



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

FRANCESCO FEDERICI	Presidente
ROBERTO SUCCIO	Consigliere
MARIA GIULIA PUTATURO	Consigliere
DONATI VISCIDO DI NOCERA	
SALVATORE LEUZZI	Consigliere
ANNACHIARA MASSAFRA	Relatore

Oggetto:

*IRAP
ACCERTAMENTO
Ud.06/11/2024 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23382/2016 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in Roma, in via dei PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587) che la rappresenta e difende
-ricorrente-

contro

██████████ SRL, elettivamente domiciliato in Roma ██████████

presso lo studio dell'avvocato ██████████

██████████ rappresentata e difesa dall'avvocato ██████████

-controricorrente-

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. dell'Emilia Romagna n. 598/2016 depositata il 08/03/2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 06/11/2024 dal Consigliere ANNACHIARA MASSAFRA.



FATTI DI CAUSA

1. All'esito di una complessa indagine istruttoria, posta in essere dalla Direzione provinciale di Ferrara dell'Agenzia delle Entrate nei confronti del Rag. [REDACTED] e delle società a questi riconducibili, venne notificato alla società [REDACTED] s.r.l. l'avviso di accertamento [REDACTED] che recuperava a tassazione IRES, IVA e IPT relative all'anno di imposta 2009.

L'avviso venne impugnato chiedendone l'annullamento in quanto non sottoscritto dal direttore provinciale o da un funzionario delegato e contestando il merito della pretesa erariale.

La C.T.P. di Ferrara respinse l'eccezione di nullità dell'avviso impugnato, in considerazione della riconducibilità dell'atto all'Amministrazione finanziaria, e respinse nel merito il ricorso.

La decisione venne impugnata dalla società contribuente ed il giudice di seconde cure accolse il ricorso.

Si affermò in particolare che "in base al principio di tassatività delle cause di nullità degli atti tributari non occorre, per la validità dell'atto, che i funzionari deleganti e delegati possiedano la qualifica dirigenziale, essendo sufficiente la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro funzionario all'uopo delegato. Tuttavia, qualora il contribuente contesti anche in forma generica (come avvenuta nella fattispecie fin dal giudizio di prime cure) la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento ad emanare l'atto, è onere dell'Amministrazione che ha immediato e facile accesso ai propri dati fornire la prova del possesso dei requisiti soggettivi indicati dalla legge, sia del delegante e del delegato, nonché della esistenza della delega in capo al delegato".

Il giudice di merito richiamò poi la giurisprudenza di questa Corte, secondo cui "non è sufficiente in entrambe le tipologie di deleghe (di firma e di funzione) l'indicazione della sola qualifica professionale del



dirigente destinatario della delega senza alcun riferimento nominativo alle generalità di chi effettivamente rivesta tale qualifica”.

Sicché di concludere affermando che “dalla documentazione prodotta non risulta che il funzionario firmatario dell’avviso di accertamento impugnato fosse in possesso dei requisiti soggettivi indicati dalla legge e che fosse stato nominativamente delegato il capo dell’ufficio, né l’ufficio ha fornito debita prova al riguardo, di talché l’atto è illegittimo e va annullato. ”

Avverso la prefata decisione ricorre l’Agenzia con due motivi. Resiste con controricorso la società contribuente.

In prossimità dell’udienza la ricorrente ha depositato memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo del ricorso si denuncia la violazione e falsa applicazione dell’art. 112 c.p.c., degli artt. 53 e 56 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell’art. 324 c.p.c. e dell’art. 2909 c.c. in relazione all’art. 360 n. 4 c.p.c.

Si osserva, in particolare, che la sentenza di primo grado, in relazione alla reiezione della questione pregiudiziale relativa alla carenza di potere del funzionario sottoscrittore, ha fatto esclusivo riferimento alla portata non invalidante della sentenza n.37/2015 della Corte Costituzionale; la stessa società contribuente nell’atto di appello ha censurato tale capo della sentenza esclusivamente sotto tale profilo (ed ai fini dell’autosufficienza ne riporta il contenuto). Solo nella memoria illustrativa poi la società ha “tardivamente dedotto la diversa questione di invalidità della delega non nominativa rilasciata al funzionario sottoscrittore dell’atto impositivo”.

Secondo l’Agenzia, quindi, il giudice di merito avrebbe deciso una questione in alcun modo “considerabile come facente parte del thema decidendum del gravame e quindi ultra petita”.



La decisione violerebbe, in quest'ottica, anche gli artt. 53 e 56 del d.lgs. n. 546 del 1992 i quali dispongono rispettivamente la necessaria indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione nonché impediscono nel corso del giudizio di appello che possano essere introdotte questioni di gravame ulteriori rispetto a quelle formulate nell'atto di impugnazione introduttivo della fase.

Sarebbero state altresì violate le disposizioni sul giudicato formale e sostanziale poiché "il mancato accoglimento, in primo grado, della questione relativa alla pretesa invalidità della delega di firma e funzioni non nominativa tra titolare dell'ufficio accertatore ed altro funzionario appartenente allo stesso, avrebbe dovuto dirsi passata in giudicato".

2. Con il secondo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360, n. 3 c.p.c. In via subordinata si denuncia che la decisione avrebbe applicato l'art. 42 citato erroneamente non essendo il requisito della "nominatività della delega previsto né espressamente né implicitamente dalla predetta disposizione".

3. Le doglianze possono essere trattate congiuntamente e sono fondate.

Deve premettersi che nella delega di firma il delegato non esercita alcun potere o competenza riservata al delegante (Cass. n. 20628 del 2015) e trova titolo nei poteri di ordine e direzione, coordinamento e controllo attribuiti al dirigente preposto all'ufficio (art. 11, comma 1, lett. c) e d), Statuto Ag. Entrate - approvato con Delib. 13 novembre 2000, n. 6; art. 14, comma 2, reg. amm. n. 4 del 2000) nell'ambito dello schema organizzativo della subordinazione gerarchica tra persone appartenenti al medesimo ufficio.

Non esercitando alcun potere o competenza riservata al delegante, non è richiesta alcuna indicazione nominativa della delega,



né la sua efficacia temporale, apparendo conforme alle esigenze di buon andamento e della legalità della pubblica amministrazione ritenere che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione della c.d. delega di firma possa avvenire attraverso l'emaneazione di ordini di servizio che abbiano valore di delega (Cass., 20 giugno 2011, n. 13512) e che individuino il soggetto delegato attraverso l'indicazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale parimenti consente la successiva verifica della corrispondenza fra il sottoscrittore e il destinatario dell'atto.

La delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ad un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente ex art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, oggetto della doglianza, ha natura di delega di firma - e non di funzioni - poiché realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna, restando l'atto firmato dal delegato imputabile all'organo delegante, con la conseguenza che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione di detta delega di firma può avvenire anche mediante ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa (Cass. 19/04/2019, n. 11013).

Sicché, sotto il profilo temporale, la delega per la sottoscrizione dell'avviso di accertamento conferita dal dirigente ex all'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, è una delega di firma e non di funzioni: ne deriva che il relativo provvedimento non richiede l'indicazione né del nominativo del soggetto delegato, né della durata della delega, che pertanto può avvenire mediante ordini di servizio che individuino l'impiegato legittimato alla firma mediante l'indicazione della qualifica rivestita, idonea a consentire, "ex post", la



verifica del potere in capo al soggetto che ha materialmente sottoscritto l'atto(Sez. T, n. 28850 del 2019; Sez. T, n. 21972 del 2024).

Il giudice di merito non ha applicato i principi di cui innanzi con conseguente accoglimento del ricorso, cassazione della decisione impugnata e rinvio alla Corte di giustizia di secondo grado dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, che regolerà anche le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia di secondo grado dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, che regolerà anche le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 6.11.2024

Il Presidente
Francesco Federici

