



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

ROBERTA CRUCITTI	Presidente
GIAN PAOLO MACAGNO	Consigliere Rel.
DANIELA MARCONI	Consigliere
GIANLUCA BORDON	Consigliere
VINCENZA BELLINI	Consigliere

Oggetto:

*IRAP
ACCERTAMENTO
Ud.10/12/2025 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 10240/2022 R.G. proposto da:

██████████ con l'avvocato ██████████
██████████ che lo rappresenta e difende
-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa ex lege dalla
Avvocatura Generale dello Stato

-controricorrente-

avverso la Sentenza della Commissione Tributaria Regionale della
Sicilia – Sezione Staccata di Catania n. 9128/2021 depositata il
18/10/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 10/12/2025
dal Consigliere Gian Paolo Macagno.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate notificava a ██████████ titolare di autoscuola, gli avvisi di accertamento n. ██████████/██████████ e ██████████/██████████ con i quali ricostruiva il reddito d'impresa ai sensi dell'art. 39, comma 2 lett. d) e 41 bis del DPR 600/73, determinando maggiori ricavi per € 48.027,00 per l'anno 2013 ed € 37.540,00 per l'anno 2014.
2. Con separati ricorsi proposti in data 02/03/2018 il ricorrente impugnava gli avvisi di accertamento suddetti, lamentando, per



quanto ancora qui rileva, i) la nullità degli atti per violazione dell'art. 42 del DPR n. 600/1973 in merito al difetto di legittimazione attiva del sottoscrittore e/o alla insussistenza della qualifica di impiegato della carriera direttiva in capo allo stesso, e ii) la inesistenza della maggiore pretesa tributaria.

3. L'adita Commissione tributaria provinciale di Catania, riuniti i ricorsi, li rigettava, riconoscendo la legittimità degli atti impositivi emanati dall'Ufficio.

4. Quindi, la Commissione regionale, con la sentenza indicata in epigrafe, rigettava l'appello del contribuente.

5. Avverso la predetta sentenza ricorre [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] con tre motivi, illustrati con il deposito di memoria ex art. 380-bis.1 c.p.c. e resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso il contribuente lamenta, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'articolo 42 del DPR n. 660/1973. Il ricorrente deduce il difetto di legittimazione attiva del funzionario delegato dal capo dell'ufficio con riguardo al valore dell'atto sottoscritto, per il superamento del limite quantitativo imposto dalla delega.

2. Con il secondo motivo di ricorso si lamenta, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 2, dpr 600/73, in ordine al mancato riconoscimento dei costi connessi ai ricavi determinati induttivamente.

3. Con il terzo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 36 e 61 del d.lgs. n. 546/1992, per omessa e/o apparente motivazione.



4. Il terzo motivo di ricorso, con cui si denuncia la nullità, quanto meno in parte qua, della sentenza impugnata, deve essere esaminato in via di precedenza.

4.1. In primo luogo, la censura, correttamente veicolata in relazione all'error in procedendo ex art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., più precisamente letta in termini di censura della omessa pronuncia su motivo di appello per erronea lettura del suo contenuto da parte del giudice di merito, integra un "error in procedendo" che legittima il giudice di legittimità all'esame degli atti del giudizio, in quanto l'oggetto di scrutinio attiene al modo in cui il processo si è svolto, ossia ai fatti processuali che quel vizio possono aver provocato; tale deduzione presuppone, comunque, che la censura sia stata formulata nel rispetto delle norme di contenuto-forma del ricorso. (Cass. Sez. 3, 07/06/2023, n. 16028, Rv. 667816 - 02)

4.2. Il motivo è dunque ammissibile, tuttavia è infondato per le ragioni che seguono.

4.3. Come si legge nel ricorso che, in ossequio al principio di autosufficienza e specificità trascrive e colloca topograficamente le argomentazioni salienti degli atti di merito, il contribuente aveva nei ricorsi originari eccepito il difetto di prova della legittimazione del sottoscrittore degli atti impugnati per mancanza di idonea delega.

Quindi, per quanto qui rileva, a seguito della produzione da parte dell'Amministrazione, della delega conferita alla dott.ssa [REDACTED] [REDACTED] funzionario appartenente alla carriera direttiva dell'Agenzia delle Entrate di Catania, ricompresa nel prodotto "Ruolo del Personale di Terza Area dell'Agenzia delle Entrate", con specifico riferimento all'avviso di accertamento n. [REDACTED]/[REDACTED] per l'anno 2013, l'appellante aveva eccepito, facendone espressa doglianza nell'atto di appello, la carenza di legittimazione sotto un profilo soggettivo e oggettivo, ritenendo che il funzionario delegato non fosse autorizzato a firmare gli atti di valore superiore ad euro



50.000,00, e che pertanto la delega presentata dall'Ufficio non fosse valida. L'Ufficio aveva replicato osservando come il limite in questione fosse da intendersi riferito all'importo delle imposte recuperate, indipendentemente dalle conseguenti sanzioni ed interessi.

La Commissione territoriale ha rigettato la domanda, ritenendo sussistente la legittimazione del funzionario sottoscrittore.

4.4. È opportuno, a tale riguardo, rammentare che, secondo costante orientamento di legittimità, «Ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, essendo necessaria la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto; tale vizio, pertanto, non ricorre quando la decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti il rigetto o la non esaminabilità pur in assenza di una specifica argomentazione (cfr. *ex plurimis* Cass. 29/01/2021, n. 2151; Cass. 02/04/2020, n. 7662; Cass. 30/01/2020, n. 2153)».

Ancora, è stato più volte precisato da questa Corte che ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ciò non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (Cass. n. 20311/2011; Cass. n. 17956/2015; Cass. n. 24155/2017; Cass. n. 29191/2017; Cass. n. 18491 del 12/07/2018; Cass. n. 23217 del 2022).

4.5. Deve pertanto concludersi che, nel caso di specie, non vi è stata omessa pronuncia sull'eccezione de qua, ma rigetto implicito



della stessa, per cui il terzo motivo, formulato ai sensi del n. 4 dell'art. 360, primo comma, cod. proc. civ., va rigettato.

5. Deve dunque esaminarsi il primo motivo, che del rigetto della predetta censura si duole.

5.1. Il motivo è infondato.

5.2. È pur vero che questa Corte ha affermato che l'avviso di accertamento relativo ad imposte sui redditi e sul valore aggiunto, sottoscritto da parte di un funzionario delegato dal capo dell'ufficio, è nullo, ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 56 del d.P.R. n. 633 del 1972, il quale, nel rinviare alla disciplina sulle imposte dei redditi richiama implicitamente il citato art. 42, se il contenuto della delega di firma emessa dal capo dell'ufficio in via generale non è stato rispettato dal sottoscrittore nel caso concreto. (Cass. Sez. 5, 03/11/2022, n. 32386, in ipotesi di superamento del limite quantitativo).

5.3. Si deve tuttavia rilevare come tale limite, indicato senza specificazioni, non possa che riferirsi all'importo delle imposte recuperate, senza che rilevino sanzioni ed accessori. Tale dato è agevolmente ricavabile dal sistema, se solo si pone mente alle norme processuali – nella specie l'art. 12, comma 2, D. Lgs. n. 546/1992, richiamato dall'art. 4-bis e dall'abrogato art. 17-bis della D.Lgs. cit. - che indicano, a vari fini, il criterio da seguire per la determinazione del valore delle controversie, quantificato nell'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato, fatta salva l'ipotesi delle controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il cui valore è costituito dalla somma di queste.

5.4. Deve dunque enunciarsi il seguente principio di diritto: «L'avviso di accertamento relativo ad imposte sui redditi e sul valore aggiunto, sottoscritto da parte di un funzionario delegato dal capo dell'ufficio, è nullo, ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 56 del d.P.R. n. 633 del 1972, il quale, nel rinviare



alla disciplina sulle imposte dei redditi richiama implicitamente il citato art. 42, se il contenuto della delega di firma, emessa dal capo dell'ufficio in via generale non è stato rispettato dal sottoscrittore nel caso concreto, in relazione al limite quantitativo in essa determinato; tuttavia tale limite, indicato senza specificazioni, va riferito all'importo delle imposte recuperate, senza che rilevino sanzioni ed accessori, fatta salva l'ipotesi di atti relativi alla esclusiva irrogazioni di sanzioni, il cui valore è costituito dalla somma di queste: il dato è ricavabile dal sistema, se solo si pone mente alle norme processuali - nella specie l'art. 12, comma 2, D. Lgs. n. 546/1992, richiamato dall'art. 4-bis e l'abrogato art. 17-bis della D.Lgs. cit. - che così indicano, a vari fini, il criterio da seguire per la determinazione del valore delle controversie».

6. Il secondo motivo di ricorso è ammissibile in quanto, contrariamente a quanto sostenuto dalla Difesa erariale, non impinge nella valutazione del merito operata dal giudice di appello, ed è fondato.

6.1. In seguito ai principi espressi nella sentenza della Corte Costituzionale n. 10 del 2023, può affermarsi che ogni accertamento induttivo, sia esso analitico-induttivo che induttivo puro, deve tener conto dei costi forfettari, presuntivamente sostenuti per produrre il reddito imputato al contribuente, affinché il meccanismo di determinazione del reddito fondato su presunzioni rispetti quanto più è possibile il principio di capacità contributiva (sul tipo di accertamento analitico-induttivo su cui si fondano gli studi di settore, cfr. Cass., n. 3415/2015; sulla necessità della deduzione forfettaria dei costi negli accertamenti su base presuntiva, cfr. Cass., n. 5586/23; Cass., n. 18653/23).

6.2. Va a tale riguardo richiamato il principio di diritto recentemente affermato da questa Suprema Corte, secondo cui «In tema di accertamento dei redditi e tenuto conto dei principi espressi nella sentenza della Corte cost. n. 10 del 2023, ogni



accertamento induttivo, sia esso analitico-induttivo o **induttivo** puro, deve tener conto dei costi, forfettari, presuntivamente sostenuti per produrre il reddito imputato al contribuente, affinché il meccanismo di determinazione del reddito fondato su presunzioni rispetti quanto più è possibile il principio di capacità contributiva» (Cass. Sez. 5, 16/06/2025, n. 16168, Rv. 675182 - 01).

6.3. Nel caso di specie, la Commissione regionale non si è conformata a tale principio laddove, in assenza di documentazione da parte del contribuente di specifici costi, non ne ha riconosciuto alcuno, neppure in via forfettaria.

7. In conclusione, rigettati il primo e terzo motivo di ricorso ed accolto il secondo, la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia – Sezione Staccata di Catania affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo e terzo motivo di ricorso ed accoglie il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia – Sezione Staccata di Catania affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10/12/2025.

La Presidente
Roberta Crucitti

