Sentenza del 09/09/2022 n. 26694 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione contro la sentenza della CTR Sicilia n. 4033/2016 che ha rigettato l'appello proposto dalla stessa Agenzia avverso la sentenza n. 92/01/13 della CTP di Agrigento che, in accoglimento del ricorso proposto dalla F. srl, aveva annullato l'avviso di accertamento recante la determinazione di un maggior reddito di impresa per il 2008 ai fini IVA. La CTP aveva accolto il ricorso perchè l'atto era stato sottoscritto da funzionario in assenza di delega da parte del direttore provinciale.

La CTR ha confermato questa decisione osservando che la delega di firma, depositata dall'Agenzia in grado d'appello, era priva di sottoscrizione del delegante.

Il ricorso dell'Agenzia è affidato ad un motivo.

E' rimasta intimata la contribuente.

Questa Corte, con ordinanza interlocutoria n. 18780 del 2018, depositata il 13.07.2018, ha disposto il rinvio alla pubblica udienza.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo l'Agenzia lamenta, ex art. 360 comma 1 n. 3, c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 39 del 1993 art. 3, comma 2, e del D.Lgs. n. 546 del 1992 art. 62, comma 1.

1.1. L'Agenzia, riportato che "l'atto valutato dalla CTR Sicilia è un ordine di servizio interno dell'Ufficio nel quale è indicato a stampa il nominativo del responsabile che corrisponde a "Direttore Provinciale Dott. G.M." seguito da sue" i dicitura "Firma autografa sostituita da indicazione a mezzo stampa, ai sensi del D.Lgs. n. 39 del 1993 art. 3 comma 2 ", ha difeso la ritualità della delega, sia alla luce proprio dell'art. 3 cit. che stabilisce, per gli atti amministrativi, l'equivalenza alla sottoscrizione della dicitura firma autografa sostituita da indicazione a mezzo stampa, sia sulla scorta della presunzione generale di riferibilità dell'atto amministrativo all'organo da cui promana.

Il motivo è fondato.

2. Va premesso che, secondo principio consolidato di questa Corte, anche in ambito tributario, in mancanza di una sanzione espressa di nullità, opera la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio esso è adottato (per la

quale, v. Cass. n. 4555 del 2015, n. 25773 del 2014, n. 1425 del 2013, n. 11458 del 2012, n. 13461 del 2012, n. 6616 del 2011, n. 4283 del 2010, n. 4757 del 2009 n. 14894 del 2008): questo principio vale, per esempio, per la cartella esattoriale (Cass. n. 13461 del 2012), il diniego di condono (Cass. n. 11458 del 2012 e n. 220 del 2014), l'avviso di mora (Cass. n. 4283 del 2010), l'attribuzione di rendita (Cass. n. 8248 del 2006) e l'omessa sottoscrizione del ruolo (Cass. n. 24322 del 2014).

Questa presunzione, invece, non può trovare applicazione con riguardo all'avviso di accertamento previsto dall'art. 42, D.P.R. n. 600/73 e dall'art. 56, D.P.R. n. 633/72 che stabiliscono la nullità dell'atto in difetto di sottoscrizione da parte del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato; questa più rigorosa disciplina trova giustificazione nel fatto che gli avvisi di accertamento costituiscono la più complessa espressione del potere impositivo ed incidono con particolare profondità nella realtà economica e sociale, ponendosi in contrasto con le affermazioni del contribuente, cosicchè le qualità professionali di chi emana l'atto costituiscono una essenziale garanzia per il contribuente (v. Cass.n. 1875 del 2014 e n. 22800 del 2015.

3. Neppure il citato art. 3 può essere applicato all'avviso di accertamento di cui al D.P.R. n. 600 del 1973 art. 42 e D.P.R. n. 633 del 1972 art. 56 in quanto, in campo tributario, soltanto con riferimento agli enti locali (v. art. 1, comma 87, della L. 28 dicembre 1995, n. 549) è previsto che la sottoscrizione dell'atto impositivo, nel caso in cui l'avviso sia prodotto mediante sistemi informativi automatizzati, sia legittimamente sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile (Cass. n. 27871 del 2018 in motivazione).

La specialità di questa norma non è in discussione, tanto che si è ritenuta tuttora in vigore e non abrogata a seguito dell'entrata in vigore della L. n. 296 del 2006 che, all'art. 1 comma 162, stabilisce che l'avviso di accertamento deve essere sottoscritto dal funzionario responsabile del tributo (v. Cass. n. 20628 del 2017 e Cass. n. 9079 del 2015).

Se la previsione di cui all'art. 3 cit. fosse applicabile in termini generali agli atti tributari, la norma speciale sopra indicata, entrata in vigore successivamente, sarebbe del tutto superflua.

Entra in gioco il principio ubi lex voluit dixit ubi tacuit noluit, che induce a riconoscere nell'art. 1 comma 87, cit. la volontà del legislatore di escludere la generale estensione di quella regola alla materia tributaria, prevedendone l'applicazione soltanto in casi specifici, tra i quali non rientrano gli artt. 42, D.P.R. n. 600/73 e 56, D.P.R. n. 633/72.

4. La doglianza solleva la questione se la stessa disciplina prevista per quegli avvisi di accertamento si applichi anche alla delega del capo dell'ufficio per la loro firma.

L'ordinanza interlocutoria n. 18780 del 2018 sembra propendere per una soluzione positiva sulla scorta di un principio generale desunto dall'art. 1392 c.c., secondo cui la procura non ha effetto se non ha la stessa forma dell'atto che il rappresentante deve compiere: pertanto, anche la delega di firma dovrebbe riportare la sottoscrizione a pena di nullità con la conseguente inapplicabilità tanto della regola generale di cui all'art. 3 cit. quanto della presunzione di imputabilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere.

5. Ad avviso di questa Corte, invece, deve escludersi l'applicabilità alla delega di firma dell'art. 1392 c.c. e, più in generale, l'assimilazione di questa figura agli avvisi di accertamento con conseguente estensione ad essa della disciplina prevista per questi ultimi.

L'art. 1392 c.c. appartiene al diritto civile e riguarda i rapporti tra privati; anche ammesso che esso sia espressione di un principio generale, deve essere esclusa, sulla scorta del principio di specialità, la sua applicazione nei settori e nelle materie in cui ricorre una diversa disciplina o risulta con questa incompatibile.

A questo proposito deve ricordarsi che la normativa tributaria costituisce un sottosistema del diritto amministrativo in relazione di species ad genus: a questa stregua la disciplina degli atti tributari dovrebbe essere rinvenuta nell'ambito dei principi e delle norme relativi agli atti e ai procedimenti amministrativi, nei limiti in cui non siano derogati od incompatibili con le norme di diritto tributario che disciplinano il procedimento impositivo (Cass. n. 18448 del 2015; n. 25508 del 2013).

Va senz'altro evitata una sorta di automatica applicazione di principi del diritto civile ad altri settori, dovendosi tener conto, invece, delle peculiarità di ciascun sistema e della specificità degli interessi ad esso sottesi (per questa impostazione, sul tema delle nullità degli atti tributari, v. Cass. n. 18448 del 2015).

6. Pare più corretto, quindi, prendere le mosse dall'esame della delega in questione, prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973 art. 42, comma 1, che, secondo orientamento consolidato, "è una delega di firma e non di funzioni" (Cass. n. 8814 del 2019. Dl 18383 del 2019; Cass. n. 18675 del 2020).

La prima ipotesi si verifica quando un organo, pur mantenendo la piena titolarità circa l'esercizio di un determinato potere, delega ad altro organo, ma anche a funzionario non titolare di organo, il compito di firmare gli atti di esercizio dei potere stesso: in questi casi 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. n. 6113 del 2005).

Al contrario, l'istituto di diritto pubblico della "delegazione amministrativa" di competenze assume rilevanza esterna, ragion per cui si richiede che sia disciplinato per legge, attuandosi, mediante adozione di un formale atto di delega, l'attribuzione ad un diverso ufficio od ente di poteri in deroga alla disciplina normativa delle competenze amministrative (c.d. delega di funzioni).

