Atto di accertamento e delega di firma: possono essere annullati gli avvisi di accertamento qualora non venga esibita la delega dal Direttore provinciale al responsabile del procedimento

di Francesco Buetto

Pubblicato il 27 Ottobre 2012

approfondiamo le problematiche relative alla delega di firma ai funzionari che redigono gli atti di accertamento: è necessario allegare la delega altrimenti l'avviso di accertamento potrà essere annullato

Con sentenza n.17400, pubblicata l'11 agosto 2012, la Corte di Cassazione ha annullato gli avvisi di accertamento, non validamente sottoscritti, poichè firmati dal responsabile del procedimento, la cui delega non è stata però esibita.

La sentenza

La Corte Suprema, facendo propri due precedenti (Cass. n. 14626/2000 e Cass. n. 14195/2000) ha affermato che l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi dell'art. 42, del D.P.R. n. 600/73, *"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 al D.P.R. 8 maggio 1987, n. 266, art. 20, comma 1, lett. a) e b), 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".*

Breve rassegna giurisprudenziale

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Con sentenza n. 10513 del 22 febbraio 2008 (dep. il 23 aprile 2008), la Corte di Cassazione aveva già avuto modo affermando che l'avviso di accertamento deve essere sottoscritto a pena di nullità dal capo dell'ufficio finanziario, facendo comunque salvo l'atto di accertamento sottoscritto da altro soggetto da questi delegato ed impiegato della carriera direttiva.

La Cassazione, richiamando un proprio precedente – sentenza n. 14626 del 10 novembre 2000 – aveva "*stabilito che l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, 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 al D.P.R. 8 maggio 1987, n. 266, art. 20, comma 1, lett. a) e b), 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*".

Sul punto, ricordiamo che con sentenza n. 7 del 4 gennaio 2011 (ud. del 10 novembre 2010) la CTP di Bologna, Sez. XII, ha dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento sottoscritto da soggetto non abilitato a mente delle disposizioni di cui all'art. 42, D.P.R. n. 600/1973.Il Collegio giudicante ha ritenuto non discostarsi dall'ormai consolidala giurisprudenza di legittimità sul punto (secondo i giudice bolognesi): "*L'avviso di accertamento è nullo, ai sensi dell' art. 42 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 quelladel 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 sottoscritto o la presenza della delega del titolare dell'ufficio. Fermi, infatti, i casi di sostituzione e reggenza di cui all'art. 20, comma 1, lett. a) a b) 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 Cassazione civile, sez. trib. 10 novembre 2000, n. 14626. Tal indirizzo si è consolidato con la sent. Cass. 23-4-2008, n. 10513*".Il Fisco - costituendosi - era ancora in tempo per provare la correttezza della sottoscrizione.

Tuttavia, osservano i giudici, "*l'ufficio, nella pur corposa costituzione, non smentisce l'assunto perché, anche leggendo con attenzione il documento prodotto dall'Ufficio - Attribuzione di deleghe - non viene smentito che il firmatario dell'atto (S.V.) non ha una qualifica conforme alla prescrizione di legge per firmare l'accertamento (IX qualifica funzionale)*". Infatti, "*una diversa interpretazione delle norme snaturerebbe i rapporti tra fisco e cittadino, atteso che soltanto un dirigente ovvero un funzionario possono garantire il rispetto dello statuto del contribuente, con particolare riferimento agli art. 3. 17, 19, 24 L. 212/2000 … a fronte di ampi poteri del Fisco (come nel caso dedotto accertamento di reddito attraverso presunzioni semplici) il cittadino ha - quantomeno - il diritto a che vengano esercitati da personale idoneo, che peraltro - la stessa amministrazione finanziaria ritiene tale*".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Ed ancora con sentenza n. 13512 del 18 maggio 2011 la Corte di Cassazione ha affermato che "*l'avviso di accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 1, deve essere sottoscritto dal capo dell'Ufficio ... o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato nell'esercizio dei poteri amministrativi (Cass. n. 18515 del 2010); che gli ordini di servizio emessi dal direttore a tal fine hanno valore di delega, derivando dal potere organizzativo ad esso proprio, ed in quanto tale idonea a trasmettere il potere di sottoscrizione ai sensi di cui sopra; che quindi, ove sia esplicitata la volontà dirigenziale (requisito non contestato in sentenza) l'atto ha necessariamente valenza esterna derivando tale valore direttamente dal comma 1 della legge citata; che la mancanza di una sottoscrizione del direttore sugli ordini di servizio non ha rilievo, in quanto, in mancanza di espressa disposizione di legge che ponga tale requisito a pena di nullità (a differenza dalla ipotesi di cui sopra) vale il consolidato principio che " l'atto amministrativo esiste come tale allorchè i dati emergenti dal procedimento amministrativo consentano comunque di ritenerne la sicura provenienza dall'amministrazione e la sua attribuibilità a chi deve esserne l'autore secondo le norme positive, salva la facoltà dell'interessato di chiedere al giudice l'accertamento dell'effettiva provenienza dell'atto stesso dal soggetto autorizzato a formarlo. Ne consegue che il difetto di sottoscrizione autografa dell'atto amministrativo non è, di per sè, motivo di invalidità dello stesso. "(Cass. n. 13375 del 2009); che pertanto, non essendo stata contestata la provenienza dell'atto, e comunque non avendo il giudice provveduto all'accertamento, la delega è valida e così pure l'atto impugnato*".

Brevi note

La delega di firma[1] è l'atto dispositivo con cui il direttore dell'ufficio (oggi Direttore provinciale) attribuisce ad altro soggetto (capo area, capo *team*, capo ufficio controlli...) il potere di sottoscrivere, in sua vece, gli atti di accertamento.

La delega è pertanto un negozio unilaterale che si perfeziona con la manifestazione di volontà del delegante, senza che occorra il consenso del delegato.

E', quindi, un provvedimento che opera nel campo organizzativo, incidendo nell'ordine delle attribuzioni e competenze, con cui comunque il direttore dell'ufficio non si priva dei propri poteri ma demanda al delegato solamente l'esercizio dei poteri (a parte la possibilità di revocare la delega).

Infatti, il capo dell'ufficio, cui è attribuita la competenza per l'emanazione dell'atto, ha una competenza propria, pur se può delegare altro funzionario dello stesso ufficio.

Trattandosi di competenza propria del direttore, i delegati alla firma non possono, a loro volta sub delegare i capi *team*, sicchè, un'eventuale delega a questi ultimi va direttamente conferita dal direttore dell'ufficio.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La sentenza che si annota si discosta, invece, dall'ultimo precedente della Corte di Cassazione che confermava la validità dell'atto sottoscritto riconducibile all'ufficio. La sottoscrizione rimarrebbe valida (ferme le eventuali problematiche disciplinari interne che investono il delegante e il delegato), atteso fra l'altro che il nuovo art. 21-octies della legge n. 241/90 – riguardante l'annullabilità del provvedimento – ritiene non annullabile il provvedimento adottato per violazioni formali, quando si è in presenza di un atto vincolato e non discrezionale.

24 ottobre 2012

Francesco Buetto

1 Cfr. ANTICO, *Validità della delega di firma degli atti di accertamento*, in "*La Settimana fiscale*", n. 43/2003, pag. 33; ANTICO, *La delega di firma: un falso problema*, in "*il fisco*", n. 9/2008, pag. 1593.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D