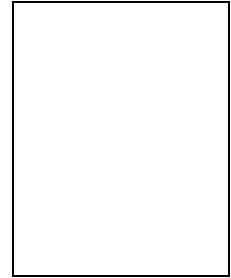


Civile Ord. Sez. 5 Num. 21730 Anno 2026
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: DE SIMONE MASSIMILIANO
Data pubblicazione: 25/06/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 13034/2020 R.G. proposto da:

Addamo Vincenzo, rappresentato e difeso dall'avvocato Daniele Osnato,
giusta procura in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale dello Stato;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Palermo n.
5892/2019 depositata il 10/10/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 23/06/2026 dal
Consigliere Massimiliano De Simone.

FATTI DI CAUSA

1. Con avviso di accertamento relativo al periodo d'imposta 2005, emesso a seguito di processo verbale di constatazione emesso dalla Guardia di finanza, l'Agenzia delle Entrate ha contestato a Vincenzo Addamo, titolare di un'impresa individuale esercente, in convenzione con gli operatori della grande distribuzione, attività di "drogherie, salumerie, pizzerie e simili", maggiori ricavi d'impresa per euro 89.268,70, per maggiori imposte complessivamente dovute (IRPEF, IRAP e IVA) pari ad euro 26.688,00.

2. Il contribuente ha impugnato l'atto impositivo dinanzi alla CTP di Agrigento, che, con sentenza n. 642/01/13, ha annullato l'avviso per la ritenuta nullità dello stesso per carenza di sottoscrizione, stante l'invalidità della delega di firma al funzionario prodotta dall'Ufficio.

3. La Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, con sentenza n. 6892/08/2019, depositata il 18 settembre 2019, ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate, affermando la validità della sottoscrizione dell'avviso e la correttezza, nel merito, dell'accertamento, sul rilievo che il contribuente, pur avendo tenuto le scritture contabili, ha completamente ommesso di dichiarare il reddito d'impresa per il 2005 e non ha fornito alcuna documentazione idonea a comprovare le deduzioni e detrazioni da lui richieste in sede contenziosa, ivi compresa l'IVA sugli acquisti, non essendo stati compilati i quadri VE e VF della dichiarazione IVA. Il giudice di appello ha ritenuto assorbita ogni altra questione sollevata dal contribuente.

4. Avverso la sentenza di appello propone ricorso per cassazione il contribuente, con atto affidato a due motivi.

5. La resistente ha depositato controricorso.

6. In data 12.6.2026 parte resistente ha depositato una memoria ex art. 380-bis.1 cod. proc. civ..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il ricorrente lamenta, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3) cod. proc. civ., la violazione o la falsa applicazione degli artt. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, nonché degli artt. 21 *septies*, 21 *octies* e 21 *nonies* della legge n. 241 del 1990, evidenziando che l'avviso di accertamento è stato sottoscritto da un funzionario che, pur essendo stato nominato, con ordine di servizio n. 2/2008, capo area controllo dell'Ufficio provinciale, non aveva ricevuto, per il tramite del correlato provvedimento organizzativo interno n. 3/2008, con il quale erano state individuate le sue competenze, alcuna delega alla firma degli atti impositivi, ma solo una generica *"delega di firma e consegna documenti e corrispondenza"*, non riferita specificamente ai provvedimenti in questione, sicché egli non era legittimato a sottoscrivere l'avviso di accertamento.

2. Il motivo è infondato.

Va premessa la consolidata giurisprudenza della Sezione secondo cui *"In tema di accertamento tributario, ai sensi dell'art. 42, commi 1 e 3, 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 e, 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 degli atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità dell'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, convertito nella l. n. 44 del 2012. (Principio affermato ai sensi dell'art. 363, comma 3, c.p.c.)"* (Cass. 9 novembre 2015 n.22810).

E' poi acquisito il principio per cui 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. 5, Sentenza n. 11013 del 19/04/2019, Rv. 653414 - 01; conforme Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 28850 del 08/11/2019, Rv. 655599 - 01).

Questa Corte ha, altresì, puntualizzato che la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento conferita, ai sensi dell'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600/1973, dal dirigente a un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente, avendo natura di delega di firma e non di funzioni, non richiede, per la sua validità, l'indicazione del nominativo del soggetto delegato, né del termine di validità, poiché tali elementi possono essere individuati anche mediante ordini di servizio, idonei a consentire *ex post* la verifica del potere in capo al soggetto che ha materialmente sottoscritto l'atto (Cass. 18/07/2025, n. 20093; Cass. 11/12/2024, n. 31928; Cass. 05/08/2024, n. 21972; Cass. 17/07/2019, n. 19190; Cass. 19/04/2019, n. 11013; Cass. 29/03/2019, n. 8814). Risulta, quindi, inapplicabile la disciplina dettata per la delega di funzioni di cui all'art. 17, comma 1-bis, del d.lgs. n. 165/2001 (Cass. 02/08/2024, n. 21839). Tale delega di firma è un atto organizzativo interno all'ufficio, sicché, se lo stesso apparato da cui promana non ne disconosce gli effetti, deve presumersi la sussistenza, in capo al funzionario sottoscrittore, dei requisiti soggettivi dell'appartenenza ai ruoli della carriera direttiva (Cass. 10/01/2025, n. 689).

