

**Civile Ord. Sez. 5 Num. 30636 Anno 2025**

**Presidente: LA ROCCA GIOVANNI**

**Relatore: LEUZZI SALVATORE**

**Data pubblicazione: 20/11/2025**

### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 10733/2017 R.G. proposto da:

LA FARMACIA DELLA GALLERIA SAS, elettivamente domiciliata in ROMA VIA VITTORIO VENETO N 146, presso lo STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO APOLLONI & PARTNERS, rappresentata e difesa dall'avvocato MOCCI MAURO (MCCMRA53R12C773E);

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELL'ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI PERUGIA, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587) che lo rappresenta e difende;

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELL'UMBRIA n. 507/2016 depositata il 25/10/2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25/09/2025 dal Consigliere SALVATORE LEUZZI.

### **FATTI DI CAUSA**

Con avviso di accertamento notificato nel 2014, l'Agenzia delle Entrate contestava alla contribuente, titolare di una farmacia, maggiori imposte dovute per l'anno d'imposta 2010, sulla base di

distinti rilievi, tra i quali la ricostruzione induttiva di ricavi superiori a quelli dichiarati. L'atto impositivo veniva impugnato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Perugia, deducendosi, in via preliminare, la nullità dell'atto per omessa sottoscrizione da parte di soggetto legittimato, nonché, nel merito, l'infondatezza della pretesa impositiva.

La Commissione provinciale accoglieva parzialmente il ricorso, annullando l'accertamento limitatamente al rilievo n. 4, relativo alla ricostruzione induttiva dei ricavi, e rigettando le ulteriori doglianze concernenti gli interessi attivi e i costi ritenuti indebitamente dedotti.

Avverso tale decisione proponevano appello sia l'Agenzia delle Entrate, per la parte a essa sfavorevole, sia la contribuente. La Commissione tributaria regionale dell'Umbria, previa riunione degli appelli, li respingeva entrambi.

La contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidandosi a un unico motivo, e ha depositato memoria. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

Con l'unico motivo di ricorso, dedotto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., lamenta l'assenza di sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte di un funzionario appartenente alla carriera direttiva, ovvero munito di valida delega, non allegata all'atto. La contribuente richiama, a sostegno della censura, la sentenza della Corte costituzionale n. 37 del 17 marzo 2015, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, convertito con modificazioni dalla l. n. 44 del 2012, nella parte in cui sanava retroattivamente gli atti privi di sottoscrizione da parte di soggetto legittimato. A supporto della censura la contribuente invoca, inoltre, plurime pronunce della Corte di Cassazione dalle quali si evincerebbe l'imprescindibilità della

sottoscrizione di un funzionario delegato dal dirigente dell'ufficio e la conseguente nullità dell'atto impositivo *de quo*.

Il motivo unico non coglie nel segno e va disatteso.

La Commissione Tributaria Regionale ha respinto il motivo di impugnazione sollevato dalla contribuente in sede d'appello, ritenendolo non fondato. In particolare, ha rilevato che non è stata fornita dal contribuente prova in ordine alla sottoscrizione dell'atto da parte di funzionario investito dall'ordinanza n. 5451 del 18 novembre 2011, che aveva sanzionato nomine illegittime di dirigenti. La CTR ha evidenziato la preesistenza di delega affidata al funzionario che ha sottoscritto l'atto, corroborandone la validità in quanto proveniente da un soggetto titolato a rappresentare l'Ufficio.

A fronte di questo duplice accertamento, la doglianza di parte ricorrente cozza con il principio affermato da questa Corte, alla cui stregua *"L'avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 42, primo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, dev'essere sottoscritto dal capo dell'ufficio, indipendentemente dalla qualifica dirigenziale eventualmente ricoperta, o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato nell'esercizio dei poteri organizzativi"* (Cass. n. 18515 del 2010). In seguito, questa Corte ha significativamente ribadito che *"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 di tali 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. n. 22810 del 2015; Cass. n. 5177 del 2020).

La memoria difensiva depositata dalla contribuente non amplia il perimetro della censura, limitandosi a indugiare su dettagli già evocati nel ricorso, quali i nominativi dei direttori provinciali e la cronologia degli incarichi. Tali precisazioni, tuttavia, non modificano la sostanza della questione, che resta ancorata all'asserita inesistenza della delega.

Questi elementi non incidono sul *thema decidendum* della Corte di Cassazione, il cui sindacato è circoscritto alla corretta applicazione del diritto, senza possibilità di rivalutare il fatto o compiere accertamenti istruttori.

Sul punto, la Commissione Tributaria Regionale ha già svolto un accertamento fattuale, rilevando che l'onere probatorio gravava sulla parte che intendeva coltivare l'eccezione e che esso non era stato assolto. Ha inoltre affermato che la preesistenza di delega affidata al funzionario sottoscrittore priva di fondamento l'ulteriore profilo di nullità riproposto anche in appello.

Tali accertamenti di fatto, insindacabili in sede di legittimità salvo vizio motivazionale ex art. 360, n. 5, c.p.c. – che nel caso in esame non è stato neppure prospettato – rendono irrilevante ogni ulteriore dettaglio introdotto in memoria.

Ogni rilievo aggiuntivo contenuto nella memoria non può incidere sulla decisione in sede di legittimità, essendo privo di rilevanza ai fini dell'applicazione del diritto.

Il ricorso va, in definitiva, rigettato.

Le spese sono regolate dalla soccombenza.

#### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente alla rifusione delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle entrate, liquidate in euro 2.400,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Si dà atto del fatto che, ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 25/09/2025.

Il Presidente  
GIOVANNI LA ROCCA