

E' legittima la delega di firma nell'avviso di accertamento fiscale

di [Antico/Conigliaro](#)

Pubblicato il 31 maggio 2008

Con sentenza n. 10513 del 22 febbraio 2008 (dep. il 23 aprile 2008) la Corte di Cassazione è ritornata su un argomento di viva attualità - la delega di firma agli atti di accertamento -, affermando che l'avviso di accertamento deve essere sottoscritto a pena di nullità dal capo dell'ufficio finanziario, facendo comunque salvo l'atto di accertamento sottoscritto da altro soggetto da questi delegato ed impiegato della carriera direttiva.

La Cassazione, richiamando un proprio precedente - sentenza n. 14626 del 10 novembre 2000 - ha "stabilito che 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".

La sottoscrizione dell'accertamento

La problematica relativa alla sottoscrizione degli atti di accertamento ritorna ancora una volta alla ribalta.

Dal punto di vista normativo, l'art. 42, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, in materia di imposte dirette, dispone 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”*.

Sulla base del terzo comma, del citato art. 42 del D.P.R. n. 600/73 *“l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione”*.

Analoga norma non si rinviene né nel D.P.R. n. 633/72, ai fini Iva, né nel D.P.R. n. 131/86, ai fini dell'imposta di registro.

Ai fini delle imposte sui redditi, la circolare n. 7/1496 del 30 aprile 1977, dell'allora Direzione generale delle Imposte Dirette, prevedeva che, in sede di accertamento, *“le cautele da adottarsi sotto il profilo formale....devono, altresì, comportare il più esteso controllo circa l'avvenuta sottoscrizione dell'avviso da parte dell'Ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Infatti, la regolare sottoscrizione dell'avviso, secondo quanto discende dall'art. 42 del D.P.R. n. 600 soprarichiamato, è requisito di validità dell'atto in esso contenuto e, in nessun caso, può farsi a meno di tale sottoscrizione senza incorrere nella nullità dell'accertamento prevista dall'ultima comma nello stesso art. 42, tenuto presente che nell'ambito della previsione normativa in parola deve ritenersi attratta anche l'ipotesi di sottoscrizione apposta da impiegati non forniti della prescritta delega del titolare dell'ufficio”*.

Invece, in materia di accertamento con adesione, ai fini della definizione degli accertamenti nell'imposta sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto, l'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 218/98 prevede che *“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 **(1)**”*.

Per la definizione in adesione di altre imposte indirette, operano le stesse regole sopra evidenziate, per effetto del richiamo dell'art. 7, operato dall'art. 13 del citato D.Lgs. n. 218/97.

In ordine all'accertamento con adesione, la circolare n. 235/E dell'8 agosto 1997 ha precisato che l'atto di adesione deve essere sottoscritto *"dal direttore dell'ufficio o da un suo delegato. Le deleghe dovranno essere espressamente conferite, di regola, a funzionari appartenenti a qualifica funzionale non inferiore all'ottava"*, facendo comunque salve *"le vigenti disposizioni in materia di attribuzione di mansioni superiori"*.

In dottrina è stato osservato che la delega di poteri rientra tra i provvedimenti che conferiscono poteri o facoltà inerenti a diritti della pubblica amministrazione *"la quale è un provvedimento che opera nel campo organizzatorio, incidendo derogatoriamente nell'ordine delle attribuzioni e competenze"*, con cui *"l'autorità delegante non si priva dei propri poteri in ordine all'attività che (globalmente o per l'emanazione dei singoli atti) viene delegata, ma demanda al delegato (il quale, di regola, non può subdelegare) solamente l'esercizio dei poteri, e (a parte la possibilità di revocare la delega) conserva ingerenza (potere di direttiva e di sorveglianza, nonché, di massima, di avocazione) in tale attività (la quale peraltro rimane propria del soggetto o organo delegato, onde i relativi atti non vengono imputati al delegante) (2)"*, e *"il capo dell'ufficio, cui è attribuita la competenza per l'emanazione dell'atto, può delegare altro funzionario dello stesso ufficio, nei casi in cui una norma di legge non richieda espressamente la sottoscrizione personale (3)"*.

La delega viene, quindi, definita come *"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 (4)"*.

La cosiddetta *delega di firma*, *"non implica una delegazione fra organi, bensì una sostituzione nell'attività di sottoscrizione nell'ambito dello stesso ufficio (5)"*.

Il nostro pensiero

Il nostro pensiero, già peraltro espresso precedentemente **(6)**, di fatto trova oggi esplicita conferma nella sentenza della Cassazione appena pubblicata.

Dalla lettura del dato normativo emerge, innanzitutto, che la questione investe solo gli atti di accertamento in materia di imposte dirette, mentre per le altre imposte, in assenza di norma analoga, non può ritenersi corretto il richiamo all'art. 42 del D.P.R. n. 600/73, e pertanto valgono i principi generali di diritto amministrativo.

Dalla ricostruzione giuridica effettuata non emerge l'inammissibilità di una delega di firma generale e permanente, né emerge che la delega possa essere concessa solo in caso di assenza o impedimento, né che possa essere considerata un atto endoprocedimentale, e cioè interno al procedimento di accertamento, e che quindi necessiti di una motivazione di volta in volta.

Pertanto, è sufficiente che, ai fini delle imposte dirette, gli atti di accertamento o rettifica siano sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, mentre, ai fini delle altre imposte valgono le regole generali che nel nostro ordinamento consentono la delega di firma.

Ogni altra interpretazione, a nostro avviso - pensiero oggi supportato dalla Cassazione -, si *allontana* dalla norma, e rischia di spegnere un dibattito che, invece, se visto sotto la giusta angolazione - cosa fatta dalla Suprema Corte -, può illuminare su molti aspetti.

In particolare, l'aspetto più significativo riguarda la necessità o meno che la stessa sia portata a conoscenza con l'avviso di accertamento, con l'indicazione degli eventuali limiti contenuti, alla luce dell'art. 7 dello Statuto del contribuente.

Sul punto, occorre preliminarmente evidenziare che la delega - quale negozio recettizio - è produttiva di effetti dal momento in cui è comunicata alla persona cui si attribuisce il potere e non ai terzi verso i quali si vuole esercitato **(7)** e pertanto, ritenuto l'accertamento *provocatio ad opponendum*, in giudizio, qualora il contribuente chieda di verificare l'esistenza, il contenuto e i poteri della delega, l'ufficio deve produrre la delega o l'ordine di servizio in cui è contenuta la delega, per dimostrare l'esercizio del potere sostitutivo o la presenza della stessa (Cass. n. 14626 del 10 novembre 2000). Quindi, in pratica, non è necessario che la delega sia allegata all'avviso di accertamento.

Resta fermo, in ogni caso, che la particolare qualifica del funzionario che sottoscrive l'atto - capo ufficio o funzionario da lui delegato - si può sempre sanare con l'annullamento d'ufficio degli avvisi affetti da tale presunto vizio, con l'emissione di nuovi atti che ne siano privi, prima della scadenza del termine previsto per l'accertamento, conformemente a quanto indicato dalla Corte di Cassazione - sez. I, sentenza n. 4303 dell'8 aprile 1992 - secondo cui l'art. 43 del D.P.R. 600/73, *"nella parte in cui consente modificazioni dell'avviso di accertamento soltanto in caso di sopravvenienza di nuovi elementi di conoscenza da parte dell'ufficio, non opera con riguardo ad avviso nullo (nella specie, per omessa indicazione dell'aliquota applicata), alla cui rinnovazione ex nunc l'amministrazione è legittimata in virtù del potere, che le compete, di correggere gli errori dei propri provvedimenti nei termini di legge"*.

Gianfranco Antico

31 Maggio 2008

NOTE

(1) Il D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, dell'abrogato T.u. delle imposte dirette, in relazione al vecchio concordato tributario, all'art. 34 - adesione del contribuente all'accertamento - prevedeva che l'atto di adesione, *"a pena di nullità, deve essere datato e sottoscritto dal rappresentante dell'ufficio e dal contribuente ..."*

(2) SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, XV edizione, vol.I, pag. 621 e seguenti

(3) VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, IV edizione, 1972, pag. 175

(4) MIELE, *Delega (diritto amministrativo)*, in *Enciclopedia del diritto*

(5) FRANCHINI, *In tema di delega di firma*, in *Foro amm.* 1956, I, I, 210.

(6) ANTICO, *Validità della delega di firma degli atti di accertamento*, in *“La Settimana fiscale”*, n. 43/2003, pag. 33; ANTICO, *La delega di firma: un falso problema*, in *“il fisco”*, n. 9/2008, pag. 1593; ANTICO, *Nullità dell'accertamento: la delega di firma, la doppia presunzione, la motivazione*, in *“ilhttps://www.commercialistatelematico.com”*, Novembre 2006.

(7) Cfr. SANTORO - PASSARELLI, *Dottrine generali*, 1978 e D'ANDREA, *Contratti e fisco*, 2002, pag. 73

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l