Accertamento nullo senza firma del dirigente; grava sull'Ufficio l'onere di fornire la prova

di Davide Di Giacomo

Pubblicato il 27 Gennaio 2017

l'accertamento deve essere sottoscritto dal funzionario delegato dal direttore dell'ufficio finanziario e appartenere alla carriera direttiva altrimenti l'atto è nullo secondo il contratto del comparto delle agenzie fiscali, e l'onere della prova spetta all'Agenzia delle Entrate

L'accertamento deve essere sottoscritto dal funzionario delegato dal direttore dell'ufficio finanziario e appartenere alla carriera direttiva, altrimenti l'atto è nullo secondo il contratto del comparto "*agenzie fiscali*".

Il principio è contenuto nella sent. n. 26295/2016 della Corte di Cassazione da cui emerge che, se il contribuente eccepisce la validità della firma sull'atto impositivo, **grava sull'ufficio l'onere di fornire la prova** dell'appartenenza del funzionario alla carriera direttiva o prova della delega

GIURISPRUDENZA

Il Legislatore ha previsto che l'accertamento è nullo ai sensi dell'art. 42 del Dpr n. 600/1973 e art. 56 Dpr n. 633/1972 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 ufficio titolare ma di un funzionario della carriera direttiva, incombe all'Amministrazione dimostrare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega.

Sul tema in esame la giurisprudenza di legittimità si è già pronunciata più volte, affermando che se l'ufficio finanziario non prova che l'accertamento è firmato da un funzionario legittimamente delegato l'atto è nullo. In particolare i giudici hanno ritenuto che l'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.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Nel precisare che solo in alcune specifiche ipotesi opera la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio è adottato, se viene contestato un specifico atto di delega da parte del capo ufficio incombe all'Amministrazione fornire la prova della non sussistenza dell'atto, sia in virtù del principio di leale collaborazione che grava sulle parti processuali che in virtù del principio della vicinanza della prova, non essendo consentito nemmeno al giudice attivare d'ufficio poteri istruttori (Cass nn. 18758/2014 e 1704/2013).

Pertanto gli accertamenti sono nulli tutte le volte che gli avvisi non risultano sottoscritti dal capo dell'ufficio o da un funzionario validamente delegato (Cass n. 22800/2015).

Anche i **giudici di merito** hanno ribadito che l'avviso di accertamento è nullo se non contiene la sottoscrizione del capo dell'ufficio e di altro impiegato direttiva dallo stesso delegato e l'onere di provare in giudizio la corretta attribuzione del potere di firma dell'accertamento del direttore delegato spetta all'ufficio finanziario (cfr. CTP Rieti sent. n.352/2016).

Pertanto se viene contestato uno specifico atto di delega da parte del capo ufficio incombe all'Amministrazione finanziaria fornire la prova della non sussistenza dell'atto, sia in virtù del principio di leale collaborazione che grava sulle parti processuali che in virtù del principio della vicinanza della prova, non essendo consentito nemmeno al giudice attivare d'ufficio poteri istruttori

Nel caso esaminato i giudici hanno accertato che l'atto era stato sottoscritto dal funzionario responsabile dell'Ufficio controlli mediante la dicitura "*con firma apposta su delega del direttore provinciale*", invitando l'ufficio a provare l'esistenza della delega e a depositarla in giudizio.

La delega non è risultata agli atti del giudizio e né era richiamato alcun provvedimento autorizzativo circostanziato capace di ipotizzarne quantomeno in astratto l'esistenza. L'ufficio avrebbe dovuto provare la corretta attribuzione del potere di sottoscrizione dell'accertamento del direttore delegato, mediante produzione della delega in giudizio. Infatti se la sottoscrizione non è quella del capo dell'ufficio titolare ma di un funzionario (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 l'esistenza 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*" (cfr. Cass. n. 18758/2014).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Sentenza n. 26295/2016

Nella fattispecie in esame i giudici della CTR hanno dichiarato nullo l'atto impositivo in quanto recava la firma di funzionario della carriera direttiva e non del Direttore Provinciale dell'Agenzia delle entrate, non avendo quest'ultima dimostrato l'esercizio del potere sostitutivo o la presenza della delega del titolare dell'ufficio. L'agenzia ha proposto ricorso per cassazione eccependo di aver prodotto stralci di dispositivi sulla delega di firma.

La Corte ha affermato che in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, l'accertamento deve essere sottoscritto, a pena di nullità, dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva, da lui delegato. Per appartenenza alla carriera direttiva, deve intendersi l'inquadramento alla terza area, non essendo richiesta la qualifica dirigenziale (art. 42 Dpr n. 600/1973 e art. 56 Dpr n. 633/1972); nel caso in cui il contribuente contesti la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'atto, l'Amministrazione finanziaria deve provare il possesso dei requisiti soggettivi nonché l'esistenza della delega (Cass. n. 22800/2015).

Trattasi di un principio, in tema di onere della prova, ormai consolidato. Solo in diversi contesti fiscali (come ad esempio la cartella esattoriale, il diniego di condono, l'avviso di mora, l'attribuzione di rendita) e in assenza di una sanzione espressa, opera la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo che ha emanato l'atto, mentre in caso di tributi locali è valida anche la mera firma stampata.

I giudici di legittimità, nel precisare che solo in alcune specifiche ipotesi opera la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio è adottato, hanno affermato che l'orientamento in rassegna non è contraddetto dalla sent n. 22800/2015 che, seppur ponendo l'accento sull'impiegato della carriera direttiva, ribadisce che se viene contestato un specifico atto di delega da parte del capo ufficio incombe all'Amministrazione fornire la prova della non sussistenza dell'atto. Quanto precede sia in virtù del principio di leale collaborazione che grava sulle parti processuali che in virtù del principio della vicinanza della prova, non essendo consentito nemmeno al giudice attivare d'ufficio poteri istruttori (Cass nn. 18758/2014 e 1704/2013).

Nella fattispecie in esame, la CTR ha correttamente applicato i suddetti principi, affermando che l'Agenzia delle entrate non ha dimostrato, pur essendone tenuta, l'esercizio del potere sostitutivo da parte

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

del sottoscrittore dell'avviso di accertamento o "*la presenza della delega del titolare dell'ufficio*".

Se l'ufficio finanziario non prova che l'accertamento è firmato da un funzionario legittimamente delegato, l'atto è nullo. Gli accertamenti sono nulli tutte le volte che gli atti non risultano sottoscritti dal capo dell'ufficio o da un funzionario validamente delegato (Cass. n. 24492/2015).

Nell'individuazione del soggetto legittimato a sottoscrivere l'atto impositivo, grava sull'Agenzia delle entrate dimostrare il corretto esercizio del potere e l'eventuale delega (Cass nn. 14942/2013 e 17400/2012)).

Si ritiene che per dirimere definitivamente la questione in oggetto sarebbe auspicabile necessario un pronunciamento a sezioni unite della Cassazione, al fine di conferire certezza a quest'ultimo orientamento.

27 gennaio 2017

Davide Di Giacomo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D