
Il problema della firma sugli avvisi di accertamento

di [Maurizio Villani](#)

Pubblicato il 14 Gennaio 2013

“l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione...”; analisi del problema della sottoscrizione degli avvisi di accertamento e delle possibilità di delega di firma concesse ai funzionari dell'Agenzia

Il problema della invalidità degli avvisi di accertamento non firmati è stato più volte affrontato e deciso sia dalla giurisprudenza di merito sia dalla Corte di Cassazione, che ha stabilito importanti principi che in questa sede si intendono sottolineare.

L'art. 42 del DPR n. 600 del 29/09/1973 e successive modifiche ed integrazioni stabilisce al primo comma **“Gli avvisi di accertamento 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”**, mentre al terzo ed ultimo comma prevede **“L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione...”**.

1. L'essenzialità della firma

La Corte di Cassazione, con varie sentenze (n. 21954/2004, n. 5684/2000, n. 9394/97, n. 13375/09), ha rilevato la non essenzialità ontologica del requisito della sottoscrizione degli atti amministrativi ai fini della esistenza e validità degli stessi.

Ciò in quanto l'evoluzione giurisprudenziale in materia, nel completare un processo di svalorizzazione della sottoscrizione autografa come dichiarazione della provenienza dell'atto dalla persona del titolare dell'organo e come prova scritta di tale provenienza, ha rilevato che l'atto amministrativo esiste come atto di un certo tipo se esso proviene dall'organo oggettivamente inteso e reca contrassegni che impegnano la responsabilità della persona titolare dell'organo (come, per esempio, la carta intestata ovvero le impronte dell'ufficio ovvero la notificazione a richiesta dell'ufficio medesimo, quando si tratta di atti destinati a terzi).

In definitiva, secondo la Corte di Cassazione si deve “ritenere che l’atto amministrativo esiste come tale allorché i dati emergenti dal procedimento amministrativo consentano comunque di ritenere la sicura attribuibilità dell’atto a chi deve esserne l’autore secondo le norme positive, **salva la facoltà dell’interessato di chiedere al giudice l’accertamento in ordine alla sussistenza, sull’originale del documento notificato, della sottoscrizione del soggetto autorizzato a formare l’atto amministrativo (Cass., Sez. I, 12/07/2001 n. 4991) “(in tal senso, Cass. sent. n. 13375/09).**

Appunto per questo, indipendentemente dall’essenzialità ontologica o meno del requisito della sottoscrizione degli atti amministrativi, è consigliabile chiedere **sempre** al giudice accertamenti in ordine all’esistenza e validità della sottoscrizione degli avvisi di accertamento.

2. Disciplina in materia di imposte indirette

La Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 21562/05 dell’08 giugno 2005, depositata il 07/11/2005, ha precisato che il succitato art. 42 DPR n. 600/73 è una norma diretta espressamente a regolare **soltanto** le formalità degli avvisi di accertamento in materia di imposte dirette; perciò, non è suscettibile di applicazione al di fuori di tale materia.

Infatti, secondo la Corte di Cassazione “manca, allo stato, nel diritto tributario, una disciplina di ordine generale applicabile a tutte le imposte, sia dirette che indirette: ed è il legislatore che, mediante specifici richiami alla disciplina di una determinata imposta, rende di volta in volta applicabili ad una determinata imposta le norme dettate per un altro tributo (come, ad esempio, accade per l’accertamento in materia di imposte dirette e di IVA ovvero per la disciplina dell’INVIM in relazione a quella di registro).

Al riguardo, è il caso di rilevare che una previsione di nullità dell’atto impositivo per la mancanza di sottoscrizione dell’avviso di accertamento notificato al contribuente, così come non trova riscontro in materia di IVA (vedi art. 56, commi 2, 3 e 4 DPR n. 633/1972), neppure risulta contenuta in materia di registro (che qui, seppur indirettamente, rileva, posto che l’avviso di liquidazione per cui è controversia ha riguardato proprio tale imposta) dall’art. 52 DPR n. 131/1986”.

In ogni caso, anche alla luce di quanto sopra esposto, secondo me, ciò non impedisce al contribuente di chiedere **sempre** al giudice tributario l’accertamento in ordine alla sussistenza, sull’originale del documento notificato, della sottoscrizione del soggetto autorizzato a formare l’atto amministrativo (come esposto alla precedente lett. A), **eccependo l’inesistenza dell’atto stesso** (in tal senso, Cass., Sez. Tributaria, sentenza n. 14195/2000), in quanto

un atto amministrativo (come è l'avviso di accertamento o di rettifica o di liquidazione o di irrogazione delle sanzioni) non può essere totalmente privo di sottoscrizione o firmato da soggetto privo di delega.

3. Delega di firma

L'art. 42 cit. prevede che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento può essere eseguita anche **“da altro impiegato della carriera direttiva da lui [capo dell'ufficio] delegato”**.

Nella delega di firma (non già di funzioni) l'organo delegante mantiene la piena titolarità dell'esercizio del proprio potere e delega ad altri soltanto il compito di firmare atti di esercizio dello stesso potere, con la conseguenza che l'atto firmato dal delegato resta imputato all'organo delegante (in tal senso, Cass. n. 6882/2000 e n. 6113/2005).

Logicamente, la delega deve essere espressamente conferita e risultare da atto scritto, che può essere anche **un ordine di servizio**.

Infatti, 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.

Quindi, ove sia esplicitata la volontà dirigenziale, l'atto ha necessariamente valenza esterna, derivando tale valore direttamente dal citato art. 42, comma primo (in tal senso, Cass. – Sez. Trib. – sent. 13512/2011).

L'atto di accertamento può essere sottoscritto anche dal **“reggente”**, cioè “dal capo dell'Ufficio”, così come individuato ed indicato attraverso provvedimenti amministrativi di organizzazione degli uffici (Cass. n. 6836/1994). Logicamente, come prevede il più volte citato art. 42, la delega, a pena di nullità, deve essere rilasciata **ad un impiegato della carriera direttiva** (ex nona qualifica; oggi, con il nuovo CCNL delle Agenzie fiscali, deve trattarsi, invece, di funzionari appartenenti alla **terza area professionale**, come precisato dalla Circolare n. 235/E dell'08 agosto 1997 emessa dalla Dir. AA. GG. e Cont. Trib.).

E' da escludere, pertanto, che i lavoratori appartenenti alle prime due aree professionali dell'Agenzia delle entrate possano sottoscrivere atti impositivi, ancorchè specificatamente delegati a tal fine dal Direttore provinciale.

Inoltre, secondo me, nello stabilire i limiti quantitativi entro cui può essere rilasciata la delega, bisogna fare riferimento al **totale delle imposte, delle sanzioni e degli interessi** per evitare che rilevanti questioni tributarie non siano sottoscritte dal Direttore provinciale, salvo logicamente i casi di sostituzione e reggenza di cui all'art. 20, comma

primo, lett. a) e b), del DPR n. 266 dell'08 maggio 1987 (Cass., Sez. Trib., sent. N. 10513/2008 e n. 14626 del 10/11/2000).

Inoltre, l'art. 17, c. 1-bis, D.Lgs. n. 165/2001 dà facoltà ai dirigenti di delegare alcune delle proprie competenze "per specifiche e comprovate ragioni" e "per un periodo di tempo determinato".

Infine, occorre precisare che gli apprezzamenti di fatto sulla valenza e sulla portata di un atto amministrativo, involgendo questioni di merito, non sono ricorribili in Cassazione, a meno che le censure siano volte ad evidenziare, a mente dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., carenze e deficienze intrinseche dell'**iter argomentativo** percorso dal giudice del merito per pervenirvi (in tal senso, Cass., Sez. Trib., sentenza n. 14195 del 07 giugno 2000, depositata il 27 ottobre 2000).

Appunto per questo, secondo me, la delega, **preventiva**, deve essere allegata e notificata insieme all'avviso di accertamento per dare modo al contribuente, anche alla luce dell'art. 7, comma 1, dello Statuto del contribuente (Legge n. 212/2000), di poter conoscere da subito le condizioni ed i presupposti che hanno giustificato il rilascio di una delega.

4. ONERE DELLA PROVA SEMPRE DELL'UFFICIO

La Corte di Cassazione ha più volte chiarito che incombe sempre all'Amministrazione finanziaria dimostrare, in caso di specifica e puntuale contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio.

Infatti, fermi i già citati casi di sostituzione e reggenza (art. 20 DPR n. 266/87 cit.), è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere.

Il solo possesso della qualifica direttiva non abilita assolutamente il funzionario tributario alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto riferibile sempre al capo dell'ufficio (in tal senso, Cass., Sez. Trib., sentenze n. 10513/2008 e n. 14626 del 10/11/2000).

Inoltre, la Corte di Cassazione, con giurisprudenza costante e consolidata, ha precisato che, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario **non** è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove in forza dei poteri istruttori attribuitigli dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992, perché tali poteri sono **meramente integrativi (e non esonerativi)** dell'onere probatorio principale e vanno esercitati, **al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità della parti nel processo**, soltanto per sopperire

all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte (Cass., Sez. 5, n. 10267 del 16/05/2005; Cass., Sez. 5, n. 12262 del 25/05/2007; Cass., Sez. 5, n. 2487 del 06/02/2006; Cass., Sez. Trib., sent. n. 10513/2008).

Quindi, in caso di contestazioni, incombe **sempre** all'Amministrazione finanziaria dimostrare l'esercizio del potere sostitutivo o la presenza della delega scritta o preventiva (Cass., Sez. Trib., sentenza n. 14626/2000).

Concetto ultimamente ribadito dalla Corte di Cassazione, Sesta Sezione civile – T, con la sentenza n. 17400 del 27/09/2012, depositata in cancelleria l'11/10/2012, secondo la quale "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".

Nella fattispecie, la Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso dell'Agenzia delle entrate, che peraltro è stata anche condannata alle spese di lite, perché, pur affermando di aver prodotto in una con l'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.

5. DEPOSITO DELLA DELEGA IN APPELLO

L'art. 58, ultimo comma, D.Lgs. n. 546/1992 testualmente dispone: **"E' fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti"**.

Pertanto, l'ufficio può depositare anche in appello la relativa delega (in tal senso, Cass., Sez. Quinta civile, sentenza n. 20086 del 27/06/2005, depositata il 17/10/2005).

In sede di ricorso per Cassazione, però, la censura concernente la violazione del succitato art. 58 (per quanto possa considerarsi irrilevante la menzione del numero 3 dell'art. 360 c.p.c. anziché del numero 4) **deve assolvere all'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 dell'art. 42 cit.), cui la parte ricorrente deve sempre provvedere (in tal senso, Cass., Sesta Sezione civile – T -, sent. n. 19739 del 24 ottobre 2012, depositata il 13 novembre 2012).

Su tale specifico punto è utile ricordare il costante insegnamento della Corte di Cassazione 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 c.p.c. (ma la stessa cosa dicasi quando la valutazione deve 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 acquisiti e prodotti in sede di giudizio di legittimità, essa è rinvenibile. L’esigenza di tale **doppia** indicazione, in funzione dell’autosufficienza, si giustifica al lume della previsione del vecchio n. 4 dell’art. 369, secondo comma, c.p.c., 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 c.p.c. (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).

6. GIURISPRUDENZA DI MERITO

Si segnalano alcune importanti sentenze delle Commissioni Tributarie di merito che, anche in applicazione dei principi esposti dalla Corte di Cassazione, hanno annullato gli avvisi di accertamento per mancanza o invalidità della delega di firma:

- CTR del Lazio, sent. n. 108 dell’11 luglio 2005;
- CTP di Torino – Sez. VIII, sent. n. 107 del 19/02/2003;
- CTP di Bologna, sent. n. 7/12/11 del 04 gennaio 2011;
- CTP di Enna, Sez. III, sent. n. 41 del 06 aprile 2006;
- CTP di Modena, Sez. I, sent. dell’08 maggio 2002;
- CTP di Vicenza, Sez. V, sent. n. 46 del 23 maggio 2007;
- CTP di Matera, Sez. III, sent. n. 109 del 23 febbraio 1991;

- CTP di Siracusa, Sez. IV, sent. n. 242 del 31 dicembre 2007;
- CTR del Lazio, Sez. 37, sent. n. 43 del 10 marzo 2009;
- CTP di Lecce, Sez. 7, sent. 229 del 20 settembre 2002;
- CTP di Venezia, sent. n. 145 del 18 ottobre 2010;
- CTP di Venezia, sent. n. 128 del 07 settembre 2011;
- CTP di Pesaro, sent. n. 274/01/09 dell'01 dicembre 2009;
- CTP di Lecce, Sez. 1, sent. n. 431 dell'11 maggio 2012 (depositata in segreteria il 28 settembre 2012 – RGR n. 2354/10).

Con quest'ultima sentenza, correttamente, i giudici leccesi hanno totalmente annullato l'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione dal momento che l'atto di attribuzione della delega della firma (n. prot. 2009/8172), prodotto in atti dall'ufficio, conferisce tale delega al capo area sottoscrittore dell'atto con efficacia limitata al **31/12/2009**; pertanto, rispetto all'avviso di accertamento in contestazione emesso in data **03/09/2010**, non è stata provata da parte dell'ufficio la sussistenza all'epoca di un provvedimento idoneo a conferire il potere di sottoscrizione.

Infatti, come già precisato in precedenza, non bisogna dimenticare che l'art. 17, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 165 del 30 marzo 2001 (comma inserito dall'art. 2 della Legge n. 145 del 15 luglio 2002, applicabile anche alle Agenzie fiscali, in base all'art. 1) dà facoltà ai dirigenti di delegare alcune delle proprie competenze per **“specifiche e comprovate ragioni”** e **“per un periodo di tempo determinato”**, soprattutto per non pregiudicare l'uniformità di indirizzo dell'ufficio nella delicata ed importante fase degli accertamenti.

8 gennaio 2013

Maurizio Villani