

Accertamento fiscale nullo se non è allegata la delega di firma

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 15 Ottobre 2012

una sentenza della Cassazione ha affermato che gli atti impositivi firmati da funzionari delegati dal Capo Ufficio sono nulli se ad essi non è allegata la relativa delega di firma

Con la [sentenza numero 17400 dell'11 ottobre 2012](#), la Sezione Filtro della Corte di Cassazione (Sesta Sezione Civile – T) ha respinto il ricorso dell’Agenzia delle Entrate contro una pronuncia della Commissione tributaria regionale di Bari a favore di un contribuente, il quale aveva eccepito che l’avviso di accertamento notificato era stato sottoscritto da un funzionario a tal fine delegato dal Capo Ufficio, ma non era stata allegata agli atti la relativa delega di firma.

La pronuncia di merito

La Commissione tributaria regionale aveva stabilito che l’operato dell’Ufficio accertatore era affetto da nullità insanabile ex art. 42 del DPR 600/1973, atteso che l’avviso di accertamento impugnato era stato notificato

“omettendo l’esibizione e l’allegazione della delega del capo del Capo Ufficio alla sottoscrizione ... da parte del funzionario delegato”.

Più precisamente, secondo i giudici regionali, l’atto impositivo era nullo anche se risultava dimostrato che la delega era stata conferita al funzionario sottoscrittore dell’atto notificato, con apposito ordine di servizio, che, peraltro, era stato allegato all’appello dell’Ufficio.



Mette conto di ricordare, allora, che l'articolo 42 sopra citato dispone, al comma 1, che gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato; inoltre, il terzo comma prevede la nullità dell'avviso di accertamento, tra l'altro, nel caso in cui esso non rechi la sottoscrizione di chi vi sia preposto¹.

La difesa del Fisco

Avverso tale decisione di merito proponeva ricorso per Cassazione l'Agenzia delle Entrate, osservando che la nullità non si sarebbe potuta pronunciare in applicazione dell' art.42, che la commina solo per l'ipotesi in cui l'atto non sia sottoscritto.

D'altronde, secondo la difesa erariale, non vi sarebbe ragione di supporre che il provvedimento di delega debba essere necessariamente allegato all'atto impositivo (in applicazione dell'art.7 dello Statuto del contribuente²) atteso che non è la delega stessa a contenere la motivazione dei recuperi tributari, dovendola considerare "atto interno tipico ed esclusivo dell'organizzazione dell'ente impositore".

Secondo il Fisco, pertanto, il fatto che il provvedimento di delega di firma non fosse stato allegato all'atto impositivo non poteva inficiare la validità di quest'ultimo, atteso che le prefate disposizioni sanciscono la nullità dell'avviso di accertamento soltanto nell'ipotesi in cui manchi la sottoscrizione.

La decisione dei Supremi Giudici

La Cassazione, investita della questione, innanzitutto, ha richiamato la sua giurisprudenza pregressa in base alla quale

“l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, se non reca la sottoscrizione del capo dell'Ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Se la sottoscrizione non è quella del capo dell'Ufficio titolare ma di un funzionario, quale il direttore tributario, di nona qualifica funzionale, 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.

Fermi, infatti, i casi di sostituzione e reggenza di cui all'art. 20, comma primo, lett. a) e b), del d .P.R. 8 maggio 1987 n. 266, è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere: il solo possesso della qualifica non abilita il direttore tributario alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'Ufficio”3.

I Giudici di piazza Cavour hanno aggiunto, poi, che la difesa erariale, pur allegando di avere prodotto unitamente all'atto di appello il provvedimento contenente la delega al menzionato funzionario, non ha prospettato alcuna censura sotto il profilo della omessa valutazione e considerazione degli elementi probatori di causa, né rileva in alcun modo l'argomento secondo cui non sarebbe applicabile alla specie di causa la disciplina dell'art.7 dello Statuto del contribuente, norma alla quale né il giudice di appello si è richiamato né la stessa parte ricorrente ha asserito sia stata violata con la sentenza impugnata, atteso che non si discute dell'omessa partecipazione al contribuente degli atti presupposti o comunque richiamati dal provvedimento impositivo ma della esistenza di uno degli elementi necessari del provvedimento medesimo.

Alla stregua delle precedenti considerazioni, gli Ermellini hanno dichiarato il ricorso inammissibile, confermando, così, sostanzialmente, quanto stabilito dai giudici d'appello.

Accertamento nullo senza delega di firma - Alcune considerazioni

Se la pronuncia fosse corretta, vi sarebbero decine di migliaia di atti impositivi a rischio di nullità, atteso che nel 90% dei casi gli avvisi di accertamento vengono sottoscritti da funzionari delegati dal Direttore dell'Ufficio Provinciale, che, per ovvie ragioni, non può firmare personalmente ogni singolo atto emesso dall'Ufficio.

Gli avvisi di accertamento con firma su delega, peraltro, per prassi, non sono mai muniti del relativo provvedimento di delega, che, al più, viene citato, ma non allegato.



La sentenza in commento, invero, presenta qualche errore, anche concettuale, che si evince già chiaramente con l'esame dei precedenti giurisprudenziali richiamati nella parte motiva. Leggendone il testo riproposto nella pronuncia odierna, infatti, si rileva che la Cassazione, in tali occasioni, si era limitata a statuire che

“Se la sottoscrizione non è quella del capo dell'Ufficio titolare ma di un 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”; e ancora: “è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere: il solo possesso della qualifica non abilita il direttore tributario alla sottoscrizione”.

In effetti, nel caso oggetto della sentenza in commento, l'Amministrazione Finanziaria aveva dimostrato l'esistenza della delega, dopo la contestazione in sede contenziosa del contribuente, allegando addirittura all'appello il relativo provvedimento.

Ma non solo: il funzionario delegato aveva sottoscritto l'atto in virtù di una specifica delega, e non soltanto assumendo la sua qualifica quale fatto legittimante la sottoscrizione. In sostanza, l'Agenzia delle Entrate, nel caso di specie, aveva adempiuto al suo onere probatorio circa l'esistenza della delega e l'atto, pertanto, non poteva ritenersi nullo.

Del resto, esaminando più approfonditamente le due precedenti pronunce richiamate dai Giudici di piazza Cavour si riscontra che la numero 14626 del 2000 riguardava un caso in cui l'atto impositivo non

era stato sottoscritto dal Capo Ufficio, ma da un funzionario delegato. Il Fisco, però, a fronte della contestazione del contribuente, non aveva fornito la prova dell'esistenza di tale delega e, per questo motivo, gli Ermellini avevano stabilito che non era sufficiente la qualifica direttiva del funzionario, essendo necessaria, invece, una specifica delega del Capo Ufficio alla sottoscrizione degli atti impositivi.

Con la sentenza 14195 del 2000, invece, il Supremo Collegio aveva affrontato il caso di un atto impositivo sottoscritto da un funzionario delegato dal Capo Ufficio, che, però, secondo le censure del contribuente, non era legittimato a tale sottoscrizione per vizio della delega, atteso che la stessa era stata conferita al funzionario per la sottoscrizione di atti inferiori ad un certo ammontare, mentre quello oggetto di causa era di importo superiore.

Insomma, si trattava di una delega che non era stata correttamente conferita e, pertanto, non poteva ritenersi valida.

La Cassazione aveva stabilito, in proposito, che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento - atto della pubblica Amministrazione a rilevanza esterna - da parte di funzionario diverso da quello (il capo dell'ufficio emittente) 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, cc. 1 e 3, del D.P.R. n. 600 del 1973.

Come si intuisce facilmente, le sentenze sopra riportate afferiscono ad ipotesi completamente diverse rispetto a quella della pronuncia odierna, giacché riguardano, in un caso, la mancanza della prova di esistenza della delega stessa, e nell'altro, la sussistenza di una delega di firma conferita per atti diversi da quelli sottoscritti (e poi impugnati).

Nel caso relativo alla sentenza in commento, invece, l'Amministrazione Finanziaria aveva certamente provato l'esistenza della delega di firma, allegandola all'atto d'appello, ed il contribuente non aveva eccepito nulla contro la sua validità, ma soltanto la mancanza dell'allegazione all'atto impositivo.

A parere di chi scrive, in conclusione, la decisione della Cassazione, adottata probabilmente più per vizi formali del ricorso ("la parte ricorrente ... non ha prospettato alcuna censura") che non per questioni sostanziali, appare errata, anche alla luce della stessa giurisprudenza di legittimità richiamata, che, per quanto già osservato, depone in senso esattamente contrario a quello deciso dai Supremi Giudici con la pronuncia odierna.

15 ottobre 2012

Alessandro Borgoglio

NOTE

1 Analoghe disposizioni sono previste ai fini Iva dall'articolo 56 del DPR 633/1972.

2 L'articolo 7, comma 1, dello Statuto del Contribuente (legge 212/2000) stabilisce che "Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama".

3 Le sentenze richiamate sono le numero 14626/2000 e 14195/2000.