



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI VENEZIA

SEZIONE 7

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 1507/2016

UDIENZA DEL

05/12/2017 ore 09:30

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|-----------|-------------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | SCARANO | CARMINE | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | FORNATARO | FABRIZIO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | GUARDA | GABRIELE MAURIZIO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1507/2016
depositato il 05/08/2016

- avverso la pronuncia sentenza n. 26/2016 Sez:1 emessa dalla Commissione Tributari
Provinciale di VICENZA

contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE VICENZA

proposto dall'appealante:

difeso da:

Atti impugnati:

N°

964/18

PRONUNCIATA IL:

5/12/17

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

20/12/18

Il Segretario

FATTO

propone appello avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza, sez. I, n. 26/01/2016, depositata il 14 gennaio 2016.

Si costituisce in giudizio l'Agenzia delle Entrate, eccependo l'infondatezza dell'impugnazione avversaria, di cui chiede il rigetto.

Le parti producono memorie e documenti.

All'udienza pubblica del 5 dicembre 2017 la causa viene trattenuta in decisione.

DIRITTO

1) Con la sentenza appellata, la Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza ha respinto l'impugnazione proposta da avverso gli avvisi di accertamento adottati per gli anni di imposta 2008 e 2009 dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Vicenza in materia di Irap, Irpef e Iva, recanti la determinazione di un maggior reddito e di maggiori imposte sulla base delle risultanze delle indagini bancarie effettuate nei confronti del contribuente e della moglie.

2) Il ricorrente ripropone le censure già articolate in primo grado, lamentando il difetto di sottoscrizione degli avvisi, l'illegittimità della relativa notificazione, la carenza motivazionale, la mancata redazione del pvc, la violazione del contraddittorio, l'illegittima acquisizione della documentazione bancaria, la mancanza di un supporto probatorio adeguato, l'illegittimità delle sanzioni irrogate.

E' fondata e presenta carattere assorbente la prima delle censure proposte, diretta a contestare la sottoscrizione degli avvisi impugnati.

Invero, la sentenza di primo grado è incorsa in un errore di giudizio, laddove ha ritenuto che gli avvisi di accertamento fossero legittimamente sottoscritti da un funzionario munito di valida delega.

Come è noto, l'art. 42 del d.p.r. 1973 n. 600 prescrive che gli accertamenti 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", con la precisazione, al comma 3, che "l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma".

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha precisato, con un orientamento recente ma consolidato, condiviso dalla Commissione, i presupposti necessari per ritenere valida la delega rilasciata dal capo dell'ufficio al funzionario che appone la sottoscrizione, con la precisazione che, laddove la delega sia illegittima, la sottoscrizione deve ritenersi non validamente apposta, con conseguente nullità dell'avviso di accertamento.

In relazione a quest'ultimo profilo, occorre chiarire, per completezza di esposizione e considerato che lo stesso ricorrente prospetta la nullità dell'avviso, che alla previsione di nullità testuale posta dall'art. 42, comma 3, cit. – così come alle altre disposizioni che delineano analoghe ipotesi di nullità

degli atti tributari nelle diverse discipline d'imposta - non è direttamente applicabile il regime normativo di diritto sostanziale e processuale dei vizi di nullità dell'atto amministrativo, vizi che hanno trovato riconoscimento positivo nella L. n. 241 del 1990, art. 21 septies e disciplina processuale nel D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104, art. 31, comma 4, (recante il codice del processo amministrativo) nell'autonoma azione di accertamento della nullità sottoposta a termine di decadenza e nella attribuzione del potere di rilevazione ex officio da parte del Giudice amministrativo.

Invero, l'ordinamento tributario costituisce un sottosistema del diritto amministrativo, con il quale è in rapporto di species ad genus, potendo pertanto trovare applicazione le norme generali sugli atti del procedimento amministrativo soltanto nei limiti in cui non siano derogate o non risultino incompatibili con le norme speciali di diritto tributario, che disciplinano gli atti del procedimento impositivo, ostando alla generale estensione del regime normativo di diritto amministrativo, la scelta operata dal Legislatore, nella sua piena discrezionalità politica, di ricomprende nella categoria unitaria della "nullità tributaria" indifferentemente tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell'atto tributario, riconducendoli, indipendentemente dalla peculiare natura di ciascuno, nello schema della invalidità-annullabilità.

Si tratta di un assetto sostanziale e processuale reso palese dalla circostanza che i vizi che determinano la nullità devono essere tempestivamente dedotti dal contribuente, mediante impugnazione da proporre con ricorso, entro il termine di decadenza di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, con la precisazione che in caso di inutile decorso del termine perentorio di impugnazione il provvedimento tributario - pure se affetto da vizio "nullità" - si consolida, divenendo definitivo e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva della imposta (sul punto si consideri, tra le altre, Cassazione civile, sez. trib., 09 novembre 2015, n. 22803).

Quanto ai requisiti di validità della delega, la Cassazione ha precisato che essa deve essere rilasciata dal capo dell'ufficio e può essere conferita o con atto proprio o con ordine di servizio purché vengano indicate: 1) le ragioni della delega, ossia le cause che ne hanno resa necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, o altro; 2) il termine di validità della delega; 3) il nominativo del soggetto specificamente delegato, sicché "non è sufficiente sia in caso di delega di firma, sia in caso di delega di funzione l'indicazione della sola qualifica professionale del destinatario della delega, senza alcun riferimento nominativo alle generalità di chi effettivamente rivesta la qualifica richiesta. Sono perciò illegittime le deleghe impersonali, anche "ratione officii" prive di indicazione nominativa del soggetto delegato. E tale illegittimità si riflette sulla nullità dell'atto impositivo" (cfr. ex multis Cassazione civile, sez. trib., 09 novembre 2015, n. 22803; Cassazione civile, sez. trib., 11 dicembre 2015, n. 25017; Cassazione civile, sez. trib., 14 ottobre 2015, n. 20628).

Non solo, la giurisprudenza precisa che i requisiti di validità della delega ora richiamati devono essere riferiti sia alla delega di funzioni, sia alla delega di firma, atteso che, nonostante la differente natura dei due istituti, l'art. 42 del d.p.r. 1973 n. 600 non consente di distinguere la prima dalla seconda, quanto ai presupposti necessari ai fini della validità della sottoscrizione.

Sul punto, va precisato che ben diverso è, infatti, l'istituto di diritto pubblico della "delegazione amministrativa" di competenze (che, deve essere prevista dalla legge, e prevede, 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) dalla c.d. "delega di firma", che attua un mero decentramento burocratico 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: 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.

Se l'atto di "delegazione della competenza" ha, pertanto, rilevanza esterna, in quanto deve trovare necessariamente la sua fonte diretta nella legge, al contrario la "delega di firma" è espressione di atti interni di organizzazione (venendo a risolversi in una modalità di distribuzione del lavoro tra i dipendenti appartenenti al medesimo ufficio) e non è suscettibile di alterare, quindi, il regime della imputazione dell'atto, materialmente sottoscritto dal "delegato" con la formula "per il titolare dell'ufficio", il quale ultimo rimane l'unico ed esclusivo soggetto dal quale l'atto proviene e del quale si assume la piena responsabilità verso l'esterno.

Nondimeno, ai fini della validità della sottoscrizione dell'avviso di accertamento, la giurisprudenza ribadisce che non vi sono elementi per distinguere la delega di funzioni dalla delega di firma, sicché, in entrambe le tipologie di delega "non è sufficiente l'indicazione della sola qualifica professionale del dirigente destinatario della delega, senza alcun riferimento nominativo alla generalità di chi effettivamente rivesta tale qualifica", fermo restando che è necessaria l'indicazione, unitamente alle ragioni della delega, anche del termine della sua validità (in particolare Cassazione civile, sez. trib., 09 novembre 2015, n. 22803; Cassazione civile, sez. trib., 14 ottobre 2015, n. 20628)

Nel caso di specie i principi ora richiamati non sono stati rispettati.

Va evidenziato, in primo luogo, che l'Agenzia ha prodotto in giudizio documentazione oggettivamente contraddittoria, poiché in sede di appello ha depositato nuovamente l'atto che, secondo la prospettazione dell'amministrazione stessa, dovrebbe contenere la delega di firma, ma ha ~~sostituito~~ il relativo allegato A, già prodotto in primo grado, con un diverso documento.

L'incongruenza è palese, atteso che l'atto dispositivo di delega del 17 aprile 2012 è sottoscritto dal dott. _____ e coincide con quello prodotto in primo grado, mentre l'allegato A, prodotto *ex novo* in appello, è sottoscritto dal dott. _____ il quale, però, al tempo della delega non rivestiva l'incarico di Direttore della Direzione Provinciale di _____ e sul punto l'amministrazione, a fronte della precisa contestazione sviluppata dall'appellante, non ha articolato concrete difese.

Resta fermo, pertanto, che il nuovo allegato A non può essere utilizzato ai fini della valutazione della legittimità della sottoscrizione, perché non vi sono elementi per legarlo all'atto di delega sotteso alla sottoscrizione degli avvisi, ferma restando la perplessità che suscita la condotta processuale dell'amministrazione, che in appello ha prodotto documentazione diversa da quella esibita in primo grado ed oggettivamente non correlabile all'atto di asserita delega.

Ora, l'atto dispositivo del 17 aprile 2012 sottoscritto dal dott. _____ reca una delega di firma del tutto generica nei confronti dei capi team, capi area etc, senza alcuna indicazione nominativa dei funzionari delegati, né alcuna indicazione delle ragioni della delega rilasciata, né alcuna precisazione sui limiti di valore entro i quali è conferita e sulla sua durata.

In definitiva, l'amministrazione resistente non ha prodotto in giudizio un atto di delega di firma in senso proprio, coerente con i presupposti di validità della delega enucleati dalla giurisprudenza, limitandosi a produrre una delega non nominativa, priva di termine di efficacia, oltre che accompagnata da un corredo motivazionale del tutto generico ed apodittico.

Ne deriva la fondatezza del motivo esaminato, che travolge integralmente gli avvisi di accertamento impugnati in primo grado e presenta, pertanto, una portata pienamente satisfattiva per il ricorrente, sicché restano assorbiti gli ulteriori motivi di impugnazione.

3) In definitiva, l'appello è fondato e deve essere accolto, con conseguente annullamento della sentenza gravata e degli avvisi di accertamento impugnati dal contribuente.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

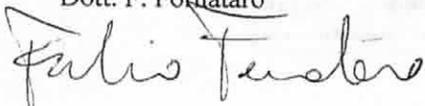
Definitivamente pronunciando, accoglie l'appello e per l'effetto riforma la sentenza appellata ed annulla gli avvisi di accertamento impugnati.

Condanna l'amministrazione resistente al pagamento delle spese di lite, liquidandole in euro 5.000,00 (cinquemila), oltre accessori di legge.

Venezia, 5 dicembre 2017

IL RELATORE

Dott. F. Fornataro



IL PRESIDENTE

Dott. C. Scarano

