

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26105/2018 R.G. proposto da:

Vavini Mario, difeso dagli avvocati Francesco Napolitano e Alessandra Militerno,
elettivamente domiciliato presso lo studio del difensore Napolitano;

– ricorrente –

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e
difesa ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici, in Roma
via dei Portoghesi n. 12, domicilia;

– controricorrente –

avverso la sentenza n. 892/2018 della Commissione tributaria regionale del
Lazio, depositata il 13.02.2018 e non notificata.

udita la relazione svolta nell'adunanza camerale dell'8 aprile 2026 dal Consigliere
Francesco Balato;

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Latina, a seguito di processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza, emetteva e notificava a Vavini Mario avviso di accertamento n. TKF011100030/2014, relativo all'anno d'imposta 2008, ai fini IRPEF, addizionale regionale e addizionale comunale (notifica 22 gennaio 2014).

Il contribuente proponeva tempestivo ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Latina. La sentenza veniva impugnata innanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio che, con la sentenza oggetto di impugnazione, rigettava integralmente l'appello del contribuente quanto ai profili relativi alla legittimità della sottoscrizione dell'atto e all'imponibilità dei redditi, disponendo tuttavia lo scorporo dalla base imponibile dei contributi previdenziali a carico del lavoratore già trattenuti (euro 4.184,42), con conseguente rideterminazione del reddito imponibile per euro 45.064,00. La CTR rigettava altresì l'eccezione di decadenza dell'Ufficio dal potere di accertamento ai sensi dell'art. 43, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973, rilevando che il termine spirava il 31 dicembre 2014 e che la notifica dell'avviso era intervenuta il 22 gennaio 2014.

Avverso tale sentenza il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

Il ricorso è stato avviato alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, assumendo la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di valida sottoscrizione, poiché la delega di firma sarebbe stata conferita mediante mera disposizione di servizio priva di indicazione nominativa del delegato, di motivazione e di limite temporale.

1.1. Il motivo è infondato.

Questa Corte ha costantemente ribadito che la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ha natura di mera delega di firma e non di delega di funzioni, trattandosi di un meccanismo interno di organizzazione dell'ufficio, privo di rilevanza esterna; sicché l'atto sottoscritto dal delegato resta comunque imputabile all'organo titolare del potere e può essere legittimamente allegato, come nel caso di specie, anche in appello (Cass., Sez. 5 -, Sentenza n. 11013 del 19/04/2019).

È stato affermato che tale delega può essere conferita anche mediante ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa del funzionario né di una durata predeterminata, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dal sottoscrittore al fine di consentire un controllo successivo sulla legittimazione alla firma.

In tale prospettiva, quindi, la delega di firma può risultare anche da atti organizzativi interni (quale una disposizione di servizio, quale appunto la n. 27/2013 di cui al caso in esame), e la relativa produzione in giudizio è idonea a comprovare la legittimazione alla sottoscrizione ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Sul tema, ancora di recente si è espressa questa Corte, la quale, con pronunzia così massimata, ha ribadito che: *«La delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento conferita, ai sensi dell'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, dal dirigente a un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente, avendo natura di delega di firma e non di funzioni, non richiede, per la sua validità, l'indicazione del nominativo del soggetto delegato, né del termine di validità, poiché tali elementi possono essere individuati anche mediante ordini di servizio, idonei a consentire ex post la verifica del potere in capo al soggetto che ha materialmente sottoscritto l'atto»* (Cass. Sez., 5, n. 21972 del 05/08/2024).

Le ulteriori deduzioni del ricorrente, incentrate sulla necessità di una delega "ad hoc", espressa e nominativa, con indicazione delle ragioni e della durata, non colgono quindi nel segno, poiché, alla luce della richiamata giurisprudenza, non risulta imposto dall'art. 42 cit. un particolare formalismo ulteriore rispetto alla

ric conducibilità della sottoscrizione all'ufficio titolare del potere impositivo. Ne consegue che, una volta accertata la sussistenza di un atto di designazione alla firma e la sua riferibilità al direttore dell'ufficio, non è configurabile la nullità dell'avviso per difetto di sottoscrizione, con conseguente infondatezza del motivo di ricorso (cfr., anche Sez. 5 -, Ordinanza n. 8505 del 01/04/2025).

2. Con il secondo motivo il ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 2, 15 e 19 della Convenzione tra Italia e Stati Uniti contro le doppie imposizioni (firmata il 17 aprile 1984 e ratificata con legge 11 dicembre 1985, n. 763), sostenendo che i redditi da lavoro percepiti quale dipendente dell'Ambasciata degli Stati Uniti sarebbero imponibili esclusivamente negli Stati Uniti, in forza dell'art. 19 della Convenzione, anche in considerazione della pretesa "extraterritorialità" della sede diplomatica.

Più nel dettaglio, il ricorrente sostiene che l'articolo 15 non troverebbe applicazione perché soccorrerebbe l'articolo 19 della Convenzione, unica disposizione conferente. L'articolo 19 stabilisce che le remunerazioni diverse dalle pensioni, pagate da uno Stato contraente o da una sua divisione politica/amministrativa o ente locale a una persona fisica per servizi svolti presso tale Stato o amministrazione, sono imponibili esclusivamente in quello Stato. Pertanto, tali compensi, secondo il ricorrente, risulterebbero tassabili negli Stati Uniti, ovvero lo Stato che eroga le remunerazioni.

Questa regola soffrirebbe un'eccezione solo se la persona fisica risieda nell'altro Stato, cioè – nel caso del Vavini – in Italia; tuttavia, nel caso specifico, pur non essendo contestata la residenza in Italia del ricorrente, quest'ultimo presta però la propria attività lavorativa all'estero, poiché le ambasciate vanno considerate territorio straniero.

Di conseguenza, deduce il ricorrente, si deve ritenere che l'attività lavorativa sia stata svolta all'estero, rendendo quindi applicabile l'articolo 19. Ne deriva che il ricorrente, secondo la prospettazione difensiva, correttamente non avrebbe dichiarato le remunerazioni percepite in Italia, poiché esse sono imponibili soltanto negli Stati Uniti.

2.1. Il motivo è infondato.

Preliminarmente va rilevato come sia incontestata la cittadinanza italiana e la residenza fiscale in Italia del contribuente.

Quanto alla denunziata violazione della Convenzione, va rilevato al contrario che la CTR non ha errato ritenendo imponibili in Italia i redditi del ricorrente secondo la regola generale che assegna la potestà impositiva allo Stato di residenza, non risultando, nella fattispecie, integrati presupposti convenzionali o di diritto internazionale idonei a fondare un privilegio fiscale.

In particolare, con riferimento all'art. 19 della Convenzione, nel caso di specie rileva il primo capoverso della disposizione che prevede una deroga alla regola del comma 1 qualora la prestazione sia effettuata nell'altro Stato (cioè, nel caso di specie l'Italia) e da soggetto ivi residente (com'è pure nel caso in esame).

Sostenendo diversamente, la deroga indicata non opererebbe mai, sicché non vi sarebbe mai la situazione in cui la prestazione sia effettuata nell'altro Stato (lo Stato accreditatario).

Ai fini della convenzione suddetta, dunque, e, in particolare, ai fini dell'art. 19, la prestazione effettuata dal cittadino italiano, ivi residente, presso l'ambasciata degli Usa in Italia, va considerata effettuata in Italia, con la conseguente operatività della potestà impositiva dello stato italiano.

2.2. Queste conclusioni risultano, peraltro, coerenti con il quadro di diritto internazionale richiamato dall'art. 27 della medesima Convenzione, anche alla luce della disciplina pattizia in materia di immunità ed esenzioni di cui alla Convenzione di Vienna sulle relazioni diplomatiche del 18.04.1961.

In particolare, come questa Corte ha già chiarito in riferimento al contiguo settore delle relazioni consolari (Cass., Sez. 5, n. 9009 del 5.4.2025), il regime di esenzione previsto dalla Convenzione di Vienna sulle relazioni consolari del 24.02.1963 (e dalla corrispondente normativa di recepimento interna di cui alla L. 9.8.1967, n. 804) costituisce un'eccezione alla regola generale della tassazione nello Stato del territorio e trova giustificazione, quanto al personale delle missioni consolari (art. 49 della Convenzione di Vienna), in ragione della

condizione di "estraneità" del contribuente rispetto allo Stato accreditatario, tipicamente ravvisabile quando il soggetto non ne possieda la cittadinanza.

Peraltro, va aggiunto che, con riferimento alle sole relazioni diplomatiche (come quella del caso in esame), la Convenzione di Vienna del 18.04.1961, recepita con la medesima legge n. 804 del 1967, al comma 3 dell'art. 37 prevede testualmente che: «3. I membri del personale di servizio della missione *che non sono cittadini dello Stato accreditato o non vi hanno la loro residenza permanente* beneficiano dell'immunità per gli atti compiuti nell'esercizio delle loro funzioni e dell'esenzione dalle tasse sui salari che ricevono a causa dei loro servizi, nonché dell'esenzione prevista dall'articolo 33». Si tratta, come è chiaro di una deroga espressa al regime di esenzione.

In definitiva, quanto al versante internazionale, la fattispecie di cui al presente ricorso si iscrive perfettamente in un'ipotesi di non esenzione, bensì di applicazione della generale potestà impositiva dello Stato territoriale.

2.3 Nel caso in esame il ricorrente è cittadino italiano e residente in Italia e l'unico elemento di collegamento con l'ordinamento statunitense è rappresentato dal datore di lavoro (l'ambasciata statunitense); circostanza che, di per sé, per quanto visto, non è idonea a fondare un privilegio fiscale o a spostare la potestà impositiva al di fuori del criterio convenzionale della residenza.

Tra l'altro, come ha evidenziato la sentenza impugnata, non si pone neanche un problema in concreto di doppia imposizione, in quanto il CUD emesso dall'ambasciata statunitense aveva la sola funzione di comunicare all'Inps le trattenute previdenziali, senza che risultino effettuate le ritenute fiscali da parte dell'ambasciata come sostituto di imposta.

Ne consegue che la sentenza impugnata ha correttamente ritenuto imponibili in Italia le remunerazioni in questione e ha escluso l'invocata esenzione, con conseguente rigetto del secondo motivo.

3. Con il terzo motivo il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 51 del d.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR), deducendo che la CTR, pur affermando in motivazione la necessità di

scorporare i contributi previdenziali, non avrebbe correttamente escluso dal reddito imponibile i contributi a carico del lavoratore (euro 4.184,42), con conseguente erronea determinazione della base imponibile.

3.1. Con il motivo in esame il ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 51 del d.P.R. n. 917 del 1986, assumendo come la sentenza impugnata, pur dando atto in motivazione della necessità di scorporare dal reddito imponibile i contributi previdenziali a carico del lavoratore, non abbia poi coerentemente tratto le conseguenze giuridiche di tale affermazione, omettendo di escludere dall'imponibile la relativa quota e confermando, in sostanza, una determinazione del reddito in contrasto con la disciplina legale.

3.2. Il motivo è fondato.

Occorre muovere dal dato normativo, secondo cui, ai sensi dell'art. 51, comma 2, lett. a), del TUIR, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente i contributi previdenziali e assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, tanto se a carico del datore di lavoro quanto se a carico del lavoratore.

La disposizione si iscrive nel più ampio sistema di determinazione del reddito complessivo, nel quale la base imponibile deve essere individuata avendo riguardo alla reale capacità contributiva del soggetto passivo, con esclusione di quelle componenti che, per loro natura e funzione, non costituiscono arricchimento disponibile ma assolvono a finalità previdenziali imposte dall'ordinamento.

In tale prospettiva, questa Corte ha recentemente ribadito che le norme sulla determinazione del reddito complessivo operano come norme di chiusura del sistema delle imposte dirette e che la disciplina dei contributi previdenziali e assistenziali va letta in coerenza con gli artt. 51 e 10 del TUIR, onde evitare l'assoggettamento a imposta di somme prive di attitudine contributiva (Cass., Sez. 5, sent. n. 17747 del 27/06/2024).

Nel caso di specie risulta pacifico in atti che l'Ambasciata degli Stati Uniti d'America provvedeva alla trasmissione della relativa certificazione all'INPS, come emerge dal CUD prodotto.

È altresì incontestato che l'importo dei contributi previdenziali a carico del lavoratore, pari ad euro 4.184,42, sia stato trattenuto sulle somme corrisposte al contribuente. Tali elementi fattuali sono stati espressamente considerati anche dal giudice di appello, il quale ha dato atto della necessità di procedere allo scorporo dei contributi dalla base imponibile, rideterminando il reddito imponibile in misura inferiore rispetto a quello originariamente accertato dall'Ufficio.

Nondimeno, la CTR, pur riconoscendo in motivazione la correttezza del rilievo difensivo concernente la non imponibilità della quota contributiva, ha ritenuto che tale profilo non fosse idoneo a incidere sulla legittimità dell'avviso di accertamento, limitandosi ad affermare che l'eventuale errore avrebbe potuto, al più, giustificare una riliquidazione dell'imposta, senza però procedere a tale rideterminazione né annullare la decisione di primo grado sul punto.

In tal modo, la sentenza impugnata si pone in contrasto con il disposto dell'art. 51 TUIR, giacché finisce per determinare l'assoggettamento a tassazione di una componente reddituale che la legge espressamente esclude dalla base imponibile.

Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, la giurisdizione tributaria ha ad oggetto il rapporto d'imposta e non il mero atto amministrativo, sicché il giudice è tenuto a verificare la fondatezza sostanziale della pretesa fiscale e a ricondurla nei limiti segnati dalla legge, anche mediante la rideterminazione della base imponibile, ove risulti che l'imposta sia stata calcolata su presupposti quantitativi erronei o in violazione dei criteri legali di determinazione del reddito (Cass., Sez. 5, n. 19750 del 19/09/2014; Sez. 5 - , Ordinanza n. 31827 del 10/12/2024).

In tale prospettiva, è stato in particolare affermato che, in presenza di una indebita inclusione nell'imponibile di somme che, per disposizione normativa, non concorrono alla formazione del reddito, ricorre una violazione di legge e non una mera questione di fatto o di quantificazione, poiché l'errore investe direttamente il criterio legale di determinazione della base imponibile.

Conseguentemente, l'inclusione nel reddito di lavoro dipendente dei contributi previdenziali a carico del lavoratore, già trattenuti e destinati per legge a finalità

previdenziali, integra una violazione dell'art. 51 TUIR, che impone l'esclusione di tali somme dalla materia imponibile.

Né può ritenersi che la natura dell'accertamento, ancorché relativo a un'ipotesi di omessa dichiarazione, consenta di prescindere dall'applicazione delle regole legali sulla determinazione del reddito imponibile, dovendo anche l'accertamento induttivo o analitico-induttivo rispettare i limiti sostanziali posti dalla normativa tributaria.

Ne consegue che la sentenza impugnata, nella parte in cui non ha coerentemente applicato il principio di non imponibilità dei contributi previdenziali, pur riconosciuto in motivazione, è incorsa nella denunciata violazione di legge. L'accoglimento del motivo comporta, pertanto, la cassazione della sentenza sul punto, con rinvio al giudice di merito, affinché, attenendosi al principio di diritto secondo cui i contributi previdenziali a carico del lavoratore non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 51 TUIR, proceda alla riliquidazione dell'imposta dovuta, previa decurtazione dall'imponibile dell'importo corrispondente ai contributi previdenziali già trattenuti, nonché alla regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, rigettati il primo e il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria l'8 aprile 2026.

La Presidente
Andreina Giudicepietro