

---

# La delega di firma è fondamentale per la validità dell'accertamento

---

di [Ignazio Buscema](#)

Publicato il 29 Novembre 2014

il Fisco ha l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere di sottoscrizione dell'avviso di accertamento e deve dare atto della presenza di eventuale delega al funzionario delegato: l'art. 42 del DPR 600/1973 sanziona con la nullità gli avvisi di accertamento che manchino della firma del capo dell'ufficio o di un dirigente da lui delegato e pone in capo all'ufficio impositore l'onere di provare che il sottoscrittore sia realmente munito di poteri di firma...

L'

art. 42 del dpr n. 600/1973 sanziona con la **nullità** gli avvisi di accertamento che manchino della firma del capo dell'ufficio o di un dirigente da lui delegato e pone in capo all'ufficio impositore l'onere di provare che il sottoscrittore sia realmente munito di poteri di firma. Nella individuazione del soggetto legittimato a sottoscrivere l'avviso di accertamento, in forza del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, incombe all'Agenzia delle entrate **l'onere<sup>1</sup> di dimostrare il corretto esercizio del potere e la presenza di eventuale delega osservato**. I principi generali pongono a carico di chi allega un fatto l'onere di provarne la sussistenza. Pertanto, l'ufficio non si può limitare ad affermare che la firmataria, apparteneva all'ufficio stesso ed era abilitata alla firma, **senza aver mai documentato il potere di sottoscrizione**; in particolare non giova alla pretesa erariale dedurre che la nota esibita in causa rinviava ad altra nota, mai prodotta nel giudizio di merito, circa l'individuazione dei poteri concretamente delegati alla capo team firmataria dell'atto impositivo. Tali interessanti principi sono stati statuiti dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 18758 del 5 settembre 2014

## Pronuncia

L'iter logico giuridico adottato dalla citata pronuncia del giudice di legittimità ha evidenziato i seguenti capisaldi.

- *“In tema di imposte sui redditi, deve ritenersi, in base al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, commi 1 e 3, che gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono nulli tutte le volte che gli avvisi nei quali si concretizzano non risultino sottoscritti dal capo dell'ufficio emittente o*

da un impiegato della carriera direttiva (addetto a detto ufficio) validamente delegato dal reggente di questo. 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'art. 42, commi 1 e 3, dinanzi citato”.

- “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”.
- “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, il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio, poiché 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 individuazione del soggetto legittimato a sottoscrivere l'avviso di accertamento, in forza del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, **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.**
- Solo in diversi contesti fiscali (quali ad esempio la cartella esattoriale, il diniego di condono, l'avviso di mora, l'attribuzione di rendita) e in mancanza di una sanzione espressa, opera la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio esso è adottato; mentre, per i tributi locali, è valida anche la mera firma stampata, ex L. n. 549 del 1995, art. 3, c. 87 .
- Nella specifica materia dell'IVA, l'art. 56 del D.P.R. n. 633 del 1972, nel riferirsi al comma 1 ai modi stabiliti per le imposte dirette, richiama implicitamente il D.P.R. n. 600 del 1973 e, quindi, anche il ridetto art. 42 sulla nullità dell'avviso di accertamento, se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

- Non può giovare al fisco il mancato esercizio dei poteri istruttori di ufficio, di cui all'art. 7 proc. trib., al fine di acquisire gli elementi a riprova della ridetta delega, sia perché si tratta di documento (che se esiste è) già in possesso dell'amministrazione finanziaria, il che contrasta con l'art. 6 dello statuto del contribuente, (a) sia perché manca il presupposto, che consente di derogare al canone ordinario di distribuzione dell'onere della prova e legittima l'esercizio del potere di ufficio, costituito dall'impossibilità di una delle parti di acquisire i documenti in possesso dell'altra, (b) sia in ragione della possibilità per le parti di produrre, anche in appello, nuovi documenti, nel rispetto del contraddittorio, ai sensi dell'art. 58, c. 2, proc. trib.<sup>4</sup>
- In definitiva, l'amministrazione **deve offrire prova<sup>4</sup>, con produzione di regolare delega, dei poteri di firma in capo alla firmataria dell'avviso di accertamento.**

## Delega

La rappresentanza all'esterno dell'Ufficio e, quindi, la sottoscrizione degli atti emessi spettano al Direttore, il quale può delegare altri dipendenti in servizio presso lo stesso Ufficio. La delega deve: avere forma scritta ed essere sottoscritta dal Direttore; specificare le comprovate esigenze di servizio che la motivano; indicare in modo chiaro, puntuale e univoco i criteri adottati, il suo oggetto, l'ambito di applicazione ed i suoi limiti; indicare le generalità della persona delegata esplicitare la durata, che deve essere determinata; essere comunicata ai delegati e agli altri dipendenti interessati, senza che sia richiesta accettazione.

Il Direttore:

1. con la delega non si priva del potere di agire in ordine all'oggetto della delega, in particolare in caso di assenza o inerzia del delegato;
2. può revocare la delega;
3. ha nei confronti del delegato il potere di impartire direttive sull'attività e gli atti da compiere nell'esercizio della delega;
4. può annullare in sede di autotutela gli atti illegittimi eventualmente posti in essere nell'esercizio della delega.

La delega può essere esercitata solo dalla persona indicata. Chi sostituisce il delegato non può sostituirlo anche nell'esercizio della delega, salvo che sia delegato a sua volta dal Direttore. Non è consentita, in breve, la subdelega da parte del delegato a favore di altri soggetti. In caso di firma non per delega, ma per incarico di sostituzione del Direttore temporaneamente assente, la dicitura Firma su delega del Direttore provinciale nome e cognome va sostituita con la dicitura Firma in qualità di sostituto del Direttore provinciale nome e cognome, temporaneamente assente.

29 novembre 2014

Ignazio Buscema

1 Ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/73 cc. 1 e 3, l'accertamento è nullo se non reca la sottoscrizione del capo ufficio o di altro impiego della carriera direttiva da lui delegato. Su tale premessa, se la sottoscrizione non è quella del capo dell'ufficio titolare, per il personale appartenente alla nona qualifica funzionale, fermi i casi di sostituzione e reggenza di cui all'art. 20 c. 1 lett. a -e b della legge n. 266/1987 (richiamato dalla Amministrazione resistente) "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 (come la stessa resistente riconosce attraverso l'esplicito richiamo agli ordini di servizio), onde, in caso di contestazione - contrariamente a quanto affermato dal giudice 'a quo' -, incombe all'Amministrazione dimostrare l'esercizio del potere sostitutivo o la presenza della delega". Da tanto ne deriva che nel caso di specie era senz'altro onere dell'Amministrazione convenuta provare, mediante la produzione della delega, che il Direttore dell'Ufficio avesse preventivamente delegato alla sottoscrizione il funzionario che ha sottoscritto l'atto. Al contrario, l'Ufficio convenuto non solo non ha ottemperato a tale onere ma addirittura ha, del tutto inspiegabilmente, ritenuto superfluo replicare all'eccezione sollevata in merito dall'odierno ricorrente (CTP di Lecce 04-06-2013 n.254).

2 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. Tale principio è stato statuito dalla Corte di Cassazione con ordinanza n. 19739 del 13 novembre 2012. L'avviso di accertamento è nullo, ai sensi dell'art. 42 d.p.r. n. 600/1973, se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato (Corte di Cassazione, sez. VI Civile – T, ordinanza n. 17400/12; depositata l'11 ottobre).

3 Nel caso di atti prodotti da sistemi informativi automatizzati, la firma autografa è legittimamente sostituita dal nominativo del soggetto responsabile per l'emanazione degli atti in questione (Cass., n. 23976 del 23 settembre 2008). E' legittimo l'avviso di accertamento, prodotto da sistemi informativi automatizzati, che contenga la firma a stampa del responsabile del procedimento. Nel caso di atti di accertamento prodotti da sistemi informatici automatizzati, la firma autografa è legittimamente sostituita dal nominativo del soggetto responsabile. In materia l'art. 1, c. 87, della legge n. 549 del 1995 ha stabilito che la

firma autografa prevista dalle norme che disciplinano i tributi regionali e locali sugli atti di liquidazione e di accertamento è sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, nel caso che gli atti medesimi siano prodotti da sistemi informativi automatizzati. Successivamente, con l'entrata in vigore del D.L. n. 78 del 2009 la firma autografa non è stata più richiesta essendo stata sostituita con la mera indicazione del soggetto responsabile dell'adozione dell'atto (ad es. il capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato (cfr. art. 42, c. 1, del D.P.R. n. 600/73 - CTR di Roma 23-01-2014 n.295 sez. 37).

4 L'avviso di accertamento deve essere sottoscritto, a pena di nullità, dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Il Direttore Provinciale dell'Agenzia delle Entrate deve provare di aver conferito la delega al funzionario che aveva sottoscritto gli avvisi e in difetto di tale prova gli atti devono essere considerati nulli per violazione dell'art. 42, D.P.R. n. 600/1973 (CTP di Vicenza 24-01-2013 n.8).