

---

# L'importanza della delega alla sottoscrizione degli atti di accertamento

---

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 18 Gennaio 2013

la Corte di Cassazione è recentemente tornata a decidere sulla delega di firma relativa agli atti di accertamento. Ecco l'interpretazione aggiornata della Suprema Corte sulla delega di firma e sull'obbligo di depositare tale delega in fase contenziosa

Con ordinanza n.19739 del 13 novembre 2012 la Corte di Cassazione torna ad affrontare la questione della delega di firma.

## Il fatto

La CTR ha rigettato l'appello dell'Agenzia, proposto contro la sentenza della CTP che aveva accolto il ricorso ed ha così confermato l'annullamento dell'avviso di accertamento, poiché non recante valida sottoscrizione ai sensi dell'art. 42 del DPR n. 600/1973.

La predetta CTR ha motivato la decisione ritenendo che – non risultando prodotta nel giudizio di primo grado la delega a favore del funzionario che aveva sottoscritto il provvedimento impositivo e non potendo essa essere prodotta nel giudizio di appello per il divieto dell'art. 345 c.p.c. – a nulla poteva rilevare che l'Agenzia appellante avesse chiesto di produrre nel grado di appello la delega conferita dal direttore dell'ufficio al menzionato funzionario.

## Le doglienze delle Entrate

L'A.F. si duole – da un canto – del fatto che il giudicante abbia ritenuto fondata l'eccezione di nullità, per quanto l'atto fosse sottoscritto “da parte di funzionario dell'area controllo dell'ufficio” (con sottoscrizione apposta “per il direttore ed in virtù di apposita delega conferita dal direttore dell'Ufficio a detto

funzionario, in riferimento dell'esercizio delle funzioni attribuite a quest'ultimo") sicché la nullità non si sarebbe potuta pronunciare in applicazione dell'art. 42 che la commina solo per l'ipotesi in cui fatto non sia sottoscritto.

D'altra parte eccepisce l'applicazione al processo tributario della disposizione prevista nell'art. 345 del codice civile, per quanto questa sia derogata dalla speciale previsione del menzionato art. 58 che consente alle parti la produzione in appello dei documenti che abbiano mera funzione di supporto probatorio alle pretese già svolte nel precedente grado.

#### La sentenza

Per la Corte, da un canto, la pronuncia del giudicante (per implicito concludente circa la nullità del provvedimento non sottoscritto dal capo dell'ufficio o da altro funzionario specificamente delegato) è conforme alla giurisprudenza ripetuta di questa Corte (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 14626 del 10/11/2000; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 14195 del 27/10/2000), senza che si ravvisino ragioni per mutare detto orientamento, giurisprudenza secondo la 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”.*

D'altro canto, la censura concernente la violazione dell'art.58 D.Lgs. 546/1992, per la Corte

*“avrebbe necessitato l’assolvimento di un onere di autosufficienza nell’allegazione sia delle modalità di produzione che del contenuto del documento di cui si lamenta il diniego di ammissibilità e l’omesso esame (con specifico riferimento alla decisività e sufficienza delle circostanze oggetto della produzione documentale, in punto di loro coerenza con la previsione del comma 1 dell’art. 42 ridetto) a cui la parte ricorrente non ha provveduto”.*

Viene quindi richiamato l’insegnamento della Corte secondo il quale:

*“Con riferimento al regime processuale anteriore al d.lgs. n. 40 del 2006, ad integrare il requisito della cosiddetta autosufficienza del motivo di ricorso per cassazione concernente, ai sensi del n. 5 dell’art. 360 cod. proc. civ. (ma la stessa cosa dicasi quando la valutazione dev’essere fatta ai fini dello scrutinio di un vizio ai sensi del n. 3 dell’art. 360 o di un vizio integrante error in procedendo ai sensi dei numeri 1, 2 e 4 di detta norma), la valutazione da parte del giudice di merito di prove documentali, è necessario non solo che tale contenuto sia riprodotto nel ricorso, ma anche che risulti indicata la sede processuale del giudizio di merito in cui la produzione era avvenuta e la sede in cui nel fascicolo d’ufficio o in quelli di parte, rispettivamente acquisito e prodotti in sede di giudizio di legittimità essa è rinvenibile. L’esigenza di tale doppia indicazione, in funzione dell’autosufficienza, si giustificava al lume della previsione del vecchio n. 4 dell’art. 369, secondo comma, cod. proc. civ., che sanzionava (come, del resto, ora il nuovo) con l’improcedibilità la mancata produzione dei documenti fondanti il ricorso, producibili (in quanto prodotti nelle fasi di merito) ai sensi del primo comma dell’art. 372 cod. proc. civ.” (Cass. Sez. 3, Sentenza n. 12239 del 25/05/2007; con differenti sfumature argomentative, concordano anche Cass., Sentenza n. 4840 del 07/03/2006; Cass., Sentenza n. 17424 del 29/08/2005; Cass., Sentenza n. 6972 del 04/04/2005; Cass., Sentenza n. 6225 del 23/03/2005).*

Breve rassegna giurisprudenziale

Con sentenza n. 10513 del 22 febbraio 2008 (dep. il 23 aprile 2008), la Corte di Cassazione aveva già avuto modo di affermare 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 consolidata giurisprudenza di legittimità sul punto (secondo i giudici 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 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 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) e 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 al 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”.*

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 sé, 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”.*

Da ultimo, 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 Corte Suprema, facendo propri due precedenti (Cass. nn. 14626/2000 e 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”.*

## **La delega alla sottoscrizione degli atti di accertamento - Brevi note**

La delega di firma<sup>1</sup> 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.

La sentenza che si annota si discosta, invece, dal pensiero di un certa corrente giurisprudenziale della Corte di Cassazione che conferma 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.

18 gennaio 2013

Francesco Buetto



## NOTE

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.