



RATIO

Come difendersi dal Fisco

Il periodico per affrontare i rapporti con l'Amministrazione Finanziaria

Sommario 5/2026

Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinamento scientifico
Cristiano Corghi e Andrea Guerra

Coordinatore di redazione
Stefano Zanon

Consiglio di redazione
Giuliana Beschi, Laurenzia Binda,
Paolo Bisi, Elena Fracassi,
Carlo Quiri, Luca Reina

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti,
O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni,
A. Bongi, A. Bortoletto, E. Bozza,
B. Bravi, M. Brisciani, P. Clementi,
G.M. Colombo, C. Corghi,
L. Dall'Oca, C. De Stefanis,
S. Dimitri, A. Di Vita, B. Garbelli,
A. Guerra, M.R. Gheido, P. Lacchini,
P. Meneghetti, M. Nicola,
M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta,
C. Pollet, R.A. Rizzi,
A. Scaini, S. Setti, L. Simonelli,
L. Sorgato, M. Taurino,
E. Valcarenghi, L. Vannoni,
F. Vollono, F. Zuech

Hanno collaborato a questo numero
Cristiano Corghi, Andrea Guerra,
Alessandro Marino, Antonino Marino,
Sheila Ripoli, Paolo Tetto

Stampa
Il periodico è disponibile ONLINE
sul sito: WWW.RATIO.IT

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Via Bonfiglio, n. 33
46042 Castel Goffredo (MN)
Tel. 0376/775130
P. IVA e C.F. 01392340202
lunedì-venerdì
ore 9:00/13:00 - 14:30/18:30
Sito Web: WWW.RATIO.IT
servizioclienti@gruppcastelli.com

Chiuso per la stampa il 8.05.2026

Editoriale	- Art. 21-bis? Lo stop della consulta alla giurisprudenza creativa	3
Giurisprudenza	- Rassegna giurisprudenziale	4
La sentenza del mese		5

Accertamento

Delega di firma	- Delega di firma e avvisi di accertamento: un contenzioso senza fine	6
------------------------	---	---

Riscossione

Responsabilità tributaria	- La responsabilità degli amministratori per i debiti tributari delle società	10
----------------------------------	---	----

Fiscalità internazionale

Stabile organizzazione	- Stabile organizzazione digitale: presenza fiscale rilevante senza sede fisica	14
-------------------------------	---	----

Dogane

Classificazione	- Preminenza delle definizioni sostanziali nella classificazione doganale	20
------------------------	---	----

Contenzioso

Giudicato penale	- Giudicato penale assolutorio e processo tributario: la decisione della consulta	24
Prove processuali	- Testimonianza scritta nel processo tributario	30

Penale tributario

Reato di sottrazione fraudolenta	- Sottrazione fraudolenta ed operazioni patrimoniali che diventano "reato"	34
---	--	----