La sentenza impugnata è rispettosa dei principi di diritto che precedono, posto che l'Ufficio ha assolto l'onere della prova su di sé gravante,

producendo la delega del direttore dell'Ufficio (ordini di servizio n. 2/2008 e n. 3/2008, depositati dall'Agenzia), e che la CTR, nel ritenere che la generica locuzione "*delega di firma*", contenuta nell'ordine di servizio n. 3/2008 e relativa ai poteri di rappresentanza esterna conferito dal direttore dell'ufficio provinciale al capo area controllo, riguardasse anche la sottoscrizione degli avvisi di accertamento, ha fornito un'interpretazione del provvedimento organizzativo coerente con la lettera della legge.

Invero, ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, "*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 norma non contiene alcuna specificazione in ordine alle modalità di rilascio della delega, alla sua funzione e ai requisiti di validità, dovendosi per altro rilevare che al successivo terzo comma è prevista la nullità dell'avviso qualora non rechi, tra l'altro, "*la sottoscrizione*".

Nella parte motiva della sopra citata Sez. 5, 29/03/2019, n. 8814, in particolare, si legge che "*...la "delega di firma" realizza un mero decentramento burocratico: il "delegato alla firma" non esercita, infatti, 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 (...)* Sotto tale profilo deve osservarsi che l'art. 17, comma 1 bis, del d.lgs n. 165 del 2001 si riferisce espressamente ed inequivocabilmente alla "*delega di funzioni*", 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. Tale rigore non si addice alla delega di firma, nella quale, come è stato già rilevato, il

delegato non esercita alcun potere o competenza riservata al delegante (cfr. la citata Cass. n. 20628 del 2015) e che 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."

Naturale corollario di tale statuizione è quello per cui la mancata apposizione, nel corpo dell'atto organizzativo adottato dal dirigente dell'ufficio finanziario, di una clausola recante la specifica delimitazione del perimetro di operatività della delega di firma non può indurre a ritenere che gli atti non specificamente nominati siano esclusi dal raggio di rappresentanza del delegato, significando viceversa, siffatta formulazione, che sono stati attribuiti al funzionario gli stessi poteri del direttore, ivi compreso quello di sottoscrizione degli atti impositivi. Né può assumere rilievo, in sede di interpretazione dell'atto in questione, la locuzione "e consegna documenti e corrispondenza", apposta subito dopo quella relativa alla delega di firma, dato che, come evincibile dal tipo di congiunzione usata, tale disposizione riguarda il conferimento di una delega ulteriore, di tipo passivo, relativa alla ricezione di atti. La mancata specificazione del campo di applicazione della delega, inoltre, non costituisce una lacuna suscettibile di tramutarsi in vizio del provvedimento generale.

3. Con il secondo motivo il ricorrente lamenta, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3) cod. proc. civ., la violazione o la falsa applicazione degli artt. 112 e 115 cod. proc. civ. e degli artt. 24, 57 e 58 del d. lgs. n. 546 del 1992, sostenendo che la CTR ha errato nel ritenere assorbita la questione, sollevata da esso contribuente solo in sede di appello, circa la eccessività della percentuale di ricarico individuata dall'Agenzia, dato che è stato possibile sollevare tale questione solo dopo che era stata espletata, nei

giudizi relativi all'accertamento per le annualità 2007 e 2008, una CTU con cui era stata accertata l'eccessività dell'aliquota.

4. Il motivo è inammissibile, posto che, come allegato dall'Agenzia delle Entrate, con affermazione non specificamente contestata dal contribuente, per il periodo di imposta 2005 è stato emesso un accertamento meramente analitico. Ciò trova conferma nella sentenza impugnata, in cui si legge (pagg. 3-4) che *"questo contenzioso nasce da una verifica effettuata dalla GG. di FF. di Sciacca che aveva evidenziato, per l'anno 2005, l'omessa dichiarazione da parte del Contribuente del reddito d'impresa. Infatti, il Contribuente per l'anno 2005, pur svolgendo l'attività commerciale di cui si è già detto, nella dichiarazione dei redditi per l'anno 2005 ha indicato il solo riferito a fabbricati per un importo di Euro 295,00"*.

Deriva da quanto sopra la evidente inconferenza del motivo articolato dal contribuente.

5. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con conseguente condanna del ricorrente alla rifusione delle spese sostenute dalla resistente per il presente grado, liquidate in dispositivo. Sussistono, inoltre, i presupposti processuali per la condanna dell'istante al pagamento di una somma dall'importo pari al doppio del contributo unificato, di cui all'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115/2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.500 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 *quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo

a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis*, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 23/06/2026.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli