

## Poteri di firma dell'Ufficio e nullità dell'avviso di accertamento

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Pubblicato il 13 Ottobre 2014

la mancata sottoscrizione da parte del Dirigente, capo dell'ufficio, rende nullo l'avviso di accertamento se la delega di firma, che deve essere conforme alle specifiche di legge, non è allegata all'atto od esibita in giudizio

La mancata sottoscrizione da parte del Dirigente, capo dell'ufficio, rende nullo l'avviso di accertamento se la delega, conforme alla legge, non è allegata all'atto, ovvero esibita in giudizio.

Il principio, da tempo consolidato dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, è recepito costantemente anche dai Giudici tributari (da ultimo C.T.P. Reggio Emilia, 22 e 24 aprile 2014, sentenze nn. 187 e 195) secondo cui incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di produrre una delega atta a dimostrare la valida sottoscrizione dell'avviso di accertamento.



### RIFERIMENTI NORMATIVI E PRASSI DEGLI UFFICI

Gli artt. 21-septies e 21-opties della legge 7 agosto 1990, n. 241 rubricati rispettivamente “nullità del provvedimento” e “annullabilità del provvedimento”, dispongono che:

*“1.È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge...” (art.21-septies cit.).*

In ambito di accertamento tributario, come noto il primo comma dell'art. 42 del D.P.R. 600/73, nel disciplinare gli aspetti formali e sostanziali del provvedimento amministrativo, prevede 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 ..omissis.*

*L'accertamento e' nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni e la motivazione di cui al presente articolo...”.*

Capita quindi di sovente che quando le rettifiche riguardano importi non particolarmente elevati i relativi atti impositivi vengano sottoscritti da un funzionario delegato dal direttore provinciale o dal direttore regionale.

In calce all'avviso di accertamento è normalmente la dicitura “... firma su delega del Direttore Provinciale...”.

Per delega si intende (diritto amministrativo – cfr. G. Miele; Enciclopedia del diritto)

*“... l'atto dispositivo di un soggetto o dell'organo di un soggetto mediante il quale quest'ultimo, fondandosi sulla propria competenza a provvedere in ordine a un determinato oggetto, attribuisce ad altro soggetto o organo i poteri e le facoltà che reputa necessari affinché quest'ultimo possa provvedere in modo altrettanto legittimo in ordine all'oggetto stesso entro i limiti e secondo i criteri stabiliti nell'atto di delegazione...”<sup>1</sup>.*

Come noto l'avviso di accertamento si sostanzia in atto “endoprocedimentale”, che deve rispettare i requisiti, le motivazioni e le ragioni giuridiche che hanno determinato la volontà dell'Amministrazione finanziaria.

Da un punto di vista contenutistico, occorre che il soggetto accertato verifichi quindi il contenuto dell'atto di delega ove dovrà essere precisato/a;

- la persona che prende in carico determinate vicende normative;

- l'oggetto della delega,
- i limiti temporali della delega;
- gli atti che il delegato dovrà e potrà compiere in sostituzione del delegante.

Se il contribuente non è messo nelle condizioni di verificare tali elementi, e quindi di valutare la conformità alla legge della delega, l'avviso di accertamento, sottoscritto da soggetto diverso dal capo dell'ufficio, risulta viziato da nullità se non viene provato in giudizio che il sottoscrittore era munito di regolare delega.

La mancata allegazione (o esibizione in giudizio) della delega non consente infatti al contribuente di verificare se l'atto di delega ha data certa, ovvero se il rilascio della delega è successivo all'emissione dell'avviso di accertamento, ovvero se il sottoscrittore dell'avviso di accertamento ha potere di firma per accertamenti inferiori, ovvero se ha potere di firma solo in particolari circostanze<sup>2</sup>.

## **GIURISPRUDENZA DOMINANTE DELLA CORTE DI CASSAZIONE**

Un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che in tema di imposte sui redditi ed iva, gli accertamenti sono da ritenersi nulli quando non risultano sottoscritti dal capo dell'ufficio o da un impiegato della carriera direttiva validamente delegato dal reggente dell'ufficio (Corte di Cassazione 14.06.2013, sentenza n. 14942; Corte di Cassazione, Ordinanza 11.10.2012, n. 17400, Corte di Cassazione, Corte di Cassazione, 10.11.2000, sentenza n. 14626, Cass. Sez. 5, Cass., Sez. Tributaria, sentenza n. 7 giugno 2000).

Ne consegue che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento (atto della p.a. a rilevanza esterna)

*"... da parte di funzionario diverso (il capo dell'ufficio emittente) da quello 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'articolo 42, commi primo e terzo, dinanzi citato ..." (Cass. 14195/00).*

Fermi 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 ...”*  
(Cass. 14626/00).

In definitiva l'oramai costante approdo della Suprema Corte di Cassazione ribadisce che nella individuazione del soggetto legittimato a sottoscrivere l'avviso di accertamento, in forza dell'art. 42 D.P.R. n. 600/73,

*“ ... incombe all'Agenzia delle entrate l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere e la presenza di eventuale delega. Tale conclusione è effetto diretto dell'espressa previsione della tassativa sanzione legale della nullità dell'avviso di accertamento ...”* (cfr. in materia di II.DD. Cass. 17400/12, 14626/00, 14195/00).

## LA POSIZIONE DEI COLLEGI DI PRIME CURE

La giurisprudenza di merito condivide le argomentazioni dei Giudici di Legittimità affermando opportunamente come:

- *“... incombe sull'ufficio l'onere di produrre in giudizio una delega atta a dimostrare la valida sottoscrizione dell'avviso di accertamento. In assenza l'atto si deve dichiarare nullo...”* (cfr. CTP di Reggio Emilia, 22 e 24 aprile 2014, sentenze nn. 187 e 195);

- *“... la delega, per la sua validità, deve essere conferita a soggetti dell'area dirigenziale; tali dovrebbero essere, nell'assetto delle Direzioni provinciali, il Direttore dell'ufficio preposto all'accertamento, i dirigenti in genere, e i soggetti che fanno parte della terza area funzionale...”* (cfr. CTP di Salerno, sentenza n. 1429/01/14);

- "... la delega di firma è condizione di legittimità dell'avviso di accertamento ... ed a tale mancanza non può sopperire la commissione tributaria disponendo che l'ufficio produca la delega in giudizio stante in quanto i poteri previsti dall'art. 7, D.lgs. n. 546/92, attengono ... unicamente a fini istruttori..." (n tal senso cfr. CTP Vicenza n. 8/9/2013);

- "... E' nullo l'accertamento se l'ufficio non contesta alcunché sull'eccezione sollevata dal ricorrente circa la validità della firma dell'avviso di accertamento..." (cfr. CTP di Rimini, sentenza n. 184/2/2013);

- "... una eventuale delega del dirigente è da considerarsi priva dei necessari requisiti di validità se non risulta preventiva all'atto notificato, né allegata allo stesso, e non motivata da tassativi casi di malattia o di impedimento del dirigente...", così ha deciso CTP di Lecce, sez. VII, sentenza n. 332 del 20 novembre 2002;

- va

"...dichiarato nullo l'avviso di accertamento in quanto sottoscritto dal capo area controllo e non dal direttore dell'ufficio..." (CTP di Torino, sez. VIII, sentenza n. 107 dell'8 febbraio 2002 e depositata il successivo 19 febbraio).

## CONCLUSIONI

In considerazione dello stato della giurisprudenza si suggerisce ai contribuenti raggiunti da atti impositivi sottoscritti da soggetto diverso dal capo ufficio e sforniti di delega a favore del sottoscrittore, di proporre specifica eccezione in occasione dell'impugnazione dell'avviso in prima istanza.

Ciò che sembra singolare, così come sottolineato dalla stampa specializzata<sup>3</sup> è la riluttanza degli uffici periferici a dotare gli atti impositivi sottoscritti da soggetti diversi dal capo ufficio di idonea delega di firma, e ciò nonostante le precise indicazioni fornite dalla Direzione Centrale (direttiva 52/2011).

13 ottobre 2014

Attilio e Antonino Romano

## NOTE

1 Cfr. M. VILLANI, La delega alla sottoscrizione degli avvisi di accertamento, [www.diritto.it](http://www.diritto.it).

2 Senza delega accertamento nullo, *Il Sole 24 ore*, 11 maggio 2013.

3 A. IORIO, La delega salva il controllo dalla nullità, *Il Sole 24 Ore*, 15 giugno 2013.