Approfondimenti

Casi, quesiti e soluzioni		38
L'Agenzia delle Entrate risponde		40

DELEGA DI FIRMA E AVVISI DI ACCERTAMENTO: UN CONTENZIOSO SENZA FINE

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

Cass. Civ., sez. V, ord. 3.03.2026, n. 4752

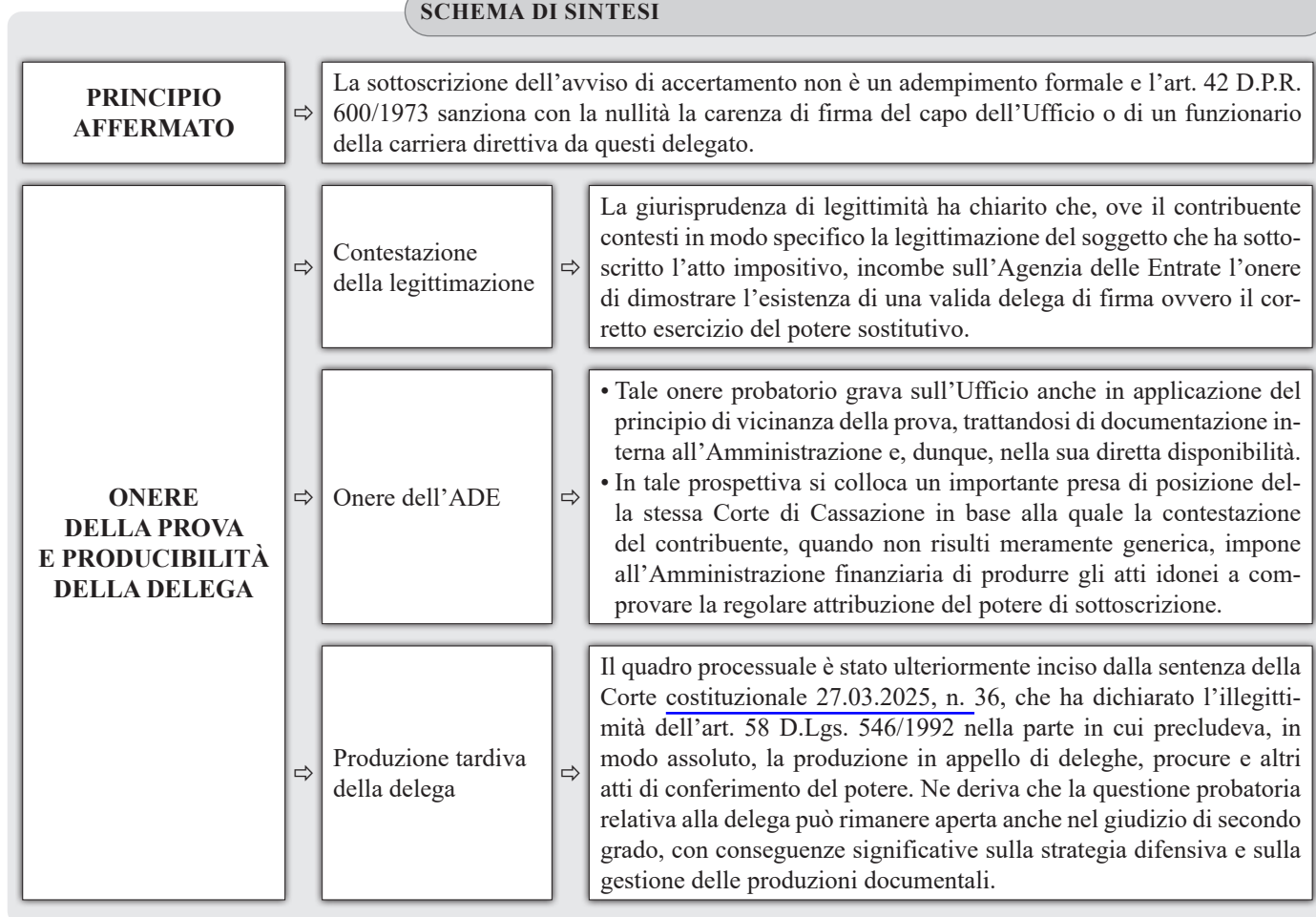
La delega di firma degli avvisi di accertamento continua a rappresentare un terreno di difesa vivo, nonostante il progressivo alleggerimento dei suoi requisiti formali.

La questione della delega di firma sembrava archiviata, o quantomeno confinata in una routine argomentativa priva di reali margini difensivi ma il contenzioso degli ultimi anni racconta una storia diversa.

Tra le oscillazioni della sezione tributaria, l'intervento della Corte costituzionale in tema di produzione documentale in appello e la persistente riluttanza degli Uffici a corredare i propri atti di una catena di legittimazione realmente verificabile, il tema torna ciclicamente a guadagnare la ribalta del giudizio tributario e il motivo è semplice, nel senso che il rispetto delle regole procedurali non è un dovere a senso unico in quanto vale per chi subisce l'atto e, con pari rigore, per chi lo emana.

L'ordinanza della sezione tributaria dello scorso 3.03.2026, n. 4752, non ha deciso nel merito la questione, perché il giudizio si è estinto per effetto della Rottamazione-quater e proprio per questo, però, offre il pretesto per riordinare un quadro in movimento, nel quale si inseriscono con peso la Cass. n. 8009/2025 in tema di onere della prova e la richiamata sentenza costituzionale n. 36/2025.

SCHEMA DI SINTESI



APPROFONDIMENTI

ENUNCIATO PRINCIPALE
DEL DECISUM

• In materia di avvisi di accertamento, la sottoscrizione del capo dell'Ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da questi delegato è requisito di validità dell'atto a pena di nullità, ai sensi dell'art. 42 D.P.R. 600/1973.

- Sulla qualificazione della delega si sono via via consolidate 2 direttrici:
 - .. la riconduzione alla figura della delega di firma, con progressiva attenuazione dei requisiti formali pretesi;
 - .. la riaffermazione che, in caso di contestazione specifica, è onere dell'Ufficio provare il corretto esercizio del potere sostitutivo o la sussistenza della delega.

PRELIMINARE
SPUNTO CRITICO

• La Cass. n. 4752/2026, anche se non ha affrontato nel merito i motivi articolati dalla ricorrente, tutti incentrati sulla delega di firma, offre sull'argomento un interessante spunto di riflessione.

- Si continua invero a discutere ancora di omessa verifica del contenuto della disposizione di servizio di delega, di specificità, di conferimento temporalmente limitato e di comprovate esigenze di servizio è un indice eloquente e ciò attesta che non ci troviamo al cospetto di un tema ben definito.

QUADRO NORMATIVO:
ART. 42 D.P.R. 600/1973

• **Norma di riferimento in materia tributaria**

- L'art. 42 D.P.R. 600/1973 impone, a pena di nullità, che l'avviso di accertamento sia sottoscritto dal capo dell'Ufficio o da un impiegato della carriera direttiva da lui delegato.
- Si rileva, pertanto, che la firma non svolge una funzione meramente autenticatoria, ma concerne essenzialmente il punto di manifestazione del potere amministrativo ed è l'anello che lega l'atto al soggetto titolare della competenza ad emetterlo.

• **Disciplina generale del pubblico impiego**

- Sul piano generale, l'art. 17, c. 1-bis D.Lgs. 165/2001 prescrive che la delega di attribuzioni dirigenziali debba essere specifica, conferita per un periodo di tempo determinato e motivata con comprovate esigenze di servizio.

• **Tesi rigorosa e la sua progressiva attenuazione**

- Una parte della giurisprudenza, ha valorizzato la tesi più rigorosa attestando la necessità di specificità, delimitazione temporale ed esigenze di servizio.
- La sezione tributaria ha però distinto, progressivamente, la delega di funzioni dirigenziali dalla delega di firma, confinando la prima nell'alveo dell'art. 17, c. 1-bis, e riconducendo la seconda al perimetro specialistico dell'art. 42 D.P.R. 600/1973.

DELEGA DI FIRMA
E DELEGA DI FUNZIONI

• **Distinzione tecnica**

- Trattasi di 2 istituti ben delineati:
 - .. nella delega di firma, il delegato si limita a sottoscrivere materialmente un atto la cui imputazione resta al delegante: non c'è trasferimento di competenza, c'è solo esternazione;
 - .. nella delega di funzioni, invece, si sposta concretamente l'esercizio del potere e il delegato agisce in nome proprio, assumendo la titolarità operativa della funzione.
- In punto di diritto, tale distinzione spiega perché la Cassazione abbia ritenuto non necessaria, nella delega di firma, l'indicazione nominativa del delegato e il termine di validità, e abbia considerato sufficiente l'indicazione della qualifica rivestita, purché riconducibile alla carriera direttiva.

**CASSAZIONE N. 4752/2026
E LA CASISTICA
RILEVATA**

• **Vicenda processuale**

- Si tratta nel caso di specie di una vicenda nata nel 2014 con un avviso di accertamento Irpef per l'anno 2009, con cui era stata contestata una plusvalenza non dichiarata su cessione infraquinquennale di fabbricati, per un maggior reddito di oltre € 90.000.
- La contribuente aveva impugnato l'atto deducendone, tra l'altro, la nullità per omessa allegazione della delega al sottoscrittore.
- La Suprema Corte non si è pronunciata espressamente sui motivi riguardanti le osservazioni sulla delega ma da un punto di vista prettamente pratico, però, è un dato significativo che la questione sia stata ritenuta degna di scendere sino all'adunanza camerale di legittimità, con motivi articolati in modo puntuale sulle norme e sulla consistenza effettiva dell'atto di delega.
- Sul punto rilevante, comunque, l'Amministrazione, in sede di legittimità, aveva tentato due strade argomentative.
- La prima con cui si è sostenuto che la CTR aveva confuso delega di funzioni e delega di firma, applicando alla seconda i requisiti più severi previsti per la prima.
- La seconda prospettiva esaminava la circostanza secondo cui la nullità dell'avviso non è comunque prevista dalla legge per mere irregolarità di sottoscrizione, e l'indicazione in calce degli estremi della delega sarebbe sufficiente a dimostrare la provenienza dell'atto da soggetto legittimato.

• **Risposta della Cassazione**

- La Corte di Cassazione ha respinto entrambe le linee affermando che in linea di diritto, l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi dell'art. 42 D.P.R. 600/1973, quando non reca la sottoscrizione del capo dell'Ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da questi delegato.

**PRODUCIBILITÀ
DELLA DELEGA
IN APPELLO: CORTE
COST. N. 36/2025**

• **Contenuto della pronuncia**

- Con la sentenza 27.03.2025, n. 36 la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 58 D.Lgs. 546/1992, nella parte in cui prevedeva il divieto assoluto per gli Uffici di produrre in appello deleghe, procure e atti di conferimento del potere rilevanti ai fini della legittima sottoscrizione degli atti.

• **Ricadute pratiche**

- La ricaduta operativa è significativa.
- Siccome la presenza o meno della sottoscrizione non attiene alla legittimazione processuale, ma alla validità sostanziale dell'atto, la prova della delega può essere allestita anche nel secondo grado, ove non prodotta, o non ritenuta adeguata, nel primo.
- In termini difensivi questo significa 2 cose che apparentemente si contrappongono:
 - .. il contribuente non può più confidare nella tardività del deposito come presidio automatico di preclusione;
 - .. l'Ufficio non può più farsi scudo dell'impossibilità di produrre in appello e se la contestazione è stata sollevata e la delega non è stata depositata tempestivamente, l'assenza documentale conserva piena rilevanza probatoria, e non viene salvata dalla mera possibilità teorica di un deposito successivo.

**CONCLUSIONI
OPERATIVE PER
IL CONTENZIOSO**

• **Formulazione dell'eccezione**

- La formulazione dell'eccezione deve essere specifica, dettagliata e ancorata a circostanze concrete.
- Formule generiche espongono al rischio che il giudice le consideri prive del requisito della contestazione specifica, con la conseguenza di non attivare affatto l'onere probatorio dell'Ufficio.