Sentenza del 18/10/2022 n. 30675 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento, emesso per IRPEF, IVA e IRAP, con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva recuperato a tassazione, un maggior reddito di impresa, per l'anno 2008, eccependo, fra l'altro, la nullità dell'atto impugnato per la "mancata prova del conferimento della delega al funzionario firmatario dell'atto".

Dalla sentenza impugnata si evince, per quanto interessa in questa sede, che:

- la Commissione tributaria provinciale di Napoli rigettava detta eccezione affermando che l'atto impositivo poteva essere sottoscritto, oltre che dal capo dell'ufficio, da un impiegato della carriera direttiva da lui delegato, non avente necessariamente la qualifica dirigenziale;

- che non era necessario menzionare nell'avviso di accertamento nè la delega nè che il firmatario apparteneva alla carriera direttiva, ma che, in caso di contestazione, incombeva all'Amministrazione "provare l'esercizio del potere sostitutivo o la presenza della delega";

- nella specie, l'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale II di Napoli aveva prodotto in giudizio la "delega di firma" adottata dal Direttore Provinciale con disposizione di servizio 17/2012 del 16.04.2012. - nel merito, la CTP accoglieva parzialmente il ricorso limitatamente all'accertamento dei maggiori ricavi, rigettandolo con riferimento al recupero delle imposte per illegittima effettuazione di acquisti in sospensione di imposta di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, lett. c), per la mancata ricorrenza del requisito del plafond indicato dal comma 2 della citata disposizione.

La Commissione tributaria regionale della Campania accoglieva il motivo dell'appello proposto dal contribuente, riguardante l'eccezione preliminare sulla mancata prova del conferimento della delega al funzionario firmatario dell'atto, evidenziando che:

- la documentazione integrativa prodotta in appello dall'Amministrazione finanziaria non era sufficiente a superare la contestazione del contribuente, perchè nel "Ruolo dei Dirigenti dell'Agenzia delle Entrate all'1 febbraio 2015" non erano indicati i nominativi dei delegati e "come il potere di firma dei funzionari" era stato attribuito "per valore";

- nella delega, che può essere conferita sia con atto proprio del capo dell'ufficio sia con ordine di servizio, devono essere indicati il nominativo del soggetto delegato, le ragioni della delega e il termine di validità della stessa, non essendo sufficiente la mera precisazione della qualifica professionale del destinatario della delega, senza alcun riferimento alle sue generalità, essendo

illegittime le deleghe impersonali o le c.d. deleghe in bianco, in quanto il contribuente non ha, in tal caso, la possibilità di verificare agevolmente se il delegato avesse il potere di sottoscrivere l'atto impugnato.

L'atto impositivo è stato, pertanto, annullato, restando assorbita la censura sul merito della pretesa;

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione con un motivo, cui resiste con controricorso A.A..

Il ricorso, già assegnato alla Sesta sezione civile, è stato rimesso alla pubblica udienza, con ordinanza del 10.04.2018, per una nuova ponderazione sui principi relativi alla delega di funzioni in ambito fiscale, in mancanza dei presupposti per la decisione in Camera di consiglio ai sensi dell'art. 375 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo del ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, per avere la CTR erroneamente ritenuto che la delega prodotta non fosse conforme ai principi affermati da questa Corte, sebbene la stessa contenesse la motivazione (p. 3 della delega n. 17/12), il termine di validità (coincidente con la durata dell'incarico del delegante) e il nominativo del delegato, desumibile a p. 18 dell'atto di delega, che "comprende i nominativi dell'organigramma dell'Ufficio Controlli diviso per ruoli", per cui "il semplice confronto di tali nominativi con i firmatari dell'avviso di accertamento contestato consente di evincere con estrema facilità e senza ombra di dubbio l'avvenuta delega di firma ad essi affidatà.

Con riferimento a quest'ultimo punto, in particolare, sostiene che l'avviso era stato firmato da tre funzionari i cui nominativi erano ricompresi nell'elenco riportato a pag. 18 del provvedimento di delega: la Dott.ssa B.B. (Capo Team 5), Dott. C.C. (Capo Area Imprese Minori e Lavoratori Autonomi) e Dott. D.D. (Capo Ufficio Controlli). Quest'ultimo, peraltro, ricopriva la qualifica di dirigente dal 21.05.1992, come risulta dal ruolo dei dirigenti di seconda fascia dell'Agenzia delle Entrate.

