
La rappresentanza del contribuente in fase di accertamento con adesione

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 22 Ottobre 2014

il contribuente può scegliere di farsi assistere e rappresentare da un difensore che abbia i requisiti previsti per legge...

Con la sentenza n. 16222 del 16 luglio 2014 (ud .16 maggio 2014) la Corte di Cassazione interviene sulla problematica della rappresentanza del contribuente in sede di adesione.

Il fatto

I contribuenti propongono ricorso per cassazione, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, avverso la sentenza della C.T.R. del Piemonte, con la quale, decidendo in relazione alle maggiori imposte iscritte a ruolo emesse a seguito di accertamenti con adesione, ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997 (definiti dai contribuenti tramite loro procuratore, senza tuttavia successivo versamento integrale delle imposte dovute), sono state confermate le sentenze della C.T.P. di Torino, che avevano respinto i ricorsi dei contribuenti.

In particolare, i giudici d'appello hanno sostenuto che era pienamente regolare l'adesione, ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997, agli accertamenti fiscali operata dal contribuente, tramite un proprio delegato "iscritto ad albo professionale", ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 63, pur se non in uno degli albi previsti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12, (adesione, tuttavia, non positivamente conclusasi con l'integrale versamento delle imposte dovute), e che, oltretutto, detti avvisi di accertamento non erano stati comunque impugnati nel termine di legge, con conseguente loro definitività e legittimità delle cartelle esattoriali, involgenti mera liquidazione del debito tributario.

La sentenza

La sentenza prende le mosse dal dettato normativo di riferimento, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 63, cc. 1 e 2, nel testo vigente (dall'1 gennaio 2001) *ratione temporis*, secondo cui: "Presso gli uffici finanziari il contribuente può farsi rappresentare da un procuratore generale o speciale, salvo quanto stabilito nel comma 4. La procura speciale deve essere conferita per iscritto con firma autenticata. L'autenticazione

non è necessaria quando la procura è conferita al coniuge o a parenti e affini entro il quarto grado o a propri dipendenti da persone giuridiche. Quando la procura è conferita a persone iscritte in albi professionali o nell'elenco previsto dal comma 3 è data facoltà agli stessi rappresentanti di autenticare la sottoscrizione...".

Nel 2005 il legislatore ha modificato il disposto normativo, estendendo la facoltà di autenticazione della sottoscrizione anche "ai soggetti indicati nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, art. 4, comma 1, lett. e), f) ed i)", vale a dire: "e) coloro che, in possesso del titolo di studio ed in qualità di ragionieri o periti commerciali, hanno svolto per almeno dieci anni, alle dipendenze di terzi, attività nelle materie tributarie ed amministrativo-contabili; f) coloro che sono iscritti nel ruolo o nel registro dei revisori ufficiali dei conti o dei revisori contabili, ed hanno svolto almeno cinque anni di attività; ... i) coloro che hanno conseguito da almeno due anni il diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio".

La Corte richiama un proprio precedente (Cass. 12154/1993) che aveva precisato che "per il disposto del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 63, dettato con riferimento alla materia dei tributi erariali diretti, ma di applicazione generale nel settore del diritto tributario, l'attività extraprocessuale di rappresentanza e di assistenza del contribuente davanti agli uffici finanziari è liberamente esercitabile, senza necessità di una qualificazione professionale, in guisa che deve ammettersi la normale retribuitività dell'attività anzidetta prestata per incarico del contribuente, indipendentemente dalla iscrizione in un albo professionale".

Preso atto che per la fase stragiudiziale del rapporto tra contribuente ed amministrazione finanziaria, non è richiesta una specifica competenza in ambito tributario, non è consentita l'interpretazione restrittiva suggerita dal contribuente, volta a richiedere, per il delegato del contribuente che eserciti la facoltà, nell'accertamento con adesione, di autenticare la firma del delegante, anche l'iscrizione agli specifici albi professionali previsti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12, per l'assistenza tecnica del contribuente nel processo tributario.

Osserva la Corte che, "il legislatore, quando è intervenuto nel 2005 sul disposto dell'art. 63, non ha neppure inserito tale collegamento con il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12". Né si "comprende poi per quale ragione il potere di autenticazione della firma del delegante dovrebbe essere limitato agli esperti del settore tributario".

Breve nota

Ai sensi dell'art. 7, c. 1, del D.Lgs. n. 218/97, "L'accertamento con adesione è redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato. Nell'atto sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale".

Il successivo comma 1-bis prescrive che *“Il contribuente può farsi rappresentare da un procuratore munito di procura speciale, nelle forme previste dall'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni”*.

Se la procura è rilasciata ad un funzionario di un centro di assistenza fiscale, questa deve essere autenticata dal responsabile del predetto centro (comma aggiunto dall'art.10, comma 1, della legge 18 ottobre 2001, n.383, in vigore dal 25 ottobre 2001).

Il contribuente, quindi, può scegliere di farsi rappresentare da un procuratore generale o speciale, come previsto dall'art. 63 del D.P.R. n. 600/1973.

In pratica, alla luce di tale norma e dei relativi chiarimenti ministeriali (cfr. circ. n. 92/2002, par. 4), il contribuente può farsi rappresentare nel procedimento di adesione, seguendo le seguenti regole:

- la procura deve essere conferita per iscritto con firma autenticata; nell'ipotesi di procura conferita a persone iscritte in albi professionali o ai soggetti autorizzati dal Ministero delle finanze all'esercizio dell'assistenza e della rappresentanza davanti alle Commissioni tributarie, la sottoscrizione può essere autenticata dagli stessi rappresentanti;
- l'autenticazione non è necessaria quando la procura è conferita al coniuge o a parenti e affini entro il quarto grado o a propri dipendenti da persone giuridiche;
- in caso di procura rilasciata a un funzionario di un centro di assistenza fiscale, l'autenticazione della sottoscrizione è effettuata dal responsabile del centro stesso.

Per completezza d'analisi ricordiamo che con la risoluzione n. 13/E del 9 febbraio 2011 l'Agenzia delle entrate è intervenuta sulla necessità o meno dell'imposta di bollo per le procure speciali di cui all'art. 63 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e all'art. 7, c. 1-bis, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, affermando che la procura speciale, redatta secondo le forme di cui all'art. 63 del DPR n. 600 del 1973, deve essere ricondotta nella previsione esentativa di cui all'art. 5 della Tabella allegata al DPR n. 642 del 1972, nel caso in cui venga rilasciata in vista del compimento di atti, per il rilascio di copie del procedimento di accertamento e riscossione di qualsiasi tributo, per la presentazione di dichiarazioni o denunce, documenti e copie presso i competenti uffici dell'Amministrazione finanziaria ai fini dell'applicazione delle leggi tributarie.

Per le Entrate, rientrano nel delineato regime di esenzione, ad esempio, le procure speciali di cui al comma 1-bis dell'articolo 7 del D.Lgs. n.218/97, che sono, infatti, utilizzate nell'ambito del procedimento di accertamento dell'obbligo tributario.

Il delineato regime di esenzione trova applicazione anche con riferimento alla autenticazione della sottoscrizione apposta in calce alla procura.

L'art. 63 del DPR n. 600 del 1973 prevede che *“La procura speciale deve essere conferita per iscritto con firma autenticata...Da ciò, se ne desume un vero e proprio rapporto di imprescindibilità e necessità*

tra la procura e l'autentica: la procura può, infatti, validamente essere presentata presso gli uffici finanziari solo se autenticata (salvo specifiche eccezioni espressamente previste dalla norma)".

Alla luce di tali considerazioni, le Entrate affermano che, nella previsione di cui all'art. 5 della Tabella allegata al DPR n. 642 del 1972, (che, com'è noto, esenta le "... dichiarazioni, denunce, atti, documenti e copie presentati ai competenti uffici ai fini dell'applicazione delle leggi tributarie"), possano rientrare sia la procura che l'autentica sempreché presentate nell'ambito e per le finalità individuate dal predetto art.5.

L'Amministrazione finanziaria ha, altresì, precisato che, ai sensi dell'art. 63 del DPR n. 600 del 73, è prevista la facoltà di fare autenticare, nei casi consentiti dalla norma, la procura da parte del professionista.

Diversamente, quando non viene esercitata tale facoltà, l'attività di autentica della sottoscrizione è esercitata dal pubblico ufficiale (notaio, funzionario delegato della PA).

Anche in tale ultima ipotesi può trovare applicazione il delineato trattamento di esenzione dall'imposta di bollo dell'autentica di firma.

Resta fermo che sui documenti rilasciati in esenzione dal pagamento del tributo di bollo è necessario indicare l'uso per il quale gli stessi sono destinati (si vedano in tal senso le risoluzioni del 29 marzo 2010, n. 25 e del 23 novembre 1987, n. prot. 290908).

22 ottobre 2014

Gianfranco Antico