELIO SAFFI 34 20100 MILANO MI

difeso da:
CANNAVALE ROBERTO
C/O STUDIO ANTONIO BUCCIARELLI - ASS. PROF.
VIA AURELIO SAFFI 34 20100 MILANO MI

difeso da:
MANCINI GIUSEPPE
C/O STUDIO ANTONIO BUCCIARELLI - ASS. PROF.
VIA AURELIO SAFFI 34 20100 MILANO MI

SEZIONE

N° 32

REG.GENERALE

N° 2339/2016

UDIENZA DEL

23/11/2016 ore 09:30

N°

1806/2017

PRONUNCIATA IL:

23-11-2016

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

21-06-2017

Il Segretario

L'Assistente
(G. Romeo)
[Signature]



(segue)

difeso da:

BUCCIARELLI ANTONIO DOMENICO
VIA AURELIO SAFFI 34 20100 MILANO MI

difeso da:

CANNAVALE ROBERTO
C/O STUDIO ANTONIO BUCCIARELLI - ASS. PROF.
VIA AURELIO SAFFI 34 20100 MILANO MI

difeso da:

MANCINI GIUSEPPE
C/O STUDIO ANTONIO BUCCIARELLI - ASS. PROF.
VIA AURELIO SAFFI 34 20100 MILANO MI

difeso da:

BUCCIARELLI ANTONIO DOMENICO
VIA AURELIO SAFFI 34 20100 MILANO MI

difeso da:

CANNAVALE ROBERTO
C/O STUDIO ANTONIO BUCCIARELLI - ASS. PROF.
VIA AURELIO SAFFI 34 20100 MILANO MI

difeso da:

MANCINI GIUSEPPE
C/O STUDIO ANTONIO BUCCIARELLI - ASS. PROF.
VIA AURELIO SAFFI 34 20100 MILANO MI

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B02NH04130/2013 IVA-ALTRO 2005
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B02NH04130/2013 IRAP 2005
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D013B00910 IRPEF-ADD.REG. 2005
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D013B00910 IRPEF-ADD.COM. 2005
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D013B00910 IRPEF-ALTRO 2005
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D013B00972 IRPEF-ADD.REG. 2005
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D013B00972 IRPEF-ADD.COM. 2005
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D013B00972 IRPEF-ALTRO 2005

SEZIONE

N° 32

REG.GENERALE

N° 2339/2016

UDIENZA DEL

23/11/2016 ore 09:30

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Panificio _____ di _____, _____, ed i soci _____ e _____ impugnano la sentenza n. 8148/15 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano che ha rigettato i ricorsi riuniti promossi dagli stessi avverso gli avvisi di accertamento emessi in relazione alle annualità dal 2005 al 2011 nei confronti della società e dei soci.

Nel dettaglio, sono stati notificati i seguenti avvisi di accertamento:

- Nei confronti del Panificio _____ :
 - n. T9B02NH04130/2013 Iva – altro;
 - n. T9B02NH04130/2013 Irap.
- Nei confronti del sig. _____ :
 - n. T9D013B00910 Irpef – Add. Reg.;
 - n. T9D013B00910 Irpef – Add. Com.;
 - n. T9D013B00910 Irpef – Altro.
- Nei confronti della sig.ra _____ :
 - n. T9D013B00972 Irpef – Altro.

Gli avvisi traevano origine dal PVC della Guardia di Finanza che intraprendeva verifica fiscale in capo al Panificio _____ nel corso di un'attività ispettiva svolta nei confronti della ditta individuale _____ dalla quale l'odierna appellante risultava essere destinataria di fatture per operazioni inesistenti. Nei confronti del Panificio _____ i verificatori accertavano l'esistenza di un sistema fraudolento creato dal socio accomandatario, il sig. _____ che, al fine di abbattere i ricavi conseguiti e, di conseguenza, versare all'erario minori imposte, compilava e utilizzava fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti, coinvolgendo ben 53 soggetti economici, tre dei quali compiacenti; complessivamente l'ammontare delle operazioni oggettivamente inesistenti contestate e che determinavano costi in abbattimento del reddito nel corso degli anni sottoposti ad indagine, era pari ad € 1.455.933,94.

Inoltre, veniva accertata la presenza di una contabilità extracontabile con i conteggi relativi a cessioni di beni in tutto o in parte non fatturati con conseguente contestazione di ricavi non dichiarati per ciascuna delle annualità in esame.

Parallelamente veniva avviata una indagine a cura dell'Autorità Giudiziaria di Milano a carico del sig. _____, responsabile del reato di "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" di cui all'art. 2, c. 1 e 2 del D.Lgs. 74/2000. Il Tribunale di Milano, prima sezione penale, si pronunciava in data 23.3.2016 con sentenza di assoluzione dell'imputato dai reati a lui ascritti ai capi A) art. 81 c.p. e 2, c. 1 e 2 d.lgs. 74/2000, e C) art. 10 *quater* d.lgs. 74/2000 perché il fatto non sussisteva e dal reato di cui al capo B) art. 3 d.lgs. 74/2000 perché il fatto non era più previsto dalla legge come reato; inoltre veniva ordinato il dissequestro e la restituzione degli immobili e delle quote di partecipazione societaria di cui al verbale di sequestro preventivo della Guardia di Finanza. Come da allegati in atti, la sentenza assolutoria emessa del Tribunale penale di Milano nei confronti del sig. _____ diveniva definitiva per passaggio in giudicato in data 5 settembre 2016.

L'Ufficio notificava avvisi di accertamento sia in capo alla società per il recupero dell'Irap e dell'Iva, sia in capo ai tre soci per ogni annualità ai fini Irpef, con conseguente determinazione dei rilievi:

1. omessa e/o irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili;
2. presentazione di dichiarazione infedele ai fini Irpef;
3. presentazione di dichiarazione infedele ai fini Irap;
4. presentazione di dichiarazione infedele ai fini Iva;
5. omessa fatturazione e/o registrazione di operazioni imponibili;
6. illegittima detrazione Iva.

Nel dettaglio, accertamento per l'annualità 2005:

- ai fini Irpef un reddito di impresa di € 578.564,00 a fronte di un reddito dichiarato di €342.303,00;
- ai fini Irap un valore di produzione netta pari a € 762.759,14 a fronte di un valore dichiarato pari a € 526.499,00;

- ai fini Iva un volume di affari pari a €1.733.671,88 dato dalla somma tra il valore dichiarato, € 1.563.287,00 e gli importi relativi alle cessioni non fatturate nonché alle fatture fittizie con maggiore Iva dovuta pari a € 78.758,84.

L'Ufficio procedeva all'irrogazione delle relative sanzioni, applicando l'art. 12 d.lgs. 472/97, per complessivi € 118.138,50.

Con ricorso depositato in data 11.3.2014 Panificio _____ impugnava l'avviso di accertamento eccependo:

- a) illegittimità dell'atto per mancanza di valida sottoscrizione, mancando l'allegazione della delega del direttore provinciale;
- b) nullità dell'atto per intervenuta decadenza del potere di accertamento per insussistenza dei presupposti per il raddoppio del termini tenuto conto dell'intervenuta prescrizione del reato ipotizzato; della mancata allegazione della comunicazione della notizia del reato;
- c) infondatezza dell'accertamento in relazione all'addebito dell'Iva sulle fatture ritenute false, riferendosi l'art. 21 c. 7 dpr 633/72 alle sole fatture attive e non a quelle passive;
- d) infondatezza dell'accertamento per mancato riconoscimento dei costi in relazione ai presunti redditi non dichiarati.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva, controdeducendo:

- a) la piena legittimità dell'avviso recante la sottoscrizione da parte di soggetto delegato per la firma, tale dovendosi intendere quella prevista dall'art. 42 dpr 600/73. In ogni caso è stato allegato l'atto dispositivo interno relativo alle deleghe di firma;
- b) la legittima applicazione del raddoppio dei termini entro i quali esercitare il potere accertativo, essendo ancora pendenti i termini per l'annualità 2005 all'atto dell'entrata in vigore del decreto 223/2006;
- c) a fronte del compendio probatorio a sostegno dell'avviso di accertamento e riprodotto nell'atto di costituzione, l'Agenzia evidenzia come la ricorrente nulla abbia eccepito, mentre l'addebito Iva deve ritenersi fondato sull'art. 203 direttiva 2006/112/CE secondo il quale l'Iva è dovuta da chiunque indichi tale

imposta in una fattura. Inoltre trattandosi di fatture per operazioni inesistenti l'Iva è indetraibile;

- d) la ricorrente nulla ha eccepito in merito alla mancata dichiarazione dei ricavi accertati.

In data 4.9.2015 i ricorrenti depositavano memoria illustrativa corredata da produzioni documentali nella quale ribadiva i motivi già posti a fondamento del ricorso.