2. Il motivo è fondato.

2.1 Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, dispone che "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".

In mancanza di ulteriori spiegazioni sulle modalità di rilascio della delega, sulla sua funzione e sui requisiti di validità, la giurisprudenza di questa Corte ha sostenuto, in passato, che la delega di firma o di funzioni di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, oltre a precisare le ragioni della delega e il suo termine di validità, "deve necessariamente indicare il nominativo del delegato, pena la sua nullità, che determina, a sua volta, quella dell'atto impositivo, sicchè non può consistere in un ordine di servizio in bianco, che si limiti ad indicare la sola qualifica

professionale del delegato senza consentire al contribuente di verificare agevolmente la ricorrenza dei poteri in capo al sottoscrittore" (ex multis, Cass. 9.11.2015, n. 22803).

2.2 In realtà, fermo restando l'onere probatorio in capo all'Amministrazione, in caso di contestazione della sottoscrizione dell'avviso di accertamento, secondo un recente orientamento giurisprudenziale, confermato da altre pronunce di questa Corte e al quale questo Collegio intende dare continuità, la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ad un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 42, ha natura di delega di firma - e non di funzioni - poichè 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. Con la delega di firma, dunque, il delegato non esercita alcun potere o competenza riservata al delegante, trovando titolo il suo agire nei poteri di ordine e direzione, coordinamento e controllo attribuiti al dirigente preposto all'ufficio (art. 11, comma 1, lett. c) e d) Statuto Agenzia delle entrate, approvato con Delib. n. 6 del 2000; art. 14, comma 2, reg. amm. n. 4/2000), nell'ambito dello schema organizzativo della subordinazione gerarchica tra persone appartenenti al medesimo ufficio. Trattandosi di una delega per la sottoscrizione, pertanto, alla stessa non è applicabile la disciplina dettata per la delega di funzioni di cui al D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 17, comma 1-bis, per cui non è richiesta nè la sua temporaneità nè una specifica motivazione (ex multis, Cass. 29.03.2019, n. 8814).

2.3 Dalla disposizione di servizio n. 17/2012 prodotta in primo grado dall'Ufficio e ritualmente trascritta in ricorso si evince che i soggetti delegati venivano individuati attraverso l'indicazione della qualifica dagli stessi rivestita (nella specie, dirigenti, funzionari e addetti dell'Ufficio Controlli). Appare, quindi, irrilevante la questione, sollevata dal controricorrente, sulla mancata produzione, in primo grado, degli allegati alla delega (dai quali si evincono anche i nominativi dei funzionari delegati), essendo gli stessi agevolmente individuabili a seguito di verifica della corrispondenza fra il sottoscrittore dell'atto e il destinatario della delega.

Peraltro, nella specie, la delega indica le ragioni che ne hanno resa necessaria l'adozione (ottimizzazione dell'azione amministrativa in termini di efficienza, efficacia e tra Spa renza).

2.4 Priva di rilievo risulta anche la contestazione sulla data della delega.

Premesso che anche in primo grado è stata prodotta la disposizione di servizio n. 17/2012 del 16.04.2012, come si evince dalla motivazione della sentenza della CTP, trascritta nella motivazione della sentenza della CTR, la censura sulla diversa data (4.04.2012) riportata a pag. 23 dell'avviso di accertamento (la pagina trasfusa nel contenuto del ricorso), si spiega con il fatto che la delega prodotta in giudizio è una versione aggiornata di quella riportata in calce all'avviso (come risulta anche dall'intestazione), ma si tratta dello stesso provvedimento, tanto che riporta sempre il n. 17/2012.

3. In conclusione, poichè la CTR non si è uniformata ai suddetti principi, il ricorso va accolto. La sentenza impugnata va cassata e rinviata alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, anche per l'esame dei motivi ritenuti assorbiti e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 7 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 18 ottobre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza