



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Ernestino Luigi Bruschetta - Presidente -

Oggetto: natura avviso accertamento - impugnazione - querela falso - ricorso giudice tributario

Giovanni La Rocca - Consigliere -

R.G.N.  
24356/2016

Lunella Caradonna - Consigliere -

Cron.

Tania Hmeljak - Consigliere -

AC -  
16/1/2024

Pierpaolo Gori - Consigliere Rel.-

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 24356/2016 R.G. proposto da AF, rappresentato e difeso dall'Avv. **Ciro Pasquale Lenti**, elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv. **Vincenzo Calarco** in Roma, via Giulio Cesare n.61;

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12, costituita al solo fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione ex art.370 comma 1 cod. proc. civ.;



avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Calabria n.1453/4/2016 depositata il 13 giugno 2016, e non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 16 gennaio 2024 dal consigliere Pierpaolo Gori.

### **Rilevato che:**

1. La sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Calabria, accoglieva l'appello principale dell'Agenzia delle Entrate e rigettava l'appello incidentale di AF , ingegnere, avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza n.6959/4/2014 di accoglimento del ricorso proposto dal contribuente, avente ad oggetto l'avviso di accertamento relativo ad II.DD., IVA e accessori 2009 emesso in dipendenza di operazioni ritenute inesistenti e costi per sponsorizzazioni ritenute non inerenti all'attività svolta.

2. Il giudice di prime cure accoglieva la domanda del contribuente per ragioni di merito, senza pronunciarsi sulla questione preliminare di nullità dell'avviso per vizio di firma per assenza di valida delega sollevata dal contribuente ai fini dell'art.42 del d.P.R. n.600/1973. La CTR riteneva superabile la questione preliminare, perché nell'atto impugnato era menzionata l'esistenza di una delega di firma in favore del funzionario firmatario rilasciata dal direttore provinciale e riteneva che ciò, «*anche in carenza di una formale querela di falso*», fosse sufficiente. Nel merito, condivideva la prospettazione dell'Agenzia.

3. Avverso la sentenza propone ricorso il contribuente, affidato a due motivi, mentre l'Agenzia delle Entrate si è costituita al solo fine di eventualmente partecipare all'udienza di discussione ex art.370 cod. proc. civ..



**Considerato che:**

4. Con il primo motivo - ex art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ. - viene dedotta la violazione e falsa applicazione dell'art.42 del d.P.R. n.600 del 1973 e degli artt.2699, 2700, 2729 cod. civ., avendo la CTR tra l'altro affermato che la dichiarazione contenuta nell'atto di accertamento, nel quale si dà atto dell'esistenza di una delega di firma, fosse assistita da pubblica fede ex art.2699 cod. civ. e facesse piena prova fino a querela di falso ex art.2700 cod. civ..

5. Il motivo è fondato.

5.1. La motivazione espressa dalla CTR sulla questione della delega di firma è incentrata sul contenuto dell'avviso di accertamento e tautologicamente il giudice ritiene che sia sufficiente la menzione, al suo interno, di una delega in favore del funzionario firmatario rilasciata dal direttore provinciale dell'Agenzia.

Tuttavia, la circostanza della menzione della delega all'interno dell'avviso impugnato non è decisiva, in quanto l'avviso di accertamento non è fide facente come ritiene la CTR.

5.2. Va tenuta ben distinta l'efficacia dell'atto di accertamento tributario dall'efficacia del processo verbale di constatazione, il quale per consolidata giurisprudenza di questa Sezione assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità: a) il verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'art. 2700 cod. civ., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonché quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese; b) quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi — e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi — esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto



delle dichiarazioni; c) in mancanza della indicazione **specifica dei** soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, esso costituisce comunque elemento di prova, che il giudice deve in ogni caso valutare, in concorso con gli altri elementi, potendo essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore (Cass. 24 novembre 2017 n.28060; conforme Cass. 5 ottobre 2018 n.24461; Cass. 21 novembre 2018 n.30031).

5.3. Al contrario, l'avviso di accertamento è un atto amministrativo, espressione della potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria a conclusione del procedimento amministrativo con cui viene determinata la pretesa impositiva (Cass. 11 marzo 2002 n.3513; conforme, Cass. 16 febbraio 2023 n.4824).

L'atto impositivo è munito di efficacia dichiarativa, che accerta l'obbligazione tributaria sorta non appena si verifica il presupposto del tributo e solo se non impugnato, o se l'impugnazione nei suoi confronti viene meno ad esempio per estinzione del processo tributario (Cass. 8 febbraio 2008 n.3040; Cass. 19 ottobre 2015 n.21143), è suscettibile di attribuire certezza ai fatti contestati dall'Amministrazione finanziaria al debitore all'interno dell'atto a lui notificato.

5.4. L'avviso di accertamento non è suscettibile di per sé di produrre un effetto certificativo, effetto proprio di atti amministrativi tipici e nominati che determinano effetti di certificazione *erga omnes* come nel caso di certificati anagrafici, albi legali, casellario giudiziale, pubblici registri e simili.

6. Pertanto, l'atto impositivo – oltre che essere passibile di riesame in autotutela ai sensi del D.M. Finanze 11 febbraio 1997 n.37 senza effetto sospensivo dei termini né dell'efficacia dell'atto – è impugnabile dal destinatario della sua notifica non con la querela di falso dell'art.221 cod. proc. civ., bensì entro 60 giorni ex art.18 d.lgs. n.546 del 31 dicembre 1992 davanti al giudice tributario, autorità



indicata come competente all'interno dell'atto ricevuto insieme alle informazioni su come proporre ricorso.

Alla luce di quanto precede dev'essere formulato il seguente principio di diritto:

**«L'avviso di accertamento tributario è un atto amministrativo espressione della potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria munito di efficacia dichiarativa, ma non anche certificativa, e il suo contenuto non dev'essere impugnato dal destinatario della sua notifica con la querela di falso dell'art.221 cod. proc. civ. di fronte al giudice ordinario, bensì entro 60 giorni ex art.18 d.lgs. n.546 del 31 dicembre 1992 davanti al giudice tributario, autorità indicata come competente all'interno dell'atto ricevuto insieme alle informazioni su come proporre ricorso.».**

Trova conclusivamente accoglimento la censura in disamina, in quanto la sentenza impugnata non è in linea con il suddetto principio di diritto.

7. Con il secondo motivo - ex art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ. - viene dedotta la violazione e falsa applicazione dell'art.42 del d.P.R. n.600 del 1973 e dell'art.2697 cod. civ. per aver il giudice di seconde cure omesso di statuire la nullità dell'avviso di accertamento per mancata valida apposizione della firma in calce all'atto impositivo, a fronte del fatto che il contribuente sin dall'atto introduttivo ha contestato non solo l'esistenza della delega di firma, ma anche la sua validità.

8. Il motivo è fondato, nei termini che seguono. Dev'essere brevemente richiamata la 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 com-



parto 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 (Cass. 9 novembre 2015 n.22810).

9. Orbene, dalla lettura della sentenza impugnata non è chiaro se l'Agenzia abbia prodotto in giudizio o meno la delega di firma cui fa riferimento l'atto impositivo, o l'estratto di ruolo del personale da cui si evinca l'appartenenza della sottoscrittrice dell'avviso alla rilevante area funzionale e l'ordine di servizio attributivo, al fine di dimostrare l'esistenza e validità della delega di firma. Tale verifica dev'essere demandata al giudice della fase rescissoria.

10. Alla luce di quanto precede il ricorso va accolto e la sentenza impugnata dev'essere cassata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, in relazione ai profili, oltre che per la liquidazione delle spese di lite.

**P.Q.M.**

La Corte:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, in relazione ai profili oltre che per la liquidazione delle spese di lite.

Così deciso il 16.1.2024

Il Presidente

Ernestino Luigi Bruschetta