La Commissione Tributaria Provinciale con sentenza n. 8148/15 depositata in data 16.10.2015, respingeva i ricorsi riuniti e condannava i ricorrenti al pagamento *pro quota* delle spese di lite complessivamente liquidate in €2.500,00. In particolare il collegio osservava come, in merito al primo motivo dedotto: “ *La delega di firma dell'avviso di accertamento è sottoscritta dal capo dell'Ufficio controlli*

*, delegato dal direttore provinciale . Con la costituzione in giudizio l'Agenzia delle Entrate ha prodotto il prospetto relativo alle deleghe di firma, compresa quella ad . Evidente, dunque, l'infondatezza del motivo essendo stato rispettato il dettato dell'art. 42 del D.P.R. 600/73. Quanto all'eccepita nullità dell'avviso per mancanza della qualifica dirigenziale in capo a , ... , deve osservarsi che i ricorrenti non contestano la qualifica in capo al delegante ma esclusivamente in capo al delegato, circostanza questa che esclude la contestata nullità. Se infatti la carenza del potere in capo al delegante potrebbe, determinare la carenza ab origine del potere di sottoscrivere, la presenza in capo al delegante del relativo potere la esclude. Ciò che viene in considerazione nel caso in esame non è dunque l'assenza di poteri in capo al delegante, ma la mancanza della qualifica dirigenziale validamente conseguita a seguito di concorso da parte del delegato.” Il collegio concludeva richiamando la recente giurisprudenza della Corte Costituzionale che sul punto ricordava le regole organizzative interne dell'Agenzia delle Entrate che danno la possibilità di ricorrere all'istituto della delega, anche a funzionari, per l'adozione di atti a competenza dirigenziale e che la provenienza dell'atto dall'ufficio e la sua idoneità devono essere presunte, finché non è provata la non appartenenza del sottoscritto all'ufficio o, comunque, l'usurpazione dei relativi poteri, pertanto: “*Nel caso in esame non può certo parlarsi di usurpazione**

e la delega attesta l'esercizio di un potere proprio del delegante, potere non posto in discussione neppure dal ricorrente".

Infine, la CTP, dichiarata l'inammissibilità dei motivi ritenuti nuovi e contenuti nella memoria illustrativa del 04.9.2015, respingeva tutte le contestazioni richiamando la ricostruzione operata dalla Guardia di Finanza e dall'Agenzia delle Entrate in assenza di valide contestazioni.

Con unico atto di appello in data 18.4.2016 i contribuenti Panificio , , e chiedono in riforma della sentenza n.8148/15 l'annullamento degli avvisi di accertamento previa sospensiva dell'azione di riscossione.

A sostegno del gravame deducono:

- illegittimità dell'atto per mancanza di valida sottoscrizione;
- nullità dell'atto per intervenuta decadenza del potere di accertamento in assenza dei presupposti per il "raddoppio dei termini";
- illegittimità del raddoppio dei termini quando l'ipotesi di reato rappresentata dall'Agenzia delle Entrate viene a cadere per assoluzione dell'imputato.

Nel merito:

- illegittimità della pretesa di doppia applicazione dell'Iva delle fatture per operazioni pretese inesistenti;
- violazione del principio di neutralità dell'Iva;
- violazione del divieto di indebito arricchimento erariale e di doppia imposizione;
- ne bis in idem;
- infondatezza dell'accertamento per mancato riconoscimento dei costi sui pretesi maggiori ricavi;
- maggiori ricavi imputati sulla base della presunta contabilità extracontabile e il mancato riconoscimento dei relativi costi;
- violazione e falsa applicazione dell'art. 12 del D.Lgs. 472/97.

Successivamente, in data 6.9.2016, gli appellanti presentavano memoria illustrativa insistendo sull'invalidità della delega di funzioni in quanto l'Ufficio, in violazione del D.Lgs. 165/01, non avrebbe indicato le "specifiche e motivate esigenze di servizio"

per l'attribuzione delle funzioni all'impiegato e soprattutto non avrebbe individuato il periodo di efficacia della stessa, requisito quest'ultimo indispensabile non potendosi prevedere deleghe a tempo indeterminato.

Infine, con ulteriore memoria illustrativa in data 16.9.2016 gli appellanti presentavano osservazioni in ordine al rapporto tra il giudizio penale a carico del sig.

(concluso con sentenza ampiamente assolutoria passata in giudicato in data 5.9.2016) e il giudizio tributario in essere; i contribuenti, pur riconoscendo la completa autonomia dei due procedimenti alla luce degli artt. 20 e 25 D.Lgs. 74/2000 che esclude qualsiasi rapporto di pregiudizialità tra i due giudizi, richiamano un consolidato orientamento della Suprema Corte che, pur non riconoscendo autorità di cosa giudicata alla sentenza penale nel processo tributario, tuttavia afferma che il giudice tributario, nell'esercizio dei propri poteri autonomi di valutazione ex art. 116 c.p.c., è comunque legittimato a valutare il materiale probatorio proveniente dal procedimento penale ed acquisito agli atti, al fine di verificarne la rilevanza ai fini fiscali (Cass. 10269/2005).

Controdeduce e resiste l'Agenzia delle Entrate, contestando in toto le prospettazioni di controparte in quanto inammissibili per violazione dell'art. 53, c.1 del D.Lgs. 546/1992, stante la mancanza di motivi specifici dell'impugnazione e, nel merito, insistendo per la conferma della sentenza impugnata e la legittimità dell'avviso di accertamento.

La Commissione Tributaria Regionale

OSSERVA

L'appello è fondato.

L'odierna Commissione, in applicazione del principio c.d. della "ragione più liquida", delimita l'analisi della controversia ai fini della decisione al primo motivo di appello sollevato da parte contribuente in merito all'illegittimità dell'atto per mancanza di valida sottoscrizione in violazione dell'art. 42 DPR 600/73.

In sede di appello, parte contribuente ha tempestivamente eccepito come gli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti fossero viziati in quanto sottoscritti da un soggetto non legittimato, poiché decaduto dai suoi poteri di sottoscrivere avvisi di

accertamento in base all'intervenuta sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale, e poiché destinatario di un'ampia delega di funzioni, in luogo della c.d. delega *ad acta*. Preliminarmente, è necessario fare chiarezza in relazione al tipo di delega prevista dall'art.42 DPR n. 600/73 alla luce del consolidato orientamento della Corte di Cassazione.

La norma di cui all'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, al primo comma, prevede espressamente la possibilità, per il capo dell'Ufficio di delegare la sottoscrizione degli avvisi di accertamento: *"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"*.

La stessa norma, però, al terzo comma prevede che l'avviso sottoscritto in violazione di quanto previsto al primo comma sia punito con la nullità dell'avviso di accertamento stesso: *"L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione"*.

La dottrina è divisa sull'inquadramento dogmatico della delega: secondo una parte si tratterebbe di delega c.d. di firma che, rispondendo ad una materiale esigenza di concentrazione del lavoro amministrativo, non trasferisce l'esercizio del potere attribuito all'organo delegante, conferendo soltanto l'incarico di firmare atti di esercizio di tale potere secondo le direttive impartite in delega, con la conseguenza che l'atto, firmato dal delegato, resta comunque imputato all'organo/soggetto delegante. Secondo un diverso orientamento, il conferimento di delega di firma, non potendo non coinvolgere anche una delega di attribuzioni, dovrebbe conformarsi ai requisiti di cui all'art. 17, comma 1-bis del D. Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, il quale prevede che *"I dirigenti per specifiche e comprovate ragioni di servizio, possono delegare per un periodo di tempo determinato, con atto scritto e motivato, alcune delle competenze comprese nelle funzioni ... a dipendenti che ricoprano le posizioni funzionali più elevate nell'ambito degli uffici ad essi affidati ..."*. Si tratta di un provvedimento amministrativo con cui un'autorità/soggetto amministrativo, nei casi in cui la legge gli attribuisce espressamente tale facoltà nell'esercizio delle proprie funzioni, sostituisce a sé un'altra autorità/soggetto, con conseguente trasferimento di competenza/funzione e relativa responsabilità dell'atto emesso in capo all'autorità/soggetto delegato.

Poiché *“non appare indifferente che un atto complesso come l'accertamento tributario sia emesso da un funzionario privo della necessaria qualifica, e quindi – deve presumersi – della necessaria capacità tecnica”* (Cass. n. 25017/2015), affinché la delega di firma/funzione (alla sottoscrizione/emissione di atti impositivi o processuali) sia efficace, dottrina e giurisprudenza concordano nel ritenere necessari:

- forma scritta (sottoscritta auto graficamente, protocollata e depositata agli atti dell'Ufficio);
- motivazione (indicazione delle ineludibili esigenze di servizio);
- qualifica, funzione e generalità del dirigente/funzionario delegato;
- durata e limitazioni (periodo e valore/materia/atti/servizi/ecc.).

Tale orientamento è stato recentemente confermato dalla sentenza n. 22803/2015 della Corte di Cassazione che ha affermato il seguente principio di diritto: *“ In tema d'imposte sui redditi e sul valore aggiunto, l'avviso di accertamento, a nonna dell'art. 42 del 4. P. R. n. 600 del 1973 e dell'art. 56 del D.P.R. n. 633 del 1972, (che, nel rinviare alla disciplina sulle imposte dei redditi, richiama implicitamente il citato art. 42), deve essere sottoscritto, a pena di nullità, dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato e, cioè, secondo la classificazione prevista dall'art. 17 del c.c.n.l. comparto "agenzie fiscali" per il quadriennio 2002-2005, applicabile "ratione temporis", da un funzionario di terza area, di cui non è richiesta la qualifica di dirigente; ove, peraltro, il contribuente contesti, anche genericamente, la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento, l'Amministrazione finanziaria, in ragione dell'immediato e facile accesso ai propri dati, ha l'onere di dimostrare il possesso dei requisiti soggettivi, nonché l'esistenza della delega”*.

Il principio espresso è stato ripreso anche dalla recente ordinanza della Cassazione n. 26295/2016, nella quale i giudici hanno ribadito che la delega alla sottoscrizione, ove contestata, deve essere prodotta in giudizio al fine di consentire un vaglio giudiziale sulla stessa; dunque, l'onere della produzione grava sull'Ufficio, al quale spetta dimostrare se effettivamente vi sia stato il legittimo esercizio di una delega preventivamente concessa.

Nel caso di specie, l'Ufficio in data 10.04.2014 ha prodotto in giudizio l'atto dispositivo interno con il quale il Direttore Provinciale, nel corso dell'anno 2013, confermava le deleghe di firma precedentemente attribuite con decorrenza immediata solo relativamente all'accertamento emesso nei confronti della società, deducendo che la sottoscrizione del provvedimento amministrativo di accertamento da parte del funzionario, di cui all'art. 42 del DPR 600/73, doveva considerarsi quale delega di firma.

In relazione agli accertamenti notificati ai soci, nessuna delega veniva prodotta.

Dall'analisi dell'unica delega in atti, questo Collegio rileva come i termini del conferimento al _____ non rispettino i requisiti sopracitati. In particolare, la motivazione descritta *"al fine di assicurare continuità all'azione amministrativa di tutte le strutture della Direzione Provinciale e da essa dipendenti"* appare del tutto generica e di stile.

Gli articoli 17 co.1bis e 16, co.1 lett.d) del D.lgs 30 marzo 2001 n.165 prevedono che i dirigenti per comprovate esigenze di servizio, possono delegare, con atto scritto e motivato, a dipendenti che ricoprano le posizioni funzionali più elevate nell'ambito degli uffici ad essi affidati, alcune delle competenze comprese nelle proprie funzioni. Nella delega in atti non risultano specificate le ineludibili esigenze di servizio. Ma non solo. Dall'esame del documento prodotto nella la sezione "Criteri e limiti" non risulta prescritto alcun limite di tempo per l'esercizio dei poteri e delle facoltà attribuite al delegato.

Poiché come rilevato, *"non appare indifferente che un atto complesso come l'accertamento tributario sia emesso da un funzionario privo della necessaria qualifica, e quindi - deve presumersi - della necessaria capacità tecnica"* (Cass. n. 25017/2015), affinché la delega di firma/funzione (alla sottoscrizione/emissione di atti impositivi o processuali) sia efficace, devono sussistere tutti i requisiti sopra indicati.

Nel caso in esame l'assenza di motivazione e l'assenza di limitazione temporale ella delega conferita al _____ determinano l'illegittimità della delega e la conseguente nullità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società, in forza del combinato disposto dei commi 1 e 3 dell'art 42 DPR 600/73.

Relativamente agli accertamenti notificati ai soci signori

e la mancata produzione in giudizio della delega, onere che competeva all'Amministrazione, e non assolto a fronte della contestazione, determina la nullità degli avvisi di accertamento (Cass. 22803/15 Cass. 26295/2016).

La Commissione, ritenute assorbiti tutti gli ulteriori motivi di gravame annulla gli avvisi di accertamento impugnati.

Le spese di lite possono essere compensate tra le parti trattandosi di questione interpretativa nuova.

P.Q.M.

La Commissione accoglie l'appello ed in riforma della sentenza impugnata annulla gli avvisi di accertamento.

Spese compensate.

Milano, 23 novembre 2016

IL PRESIDENTE



IL RELATORE

