

L'avviso di accertamento non firmato è nullo

di [Federico Gavioli](#)

Pubblicato il 12 Aprile 2013

la corretta sottoscrizione dell'avviso di accertamento è elemento essenziale per rendere l'avviso di accertamento valido; in mancanza di valida sottoscrizione l'avviso è nullo!

L'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate privo della valida sottoscrizione è da ritenersi nullo; è quanto affermato dalla Corte Suprema di Cassazione, con l'ordinanza numero 17400, del 11 ottobre 2012.

La vicenda trae origine dal fatto che la Commissione tributaria regionale aveva rigettato l'appello dell'Agenzia delle Entrate, confermando la sentenza della CTP, in merito all'annullamento degli avvisi di accertamento per IRPEF-IRAP-IVA relativi agli anni 2002-2003, perché gli atti erano stati notificati privi della valida sottoscrizione ai sensi dell'art. 42 del DPR n. 600/1973.



Occorre preliminarmente evidenziare che secondo la comune definizione, l'atto amministrativo è una manifestazione concreta di volontà di un organo della Pubblica Amministrazione che agisce per finalità amministrative, in quanto capace di produrre effetti giuridici.

La Pubblica Amministrazione, come ente che personifica e rappresenta gli interessi della collettività, ha per suo compito essenziale quello di agire per la soddisfazione di tali interessi.

Ogni atto amministrativo, dunque, sia esso completamente vincolato dalle norme giuridiche o contenente elementi di ampia discrezionalità, deve essere diretto a soddisfare l'interesse pubblico nel modo migliore, in relazione alle circostanze sulle quali interviene. Le norme che vincolano l'attività giuridica dell'Amministrazione, considerate dal punto di vista dell'atto giuridico, in cui quell'attività di volta in volta

si concreta, stabiliscono dei requisiti cui l'atto deve attenersi.

L'esistenza di un atto amministrativo esige, dunque, la presenza dei suoi requisiti essenziali: in difetto anche di uno solo di questi l'atto è nullo, come è nullo il contratto cui manchino i requisiti indicati dall'art. 1325 del codice civile.

Detti requisiti essenziali sono tre:

1. la provenienza dalla Pubblica Amministrazione (requisito soggettivo);
2. l'eseguibilità, cioè l'attitudine, anche solo materiale, a produrre degli effetti (requisito oggettivo);
3. la perfezione, cioè il compimento dell'intero procedimento della sua formazione (requisito formale).

La violazione di legge è un vizio che deve essere assunto in senso assai più ristretto di quello che la sua denominazione potrebbe far intendere, essendo chiaro che, anche l'incompetenza e l'eccesso di potere, sono, in senso ampio, violazioni di norme giuridiche.

L'espressione "violazione di legge", riferita agli atti amministrativi, indica in linea generale l'inosservanza delle norme che concernono il procedimento di emanazione e la forma degli atti amministrativi; cosicché questo tipo di vizio può avere manifestazioni assai diverse in uno stesso atto amministrativo, e da un atto amministrativo ad un altro, a seconda dell'inosservanza delle norme giuridiche che regolano quella particolare azione amministrativa.

Il provvedimento amministrativo è nullo, quando manca di elementi essenziali, quando è viziato da difetto assoluto di attribuzione, quando è adottato in violazione o elusione del giudicato, e negli altri casi espressamente previsti dalla legge; è annullabile, se adottato in violazione della legge o viziato da eccesso di potere, ma non è annullabile quando sia palese, per la natura vincolata del provvedimento, che il suo contenuto non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

L'art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, prevede, 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”.

Il successivo comma 3 prevede, inoltre, che “L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione...”. Occorre, pertanto, verificare quali effetti produce l'inosservanza di tale disposizione normativa.

La sottoscrizione da parte di un soggetto non validamente ed efficacemente delegato, è stato ribadito dalla giurisprudenza di legittimità, non soddisfa il requisito previsto a pena di nullità dell'atto; l'avviso di accertamento, in quanto atto idoneo ad incidere autoritativamente la sfera giuridico-patrimoniale del contribuente, è un atto amministrativo che deve riunire tutti gli elementi previsti dalla legge e tra i quali, quindi, anche la sottoscrizione dell'atto stesso, ovvero il segno documentato e certo che renda esplicita, con chiara procedura di delega, la piena adesione, quale soggetto investito del pubblico potere, anche del differito mantenimento, della rappresentanza dell'Agenzia delle Entrate.

I giudici della CTR , con la sentenza in commento, avevano motivato la decisione ritenendo che “l'operato dell'Ufficio accertatore è affetto da nullità insanabile”, a mente dell'art. 42 del DPR 600/1973, allorquando ha proceduto all'emissione dei due avvisi di accertamento impugnati

“omettendo l'esibizione e l'allegazione della delega del capo dell'Ufficio alla sottoscrizione degli stessi da parte del funzionario delegato signora...”.

Col motivo di ricorso in Cassazione, l'Agenzia delle Entrate, è del parere che i giudici del merito abbiano ritenuto fondata l'eccezione di nullità, per quanto gli avvisi impugnati fossero stati entrambi sottoscritti dal responsabile del procedimento, nella persona di un funzionario dell'Agenzia delle Entrate, munito di delega di firma conferita con ordine di servizio, sicché 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 parte ricorrente, non vi sarebbe ragione di supporre che il provvedimento di delega debba essere necessariamente allegato al provvedimento impositivo (in applicazione dell'art. 7 dello Statuto del contribuente) 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”.

L'art. 7, c. 1, della L. 27 luglio 2000, n. 212 ("Statuto dei diritti del Contribuente") prevede che tutti gli atti tributari debbano essere adeguatamente motivati; ciò si concretizza, secondo il dato positivo, nell'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione.

Viene stabilito, inoltre, che "Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama".

Il successivo art. 17 precisa che le prescrizioni imposte dallo "Statuto dei diritti del Contribuente" si applicano anche agli agenti della riscossione.

In base a ciò, è quindi chiaro che anche le cartelle di pagamento devono essere motivate in ragione ai presupposti fattuali e alle ragioni di diritto che hanno comportato la maggiore pretesa, posto che il requisito motivazionale non è di certo circoscritto agli avvisi di accertamento.

Per i giudici della Corte di Cassazione il ricorso è inammissibile e deve essere rigettato. La Corte di Cassazione secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale conferma che l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi dell'art. 42 del DPR n.600/1973, 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, c. 1, lett. a - b del DPR 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.

Nella sentenza oggetto del presente commento i giudici di legittimità evidenziano come l'Agenzia delle Entrate pur allegando di avere prodotto 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; per la Cassazione, non 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 è in discussione l'omessa partecipazione al contribuente degli atti presupposti o comunque richiamati dal provvedimento impositivo ma della esistenza di uno degli elementi necessari del provvedimento medesimo.

La Corte di Cassazione, in conclusione, rigetta il ricorso dell'Agenzia delle Entrate e la condanna anche al pagamento delle spese sostenute dalla controparte.

12 aprile 2013

Federico Gavioli