

Sentenza del 05/03/2025 n. 5910 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione tributaria regionale (CTR) della Lombardia accolse l'appello di A.A. e B.B., soci della Sas R-C. di C.C., estinta, contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale (CTP) di Milano che ne aveva respinto il ricorso contro l'avviso di accertamento n. (-----), emesso a fini Irap e Iva per l'anno di imposta 2008, che recuperava nei confronti della R-C. Sas costi non documentanti per l'importo di Euro 294.545,00.

In particolare, i giudici dell'appello evidenziavano che il litisconsorzio necessario era stato rispettato in quanto nella medesima udienza erano trattati i contenziosi relativi alla società e ai soci; in particolare poi ritenevano la nullità dell'avviso di accertamento per la mancata indicazione della circostanza che la sottoscrizione era apposta per delega del Direttore provinciale; evidenziavano altresì che l'avviso di accertamento era nullo anche per invalidità assoluta e insanabile della delega, in quanto risultava essere una delega generale e permanente, mentre la validità dell'accertamento presuppone che la delega sia: a) adeguatamente motivata, b) rilasciata specificamente per il singolo atto e in data prossima alla emissione del medesimo, c) allegata all'atto o da esso richiamata nel suo contenuto; nel caso di specie nell'avviso di accertamento non vi era traccia dei requisiti indicati e ciò, unitamente al conferimento della delega senza indicazioni temporali di durata, ne determinava la nullità assoluta e insanabile; inoltre, i giudici d'appello evidenziavano la nullità dell'atto impositivo sottoscritto da dirigenti decaduti per effetto della sentenza della Corte Costituzionale n. 37 del 2015 in quanto nella fattispecie si rilevava che tra i dirigenti decaduti vi era il sottoscrittore dell'avviso di accertamento impugnato.

2. Contro tale decisione propone ricorso l'Agenzia delle entrate sulla base di un motivo.

I contribuenti resistono con controricorso, illustrato da successiva memoria.

Il ricorso è stato fissato per l'udienza pubblica del 5 febbraio 2025.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3 c.p.c., la difesa erariale deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 42 , commi 1 e 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , lamentando l'erroneità della decisione argomentando sia in ragione

della natura della delega in favore del funzionario sia in considerazione della sufficienza che il sottoscrittore appartenga alla carriera direttiva dell'amministrazione.

1.1. Deve preliminarmente disattendersi l'istanza di riunione del presente giudizio a quelli iscritti ai nn. 16421/1017, 17226/2017, 17229/2017, in quanto aventi ad oggetto altra annualità di imposta, in ragione del principio dell'autonomia dei singoli periodi.

2. Allo scrutinio dell'unico motivo va premesso l'esame dell'eccezione di inammissibilità per tardività del ricorso erariale; i controricorrenti, infatti, evidenziano l'avvenuta notifica della sentenza in data 15/3/2017, per cui essendo il ricorso stato affidato al notificatore il 15/11/2017, esso sarebbe tardivo.

L'eccezione è infondata.

Da quanto deducono gli stessi controricorrenti la sentenza è stata notificata in data 15/03/2017; il termine cd. breve per impugnarla, di cui all' art. 325 c.p.c., decorrente da tale data, aveva quindi scadenza il 14/05/2017, data alla quale operava la sospensione dei termini di cui all' art. 11 , comma 9, del D.L. 24 aprile 2017, n. 50 , convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 , relativamente alle liti che possono essere definite, che prevede che sono sospesi per un periodo di sei mesi "i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dalla data di entrata in vigore del presente articolo (e cioè il 24 aprile 2017) fino al 30 settembre 2017", come già evidenziato da Cass. n. 11139/2019 per i ricorsi proposti contro le sentenze relative ai due soci.

Il termine breve attivato dalla notificazione della sentenza (60 giorni dal 15/03/2017) per proporre ricorso per cassazione doveva quindi ritenersi prorogato di sei mesi, con scadenza il 14/11/2017 (non applicandosi in tal caso la sospensione feriale), data alla quale il ricorso è stato passato per la notifica, come risultante dal timbro dell'ufficio postale emergente dai plurimi documenti depositati dall'Avvocatura dello Stato e contrariamente all'assunto dei controricorrenti secondo cui il ricorso sarebbe stato affidato al notificatore in data 15/11/2017.

3. Con la memoria i controricorrenti hanno altresì evidenziato il passaggio in giudicato delle sentenze relative agli avvisi di accertamento nei confronti dei due soci per il medesimo anno di imposta in forza di Cass. n. 11139/2019 .

Cass. n. 11139/2019 , invero non prodotta dalla parte, ha confermato l'annullamento degli avvisi emessi nei confronti dei due soci, disposto dalle sentenze della CTR n. 954/2017 e n. 955/2017, dichiarando inammissibili i motivi in base al giudicato di annullamento di cui alla sentenza n. 953/2017, cioè la sentenza oggetto del presente ricorso, evidenziando il deposito di attestazione di passaggio in giudicato.

Premesso che ovviamente l'impugnabilità della decisione oggetto del presente ricorso appartiene alla cognizione di questo giudice, deve altresì escludersi che nel caso concreto il giudicato favorevole ai soci sia estensibile anche alla società.

Questa Corte (Cass. Sez. U. n. 14815/2008) ha infatti evidenziato che il giudicato di annullamento nei confronti della società o dei soci ha efficacia anche per l'altro soggetto, purchè

l'annullamento non sia stato pronunciato per tardiva notifica dell'atto impositivo o per altra causa non estensibile dall'uno all'altra, il che equivale a dire che si deve trattare di un giudicato sul merito della pretesa tributaria, il che nel caso di specie non è evincibile dall'ordinanza della Corte di cassazione né è in alcun modo precisato dalla parte ricorrente.

4. Con l'unico motivo proposto, l'Agenzia delle Entrate deduce l'erroneità della sentenza laddove ha ritenuto l'avviso di accertamento viziato in relazione alla firma apposta dal funzionario delegato in forza di delega priva di indicazione di causa e di termine.

4.1. Deve preliminarmente disattendersi l'eccezione di inammissibilità del ricorso perché non si confronterebbe con una delle rationes decidendi della sentenza, e in particolare l'assenza della dicitura "per delega del direttore provinciale", in quanto una lettura complessiva e logica dell'impugnazione fa propendere per la censura globale del tema della delega di firma che il fisco ritiene sussistere documentalmente.

4.2. Entrambe le questioni in diritto poste dal ricorso sono da risolvere in senso favorevole alla tesi erariale.

In primo luogo, questa Corte ha già ripetutamente affermato che nell'avviso di accertamento di cui all' art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , che 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", la delega è delega di firma e non di funzioni e quindi non richiede indicazione espressa della durata né delle ragioni, poiché con la delega di firma 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 4) Statuto Agenzia delle entrate, approvato con delibera n. 6 del 2000 ; art. 14, comma 2, reg. amm. n. 4/2000).

In effetti, 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 (cfr. Cass. n. 8814/2019 ; Cass. n. 23433/2019 ; Cass. n. 28850/2019 ; Cass. n. 11013/2019 ; Cass. n. 18675/2020 ; Cass. n. 28393/2021 ; Cass. n. 21972/2024).

Pertanto, non è applicabile la disciplina dettata per la delega di funzioni, e cioè l' art. 17 , comma 1-bis, del D.Lgs. n. 165 del 2001 laddove prescrive 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 ad essi riservate, a dipendenti che ricoprono le posizioni funzionali più elevate nell'ambito degli uffici ad essi affidate.

Di conseguenza, esclusa l'applicabilità della disciplina in tema di delega di funzioni, non è necessaria alcuna indicazione neanche del termine di validità (Cass. n. 8814/2019 ; Cass. n. 21972/2024), poiché tale elemento può essere individuato anche mediante ordini di servizio, idonei a consentire ex post la verifica del potere in capo al soggetto che ha materialmente sottoscritto l'atto, né della motivazione della delega di firma (cfr. Cass. n. 8814/2019 ; Cass. n. 15122/2024).

Inoltre questa Corte ha già affermato che in tema di accertamento tributario, ai sensi dell' art. 42 , primo e terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 , gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva, cioè da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità dell' art. 8 , comma 24, del D.L. n. 16 del 2012 , convertito dalla L. n. 44 del 2012 (Cass. n. 5177/2020 ; Cass. n. 22810/2015).

5. Concludendo, alla luce di tali considerazioni il ricorso va accolto (con assorbimento della domanda di condanna ex art. 96 c.p.c. proposta dai controricorrenti), con cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui si demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma in data 5 febbraio 2025.

Depositato in Cancelleria il 5 marzo 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza