

Civile Ord. Sez. 5 Num. 27522 Anno 2024

Presidente: CATALDI MICHELE

Relatore: DI MARZIO PAOLO

Data pubblicazione: 23/10/2024

OGGETTO: Ipef 2008 -
Cessione infraquinquennale di
terreno - Tassazione della
plusvalenza - Sottoscrizione
dell'avviso di accertamento -
Contestato vizio della delega.

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura Generale dello Stato, e domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

- ricorrente -

contro

Naso Stefano, rappresentato e difeso dall'Avv.to Salvatore La Rosa del Foro di Catania che ha indicato recapito PEC, giusta procura rilasciata a margine del controricorso, ed elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv. Claudia Zhara Buda, alla via Orti della Farnesina n. 155 in Roma;

- controricorrente -

avverso

la sentenza n. 3315, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, sezione staccata di Catania, il 6.9.2017, e pubblicata il 13.9.2017;

ascoltata, in camera di consiglio, la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;

la Corte osserva:

Fatti di causa

1. A seguito di controllo della posizione fiscale di Naso Stefano, l'Agenzia delle Entrate gli notificava l'avviso di accertamento n. TYS01E701713/2012, avente ad oggetto la richiesta di maggiori somme per il tributo dell'Irpef, oltre accessori, con riferimento all'anno 2008. L'Amministrazione finanziaria contestava la mancata dichiarazione e sottoposizione a tributo della plusvalenza conseguita per effetto della cessione infraquinquennale di un terreno, desunta dalla differenza tra il prezzo di acquisto ed il prezzo di successiva cessione.

2. Stefano Naso impugnava l'avviso di accertamento innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Catania, proponendo censure procedimentali, tra cui il vizio di legittimazione del funzionario sottoscrittore dell'atto impositivo, e di merito. La CTP riteneva infondate le difese proposte dal contribuente, e rigettava il suo ricorso.

3. Stefano Naso spiegava appello avverso la decisione sfavorevole conseguita dai giudici di primo grado, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, sezione staccata di Catania, che non esaminava il merito del ricorso ma lo accoglieva, ritenendo sussistere il vizio di sottoscrizione dell'avviso di accertamento, e pertanto annullava l'atto impositivo.

4. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione avverso la decisione adottata dal giudice dell'appello, affidandosi ad un motivo di impugnazione. Stefano Naso resiste mediante controricorso.

Ragioni della decisione

1. Con il suo articolato motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ.,

l'Amministrazione finanziaria contesta la violazione dell'art. 36, secondo comma, n. 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992, e dell'art. 42, terzo comma, del Dpr n. 600 del 1973, in materia di sottoscrizione dell'avviso di accertamento; nonché degli artt. 42, primo comma, e 24, primo comma, del D.Lgs. n. 546 del 1992 in materia di prova; degli artt. 92, 112, 115 e 116 cod. proc. civ., in materia di disponibilità e valutazione delle prove e di condanna alle spese; degli artt. 24 e 111 della Costituzione con riguardo al diritto di difesa; e degli artt. 23 e 53 della Costituzione con riferimento al dovere di contribuire alla spesa pubblica.

Inoltre, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'Ente impositore critica il vizio di motivazione della decisione adottata dalla CTR in conseguenza dell'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, con riferimento al merito della pretesa tributaria. L'Agenzia delle Entrate lamenta infine la ritenuta incongruità delle spese di lite come ripartite dal giudice dell'appello.

2. Lo strumento di impugnazione introdotto dall'Amministrazione finanziaria rivela limiti nella formulazione tecnica, perché propone in un unico motivo critiche disomogenee relative ad affermati vizi di diversa natura della pronuncia impugnata. Le censure appaiono comunque distinte ed agevolmente comprensibili.

Il fulcro delle critiche proposte attiene all'affermazione della legittimità della sottoscrizione dell'avviso di accertamento, firmato da un funzionario correttamente delegato, a differenza di quanto ritenuto dalla CTR. La contestazione coglie la ragione fondante della decisione impugnata, che ha ritenuto assorbite le ulteriori questioni proposte dalle parti.

2.1. Il giudice dell'appello scrive, in proposito, che "nel corso del giudizio di prime cure l'AG.E. aveva provveduto a depositare un documento di sintesi in base al quale il direttore dell'Ufficio si

riservava di autorizzare altri soggetti della carriera direttiva a firmare gli atti in sua vece ... l'unico documento del quale v'è riscontro nel fascicolo processuale riguarda l'atto dispositivo n. 9/2010, intitolato: Definizione dei compiti e conferimento delega di firma". Tuttavia, secondo la CTR "in entrambe le tipologie di deleghe (di firma e di funzioni) l'indicazione della sola qualifica professionale del dirigente destinatario della delega, senza fare riferimento alcuno al nominativo del soggetto delegato, costituisce causa di nullità dell'atto" (sent. CTR, p. 2). In conseguenza il giudice del gravame ha ritenuto illegittima la sottoscrizione dell'atto impositivo, ed ha (implicitamente) dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento per cui è causa.

2.2. La ricorrente Agenzia oppone che l'indicazione nominativa del delegato non è necessaria, e che neppure vi è contestazione in questo giudizio circa l'appartenenza del sottoscrittore all'Amministrazione finanziaria e la sua qualifica professionale. Nella prospettazione dell'Amministrazione finanziaria solo in caso di usurpazione del potere di firma può affermarsi il vizio di nullità dell'avviso di accertamento.

2.3. Stefano Naso evidenzia che il preteso atto di delega non era stato allegato all'avviso di accertamento notificato, ed è stato prodotto, solo nel corso del primo grado di giudizio, l'atto dispositivo "n. 5/2010 del 4.2.2020" (ric., p. 2), che riporterebbe le deleghe ai possibili firmatari, ma si tratta in realtà di una delega 'in bianco' perché nessuna indicazione nominativa dei delegati risulta presente, essendo riportato solo l'elenco delle articolazione degli uffici cui sono preposti, mentre la stessa Corte di Cassazione ha chiarito che, per essere valida, la delega deve essere nominativa. Deve pertanto affermarsi, nella tesi del contribuente, l'inammissibilità del motivo di ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria, che ha impugnato una decisione la quale però si rivela

conforme ad orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità.

2.4. Occorre allora innanzitutto chiarire che non risulta doverosa l'allegazione dell'atto mediante il quale è conferita la delega di firma per la sottoscrizione dell'atto impositivo all'avviso di accertamento notificato. L'atto di conferimento dei poteri può essere prodotto nel corso del primo grado del giudizio, qualora il contribuente sollevi la contestazione, ed anche successivamente. Questa Corte regolatrice ha specificato, in merito, che "l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. In caso di contestazione, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare la sussistenza della delega, sebbene non necessariamente dal primo grado, visto che si tratta di un atto che non attiene alla legittimazione processuale, avendo l'avviso di accertamento natura sostanziale e non processuale", Cass. sez. V, 21.6.2016, n. 12781.

2.4.1. Deve quindi deve aggiungersi che, a seguito di iniziali oscillazioni giurisprudenziali evidenziate dal controricorrente, la giurisprudenza di legittimità è ormai consolidata nell'affermare che "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", Cass. sez. V, 29.3.2019, n. 8814; e non si è mancato di chiarire che "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 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. sez. V, 19.4.2019, n. 11013; confermandosi recentemente che "la delega per la sottoscrizione dell'avviso di accertamento, conferita dal dirigente ex art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, è una delega di firma e non di funzioni, in quanto realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna con l'atto firmato dal delegato imputabile all'organo delegante, con la conseguenza che l'attuazione di detta delega di firma - risultando inapplicabile la disciplina dettata per la delega di funzioni di cui all'art. 17, comma 1-bis, del d.lgs. n. 165 del 2001 - avviene anche mediante ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato che consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa", Cass. sez. V, 2.8.2024, n. 21839; rimanendo solo da evidenziare che il contribuente non ha contestato l'appartenenza ai ruoli dell'Amministrazione finanziaria del sottoscrittore dell'avviso di accertamento, e neppure la sua qualifica.

2.5. Il ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria risulta pertanto fondato nei limiti esposti, assorbite le ulteriori censure, e la decisione impugnata deve essere cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, sezione staccata di Catania, perché proceda a nuovo giudizio.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M.

accoglie, negli esposti limiti di ragione, il ricorso proposto dall'**Agenzia delle Entrate**, cassa la decisione impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, sezione staccata di Catania perché, in diversa composizione e nel rispetto dei principi esposti, proceda a nuovo giudizio, e provveda anche a regolare le spese di lite del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, il 4.10.2024.