Appare evidente la differenza fra le due figure: la "delega di firma" realizza un mero decentramento burocratico in quanto il "delegato alla firma" non esercita in modo autonomo e con assunzione di responsabilità i poteri inerenti alle competenze amministrative riservate al delegante, ma agisce semplicemente come longa manus - e dunque in qualità di mero sostituto materiale - del soggetto persona fisica titolare dell'organo cui è attribuita la competenza.

L'atto di "delegazione della competenza" ha, invece, rilevanza esterna, essendo suscettibile di alterare il regime della imputazione dell'atto, al contrario di quanto si verifica nell'ipotesi della

mera delega di firma, nella quale il delegante rimane l'unico ed esclusivo soggetto dal quale l'atto proviene e del quale si assume la piena responsabilità verso l'esterno (Cass. n. 11013 del 2019).

In altri termini, nella delega di firma il delegato non esercita alcun potere o competenza riservata al delegante (Cass. n. 20628 del 2015), la sua legittimazione alla sottoscrizione.i. giustifica con la relazione di natura organizzativa tra organi (o tra l'organo delegante ed il funzionario delegato) 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 (Cass. n. 11013 del 2019; Cass. n. 2221 del 2021).

Come mero atto interno dell'Amministrazione i cui effetti si esauriscono sul piano organizzativo dell'ufficio e non assumono rilevanza esterna, non determinando alcuna deviazione nella imputazione dell'atto emesso a seguito della delega che resta in capo al delegante, la delega di firma non può essere sovrapposta o assimilata alla delega di funzioni.

7. Da queste considerazioni si è fatta discendere l'inapplicabilità alla delega di firma della normativa prevista per la delega di funzioni, optandosi per una disciplina più adeguata all'istituto e "conforme alle esigenze di buon andamento e della legalità della pubblica amministrazione": così si esclude, per esempio, la nominatività della delega e la sua temporaneità, ritenendosi che "nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione della c.d. delega di firma possa avvenire, attraverso l'emanazione 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 della delega stessa" (Cass. n. 11039 del 2019).

Sotto altro profilo, emerge l'irriducibilità della delega di firma alla fattispecie della rappresentanza civilistica a cui può essere accostata, invece, la delega di funzioni: tanto nella rappresentanza quanto nella delega di funzioni, la procura o l'atto di delega hanno una rilevanza esterna e servono anche a giustificare ai terzi i poteri conferiti, mentre questa esigenza non si riscontra nella delega di firma che, come sopra osservato, rileva solo sul piano dell'organizzazione amministrativa.

La rilevanza esclusivamente interna della delega di firma è confermata dal fatto che non è necessaria la sua allegazione all'avviso di accertamento (Cass. n. 8382 del 2021, non massimata; Cass. n. 4884 del 2022) e solo in caso di contestazione l'Ufficio è tenuto a produrre la delega, ciò che può avvenire anche in grado d'appello (Cass. n. 14626 del 2000, n. 14195 del 2000, n. 17044 del 2013, n. 12781 del 2016; n. 15781 del 2017).

8. Conclusivamente, la delega di firma di cui agli artt. 42, D.P.R. n. 600/73 e 56, D.P.R. n. 633/72 è atto amministrativo a rilievo meramente interno e questo inquadramento induce a lasciare la regolamentazione dell'istituto nell'alveo della generale normativa amministrativa, comprendente sia la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo

titolare del potere da cui esso promana sia il D.Lgs. n. 39/1993 e quell'art. 3 che stabilisce, per gli atti amministrativi, l'equivalenza alla sottoscrizione della dicitura firma autografa sostituita da indicazione a mezzo stampa, escludendosi l'applicabilità della disciplina prevista per l'avviso di accertamento.

9. Il motivo, quindi, deve essere accolto e la sentenza deve essere cassata con rinvio alla CTR Sicilia in diversa composizione che deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata rinviando alla CTR Sicilia in diversa composizione che decider anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 09 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 9 settembre 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza