

Accertamento nullo senza incarico

di [Enzo Di Giacomo](#)

Pubblicato il 6 Maggio 2021

L'avviso di accertamento IMU è nullo se non reca la sottoscrizione del capo dell'Ufficio e l'onere della prova è a carico del comune.
Quest'ultimo è tenuto a produrre in giudizio la delibera (giunta) del conferimento dell'incarico al funzionario che ha firmato l'atto impositivo

Avviso di accertamento nullo se manca la sottoscrizione dell'incaricato: normativa

L'art. 42 del Dpr n. 600/1973 stabilisce che l'avviso di accertamento è nullo se non reca la sottoscrizione del Capo dell'Ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, e, ove la sottoscrizione non sia quella del primo, ma di altro funzionario, *"incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio"*.

Il solo possesso della qualifica non abilita il funzionario della carriera direttiva alla sottoscrizione in quanto il dovere di organizzazione deve essere riferibile al capo dell'ufficio.

In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI) l'art. 11 del D.Lgs n. 50471992 prevede da parte della giunta la nomina di un funzionario cui sono conferiti le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta, il quale sottoscrive le richieste, gli avvisi e i provvedimenti, appone il visto.

In materia di diritti del contribuente e di contraddittorio endoprocedimentale per i tributi locali non sussistono precise norme dispositive.



Una delle poche norme è l'art. 1, comma 4, dello Statuto del contribuente (Legge n. 212/2000), il quale stabilisce che gli enti locali devono adeguare i propri statuti e gli apparati normativi-regolamentari ai principi in esso contenuti.

Si ricorda che al momento manca una norma di carattere generale che disciplini un confronto preventivo con il contribuente nei procedimenti di controllo fiscale e in ordine a tributi di ogni genere e specie (inclusi anche quelli locali).

La giurisprudenza di legittimità in materia ha espresso orientamenti divergenti ponendo in evidenza la differenza tra tributi armonizzati e non, ed, in particolare, in tema di ICI è stata ribadita l'esclusione della nullità dell'avviso di accertamento non preceduto dal contraddittorio in quanto non ci trova in presenza di un tributo armonizzato (Cassazione ord. n. 26579/2018)..

Dal canto suo i giudici di merito hanno affermato in materia di ICI la sussistenza dell'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale sia per i tributi erariali che per quelli locali anche in presenza di accertamento c.d. a tavolino. Il principio del contraddittorio è posto a garanzia e tutela del contribuente, risultando elemento essenziale e imprescindibile per la regolarità del comportamento dell'Amministrazione (cfr. CTR Lombardia n. 32272019; n. 1864/2019).

Si segnalano comunque pronunciamenti di diverso orientamento che negano l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo ai fini dell'accertamento dei tributi (CTR Napoli n. 413/2020; CTR Cagliari n. 333/2020).

NdR: Potrebbe interessarti anche...[Accertamento senza delega, atto nullo](#)

Accertamento nullo: il caso di studio

Nella fattispecie in esame ([CTR Reggio Emilia n. 958/2020](#)) il contribuente proponeva ricorso avverso alcuni avvisi di accertamento con cui il Comune aveva richiesto il pagamento di Imu e Tasi per più anni.

Il ricorrente eccepiva il difetto di motivazione dell'atto impositivo per mancata allegazione della delibera e del regolamento comunale e la mancata allegazione dell'atto di conferimento al funzionario responsabile.

L'ente locale eccepiva, inoltre, la mancata instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale con conseguente violazione dei principi comunitari.

La CTP rigettava il ricorso affermando che la mancanza della delibera comunale e dell'atto di conferimento integrino causa di nullità dell'accertamento.

Il contribuente ha proposto appello riproponendo i motivi del primo grado.

I giudici tributari hanno rilevato, preliminarmente, che i poteri conferiti al funzionario sono preponderanti e sono specificamente indicati nell'art. 11, comma 4, del D. Lgs n 504/1992.

Tale disposizione, tuttora vigente, stabilisce che la giunta comunale, organo esecutivo, designa con delibera un funzionario a cui sono attribuiti le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta; detto funzionario sottoscrive anche le richieste, gli avvisi apponendo il visto di esecutività sui ruoli e disponendo i rimborsi.

Nel caso in cui il contribuente contesti, anche in forma generica, la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento, grava sull'Amministrazione l'onere di fornire la prova dell'esistenza della delega in capo al funzionario delegato (Cassazione n. 9736/2016).

Atteso quanto stabilito dall'art. 42 del Dpr n. 600/1973 - che prevede la nullità dell'avviso di accertamento se non reca la sottoscrizione del Capo Ufficio o di funzionario da lui delegato e che la prova è carico dell'Amministrazione -, i giudici hanno ritenuto che la sanzione legale della nullità dell'accertamento trova, in particolare, giustificazione nel fatto che gli avvisi di accertamento rappresentano la più ampia espressione del potere impositivo, ed incidono nella realtà economico-sociale, per cui la qualità professionale di colui che emana l'atto costituisce una garanzia per il contribuente

La CTR - non avallando le motivazioni dei giudici di primo grado i quali avevano richiamato in modo fuorviante l'art. 7 della legge n. 212/2000 (*"Chiarezza e motivazione degli atti"* - Statuto del contribuente) -, ha ritenuto che, attesa la specifica eccezione del contribuente circa i poteri di esazione dei tributi in capo al soggetto delegato a rappresentare l'ente, il Comune non ha provveduto a produrre in giudizio l'atto di conferimento (delibera di giunta).

Per quanto sopra la mancata allegazione dell'atto di nomina del funzionario comporta l'invalidità dell'atto di accertamento e la conseguente nullità dello stesso, con la conseguente riforma della sentenza

impugnata.

La Giurisprudenza sulla nullità dell'atto impositivo

In tema di carenza dei poteri del firmatario dell'atto impositivo, il giudice di legittimità afferma che nelle nullità del diritto tributario, di qualsiasi natura, opera il principio generale della "cristallizzazione" (c.d. consolidamento) della pretesa del titolare del potere: in sostanza, anche l'atto astrattamente nullo se non oggetto di specifica censura ed impugnativa giurisdizionale da parte del contribuente, si evolve e si trasforma in un atto sano e creatore di effetti giuridici.

In materia tributaria, alla sanzione di nullità non si applica il regime di diritto amministrativo di cui alla L. n. 241 del 1990, art. 21 septies e al D.Lgs. n. 104 del 2010, art. 31, comma 4, che risulta incompatibile con le specificità degli atti tributari relativamente ai quali il legislatore, nella sua discrezionalità, ha configurato una categoria unitaria di invalidità - annullabilità, sicchè il contribuente ha l'onere della tempestiva impugnazione nel termine decadenziale di cui al D.Lgs. n. 546/1992, art. 21 onde evitare il definitivo consolidarsi della pretesa tributaria, senza che alcun vizio possa, poi, essere invocato nel giudizio avverso l'atto consequenziale, o, emergendo dagli atti processuali, possa essere rilevato d'ufficio dal giudice ([Cassazione n. 1532/2021](#)).

L'avviso di accertamento è nullo, ai sensi del [Dpr n. 600/1973, art. 42](#), se non reca la sottoscrizione del *"capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato"* e, nel caso in cui la sottoscrizione non sia *"quella del capo dell'ufficio titolare"*, ma di altro funzionario *"incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio"* o l'appartenenza dell'impiegato delegato alla carriera direttiva.

E' stato, altresì, affermato che il solo possesso della qualifica non abilita il funzionario della carriera direttiva alla sottoscrizione, dovendo il dovere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio infatti, la sottoscrizione dell'avviso di accertamento, atto della P.A. a rilevanza esterna, da parte di un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo, ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato, non soddisfa il requisito di sottoscrizione previsto, a pena di nullità dall'art. 42, commi 1 e 3, dinanzi citato.

La sanzione legale della nullità dell'avviso di accertamento trova giustificazione nel fatto che gli avvisi di accertamento costituiscono la più ampia e complessa espressione del potere impositivo, ed incidono con particolare profondità nella realtà economica e sociale, sicchè la qualità professionale di chi emana l'atto costituisce una essenziale garanzia per il contribuente (Cassazione n. 6697/2020; Cassazione n. 1874 del 2014).

"In caso di mancata indicazione del nominativo del soggetto delegato e della durata della delega, ove ci sia contestazione da parte del contribuente circa i requisiti di legittimazione del sottoscrittore, incombe sull'Amministrazione l'onere di fornire la prova dell'esistenza di tale requisito in capo al sottoscrittore" (Cassazione n. 27766/2020).

In tema di accertamento tributario, la delega di firma o di funzioni deve necessariamente indicare il nominativo del delegato, pena la sua nullità, che determina, a sua volta, quella dell'atto impositivo, per cui non può consistere in un ordine di servizio in bianco, che si limiti ad indicare la qualifica professionale del delegato senza consentire al contribuente di verificare l'esistenza dei poteri del sottoscrittore (Cassazione n. 5200/2018).

La delega ex art. 42 del D.P.R. 600/73 ha natura di delega di firma e non di funzioni, poiché realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna.

L'atto firmato dal delegato è:

"imputabile all'organo delegante, con la conseguenza che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione di detta regola di firma può avvenire anche mediante gli ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa".

Nel caso di specie, infatti, l'Amministrazione non solo aveva legittimamente adottato un atto contenente delega di firma funzionale all'espletamento dell'attività amministrativa in oggetto, ma erano anche certi sia il soggetto delegante che il delegato e quest'ultimo rivestiva la qualifica richiesta per l'esercizio dei poteri delegati (CTR Toscana n. 333/04/2020; Cass. n. 11013/2019).

Vuoi approfondire? Ti consigliamo di leggere:

[Delega di firma: se contestata, va provata](#)

[Avviso di accertamento: è valido l'atto dispositivo di delega di firma](#)

A cura di Enzo Di Giacomo

Giovedì 6 maggio 2021

Il restart degli accertamenti e dei controlli fiscali: la difesa del contribuente **2^ Edizione**

Seconda edizione del percorso online di aggiornamento sulle tematiche della difesa del contribuente in occasione del riavvio delle attività di accertamento e controllo fiscale nel 2021 con
l'Avv. Carlo Nocera.

Quattro incontri in diretta online tra maggio e giugno 2021.

Seconda Edizione - Maggio-Giugno 2021

in collaborazione con
Studio Legale Avv. Carlo Nocera

Modulo 1 – Le fasi dell'attività di controllo e la predisposizione della difesa - Venerdì 14
maggio 2021 - h. 15:00 - 19:00



Modulo 2 – Il processo tributario - Venerdì 21 maggio 2021, h 15:00 - 19:00

Modulo 3 – La riscossione delle imposte - Giovedì 27 maggio 2021, h 15:00 - 19:00

Modulo 4 – I reati tributari - Venerdì 4 giugno 2021, h 15:00 - 19:00

[SCOPRI DI PIU' >](#)