

Cassazione civile sez. V, 09/07/2024, n. 18802

FATTI DI CAUSA

1. Elettrotecnica Pergolo Srl adÃ– la Commissione Tributaria Provinciale di Genova chiedendo lâ–annullamento dellâ–avviso di irrogazione sanzioni con il quale lâ–Agenzia delle Entrate aveva irrogato per il periodo di imposta 2010 la sanzione amministrativa pecuniaria prevista dallâ–art. 7, comma 4 â–bis, del D.Lgs. n. 471/97, conseguente alla contestata tardiva comunicazione in via telematica allâ–Agenzia delle Entrate della dichiarazione di intento.

2. La societÃ contribuente oppose lâ–inesistenza giuridica dellâ–atto impugnato, per essere lo stesso stato sottoscritto da un soggetto non avente la qualifica necessaria, nonchÃ© la carenza di delega. Nel merito addusse che lâ–inoltro della dichiarazione telematica era stato tempestivo ed invocÃ² lâ–applicazione del principio di legalitÃ , con riferimento alla modifica della disciplina della materia avvenuta con il D.Lgs. n. 175/2014, e, in subordine, la sproporzione tra la sanzione comminata e la violazione contestata alla societÃ .

Lâ–ufficio, costituitosi, contestÃ² lâ–avverso ricorso, chiedendone il rigetto.

3. La C.T.P. accolse il ricorso ritenendo che non fosse condivisibile la doglianza secondo la quale lâ–atto sarebbe stato viziato per non essere stato sottoscritto da persona rivestente la qualifica dirigenziale ma che sussistesse, comunque, un vizio di delega poichÃ©, affinchÃ© â–possa sussistere un valido provvedimento di delega, Ã– necessario che la stessa contenga specificatamente, tra lâ–altro, lâ–indicazione delle esigenze di servizio che la motivano, indicazione nella specie mancanteâ–.

4. Avverso detta decisione lâ–Ufficio propose appello, chiedendo la conferma della legittimitÃ del gravato avviso di irrogazione sanzioni. Con il primo motivo lâ–Ufficio addusse che i giudici di primo grado avessero deciso ultra petitem poichÃ© la nullitÃ della delega, come prospettata tramite una successiva memoria illustrativa, costituiva un motivo nuovo rispetto a quelli contenuti nel ricorso, con specifico riferimento alla forma ed alla sostanza della delega, sicchÃ© il Collegio giudicante non avrebbe potuto autonomamente rilevarne i profili di illegittimitÃ , indicati invece nella motivazione della sentenza. Si precisÃ² che, al contrario, che per giungere allâ–annullamento dellâ–atto impugnato, avrebbe dovuto far capo ad eccezioni in senso proprio, proposte dalla parte ricorrente in sede di ricorso introduttivo, oppure tramite rituale specifica integrazione dei motivi, mentre nella specie non risultavano proposti specifici motivi sulla validitÃ della delega.

Con il secondo motivo si prospettÃ² che il gravato atto impositivo fosse stato ritualmente sottoscritto da un incaricato di mansioni dirigenziali, su apposita delega conferitagli dal Direttore dellâ–Ufficio. La C.T.R. respinse il ricorso affermando, per quel che rileva in questa sede, che

l'Amministrazione non avesse dimostrato il corretto esercizio del potere, dimostrazione della quale era invece onerata. In particolare si statuì che non potendosi perciò ritenere che il diverso funzionario sia stato efficacemente delegato, neppure può ritenersi soddisfatto il requisito di sottoscrizione previsto a pena di nullità dall'art. 42, commi 1 e 2 del D.P.R. n. 600/1973 (cfr. Cass., 11013/2019). Pertanto deve confermarsi l'illegittimità della delega per cui la causa, con conseguente annullamento degli atti impugnati. Avverso la prefata decisione ricorre l'Amministrazione con tre motivi e resiste con controricorso la società contribuente.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si denuncia la violazione degli artt. 24 e 57 del D.Lgs. n. 546 del 1992 anche in relazione all'art. 112 c.p.c., con riferimento all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., nonché per illegittima integrazione dei motivi di ricorso. Il passo della motivazione censurato è il seguente: *«Deve essere respinto il primo motivo di appello, con il quale si deduce che i primi giudici siano andati ultra petitum per aver autonomamente rilevato i profili di illegittimità indicati nella motivazione della sentenza, senza considerare che nella specie, contenendo il ricorso solo una contestazione generica in ordine all'esistenza ed al contenuto della delega, la società avrebbe dovuto presentare un atto di integrazione dei motivi di ricorso, qualora avesse inteso aggiungere specifici motivi in ordine alla ritenuta invalidità della delega. Infatti, la relativa eccezione risulta ritualmente già proposta nel ricorso introduttivo, e successivamente chiarita nella sua portata con la successiva memoria illustrativa, sicché non occorre nella specie alcuna integrazione dei motivi di ricorso»*.

Secondo l'Amministrazione essendo emersa successivamente al ricorso la questione relativa alla delega, il contribuente avrebbe dovuto integrare i motivi di ricorso ex art. 24 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

2. Con il secondo motivo si denuncia la violazione o falsa applicazione dell'articolo 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 17, comma 1 bis D.Lgs. n. 165 del 2001, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.

La sentenza risulterebbe, altresì, errata nel merito, nella parte in cui statuisce che deve *«ritenersi soddisfatto il requisito di sottoscrizione previsto a pena di nullità dall'art. 42, commi 1 e 2 del D.P.R. n. 600/1973»*, mostrando così di aver ricondotto i provvedimenti del Direttore Provinciale a deleghe di firma per poi richiamare la contestazione della società riferita all'art. 17 comma 1 bis del D.Lgs. n. 165 del 2001.

3. Con il terzo motivo si denuncia la violazione o falsa applicazione dell'articolo 42 D.P.R. n. 600 del 1973 e 2697 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.c.

La sentenza risulterebbe, altresì, viziata, nella parte in cui statuisce che *«deve rilevarsi che da un lato la società ha proposto la precisa contestazione della mancata indicazione, nella delega*

conferita, delle specifiche ragioni della necessità del conferimento in questione (quali, in ipotesi, secondo le indicazioni della S.C., è? carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, eccâ?•.) dallâ? altro non risulta invece che lâ? Agenzia abbia provveduto, nel corso del giudizio, a fornire qualsivoglia chiarimento o difesa in ordine alle dette specifiche avverse contestazioni, concernenti appunto le ragioni della delega.

Deve quindi concludersi che lâ? Agenzia non ha dimostrato il corretto esercizio del potere, dimostrazione della quale era invece onerata. Non potendosi perciÃ² ritenere che il diverso funzionario sia stato efficacemente delegato, neppure puÃ² ritenersi soddisfatto il requisito di sottoscrizione previsto a pena di nullitÃ² dallâ? art. 42, commi 1 e 2 del D.P.R. n. 600/1973 (cfr. Cass., 11013/2019). Pertanto, deve confermarsi lâ? illegittimitÃ² della delega per cui Ã² causa, con conseguente annullamento degli atti impugnatiâ?.

Secondo lâ? Agenzia ricorrente, posta la diversa natura tra delega di firma e delega di funzioni, con tale statuizione i giudici della C.T.R. hanno erroneamente applicato i principi sul riparto dellâ? onere probatorio in ordine alla delega de qua che, in quanto delega di firma, non richiede i requisiti di carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, ecc.

4. Il primo motivo Ã² infondato.

Dalla sentenza si evince, infatti, testualmente che lâ? eccezione fosse stata proposta giÃ nel ricorso introduttivo.

Al riguardo deve aggiungersi come lâ? agenzia che ha sostenuto come lâ? eccezione non fosse stata proposta giÃ nel predetto atto introduttivo avrebbe dovuto trascriverne, cosa nella specie non effettuata, la parte di rilievo e della delega onde consentire la valutazione delle questioni da risolvere ovvero evincersi la paventata violazione delle disposizioni indicate. Infatti per il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, tale controllo deve poter essere compiuto dalla Suprema Corte sulla base delle deduzioni contenute in tale atto, alle cui lacune non Ã² dato sopperire con indagini integrative (da ultimo Cass. 12835 del 2024).

5. Il secondo ed il terzo motivo sono fondati, e stante lâ? intima connessione possono essere trattati unitamente.

Eâ? notorio che la delega alla sottoscrizione dellâ? 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 â? e non di funzioni â? poichÃ© realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna, restando lâ? atto firmato dal delegato imputabile allâ? organo delegante, con la conseguenza che, nellâ? ambito dellâ? organizzazione interna dellâ? ufficio, lâ? attuazione di detta delega di firma puÃ² avvenire anche mediante ordini di servizio, senza necessitÃ² di indicazione nominativa, essendo sufficiente lâ? individuazione della qualifica rivestita dallâ? impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza

tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa (Cass. n. 11013/2019; Cass. 28850/2019).

Sempre in argomento rileva Cass. n. 27871 del 2018 la quale ha statuito come l'avviso di accertamento, a norma degli artt. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, " nullo se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato e, nel caso in cui la sottoscrizione non sia quella del capo dell'ufficio titolare, in caso di contestazione, incombe sull'Amministrazione dimostrare il corretto esercizio del potere.

Nella specie, trattandosi di delega di firma, il richiamo all'art. 17 comma 1 bis del D.Lgs. n. 165 del 2001 non rileva, trovando applicazione il principio di cui innanzi. Per cui il riferimento operato dal giudice di merito a Cass. n. 16844 del 2020 e Cass. n. 19190 del 2019 " fuor di luogo. L'agenzia aveva fornito gli elementi idonei al fine della valutazione in punto di validità della delega ma la C.T.R. ha erroneamente applicato i principi in tema di delega di funzioni. Ne consegue l'accoglimento del secondo e del terzo motivo di ricorso con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, in diversa composizione, la quale regolerà anche le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo ed il terzo e, per effetto, cassa la decisione impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, la quale regolerà altresì le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 23 aprile 2024.

Depositata in Cancelleria il 9 luglio 2024.

Campi meta

Massima : *E' notorio 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 - 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.*