

Vito SARACINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

NULLITÀ DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO PER DIFETTO DI SOTTOSCRIZIONE

a cura del Dott. Vito SARACINO - Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Bitonto (BA)

Ai sensi dell'art. 42, co.1 D.P.R. 600/1973, "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...(comma 1)....L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione e ad esso non è allegata la documentazione richiamata nell'atto non conosciuta né ricevuta dal contribuente (comma 3)".

Il principio ormai da tempo affermato dalla giurisprudenza di legittimità comincia a trovare conferme in diverse commissioni di merito. Le ultime sentenze, in ordine di tempo, sono rappresentate dalla n. 187 del 22.04.2014 e 195 del 24.04.14, emesse dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia.

Nel corso del presente articolo saranno messi in evidenza gli sviluppi giurisprudenziali che si sono manifestati in materia di nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione.

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.

A sostegno di tale tesi è intervenuta la Corte di Cassazione che ha stabilito, con l'**Ordinanza 11.10.2012, n. 17400**, che l'avviso di accertamento sottoscritto da un funzionario è viziato da nullità insanabile in quanto in tema di atti impositivi è richiesta la delega a sottoscrivere e, quindi, il solo possesso della qualifica non abilita il direttore tributario alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere concretamente riferibile al capo dell'Ufficio.

Tale sentenza va a rafforzare quel fermo orientamento giurisprudenziale di legittimità (**Cass. 27.10.2000, n. 14195; 10.11.2000, n. 14626; 23.4.2008, n. 10513**), che considera nullo l'avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 42, D.P.R. 600/1973, se non reca la sottoscrizione del capo dell'Ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

Con la recentissima **sentenza n. 14942 del 14 giugno 2013**, la Suprema Corte ha ribadito tale tesi, affermando che l'Ufficio è tenuto ad esibire agli atti, la delega di firma al funzionario che ha sottoscritto l'atto impositivo in sostituzione del capo Ufficio. Nell'ipotesi in cui non adempia in tal senso, l'avviso di accertamento è nullo per difetto di sottoscrizione.

In base all'assetto organizzativo attuale dell'Agenzia delle Entrate, il potere di firma degli atti impositivi spetta, pertanto, al Direttore Provinciale.

La Cassazione ha stabilito, in proposito, che gli atti impositivi devono essere sottoscritti dal titolare dell'Ufficio tributario (oggi il Direttore Provinciale) o da altro funzionario da questi validamente delegato. In assenza di una delega valida, l'atto impositivo non soddisfa il requisito di sottoscrizione stabilito dal predetto articolo 42, co. 1.

Inoltre, il solo possesso della qualifica necessaria per ricevere la delega di firma dal capo dell'Ufficio – ovvero l'appartenenza alla "carriera direttiva" richiamata dal già citato articolo 42 – non è elemento sufficiente per conferire validità alla sottoscrizione da parte del soggetto diverso dal capo ufficio.

Sulla questione si è espresso anche il T.A.R. per il Lazio con la **sentenza n. 6884 del 1 agosto 2011**, affermando che tutti gli accertamenti fatti da Equitalia ma che provengono da ruoli trasmessi dall'Agenzia delle Entrate e firmati da personale privo della qualifica di dirigente, sono nulli all'origine. Il Tribunale Amministrativo ha stabilito che, all'interno delle Agenzie delle Entrate, gran parte del personale che firma gli accertamenti non ha i requisiti di "dirigente". La conseguenza è che tali atti sono nulli e, con essi, anche le successive cartelle Equitalia.

La sottoscrizione dei ruoli da trasmettere a Equitalia per la riscossione deve essere svolta esclusivamente dai Dirigenti, dal momento che solo ai Dirigenti compete l'adozione degli atti e dei provvedimenti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno.

Vito SARACINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Tale tesi è stata sostenuta anche dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lecce con la **sentenza n. 254/1/13 del 4 giugno 2013** che, in accoglimento di una precisa eccezione proposta su ricorso presentato da un contribuente avverso un avviso di accertamento, ha totalmente annullato l'atto sottoscritto da un funzionario non legalmente delegato dal Direttore dell'Ufficio.

Nel caso di specie, la Commissione adita ha ritenuto, infatti, fondato il motivo di ricorso che rilevava il difetto di sottoscrizione per violazione dell'articolo 42, primo comma, del D.P.R. 29 settembre n. 600 che prevede espressamente che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento deve avvenire ad opera del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

Anche la Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza, con la **sentenza n. 8/9/2013 del 24 gennaio 2013** ha accolto il ricorso di un contribuente per la carenza di sottoscrizione dell'atto impugnato.

Nel caso affrontato dai giudici, l'avviso di accertamento era stato sottoscritto da una funzionaria in qualità di capo area persone fisiche ed enti non commerciali e su delega del direttore provinciale, capo dell'ufficio impositore.

Il ricorrente ha eccepito che non risultava provato il conferimento della delega alla funzionaria firmataria dell'atto. E, in difetto di tale prova, l'avviso doveva essere considerato nullo per violazione dell'articolo 42, comma 1, del Dpr 600/1973. Per la difesa dell'amministrazione finanziaria, invece, alla validità dell'atto di accertamento bastava una mera delega di firma e non era sindacabile dal contribuente o dal giudice il criterio organizzativo interno all'ufficio, in applicazione del quale la delega era stata conferita.

La Commissione tributaria Provinciale ha ritenuto, però, non provato che l'avviso di accertamenti impugnato fosse stato sottoscritto da funzionario che fosse stato preventivamente delegato dal capo dell'ufficio a nome del quale l'avviso era stato emesso e ne ha dichiarato la nullità.

La contestazione, infatti, non riguardava la legittimità del potere di delegare o l'abilitazione della funzionaria ma l'esistenza stessa della delega.

Di recente emanazione la **sentenza n. 67/11/14 del 4 gennaio 2014** da parte della Commissione Tributaria Provinciale di Bari che ha totalmente annullato l'atto sottoscritto da un funzionario non legalmente delegato dal Direttore dell'Ufficio a cui era stata allegata non una delega del capo d'ufficio ma piuttosto una circolare interna in tema di conferimento della delega.

Da ultimo, come già citato in premessa, sono intervenute le sentenze nn. 187 del 22.04.2014 e 195 del 24.04.14, emesse dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia con le quali sono stati ritenuti nulli gli atti impositivi in quanto l'ufficio non aveva prodotto la delega di firma citata negli avvisi di accertamento.

Dott. Vito SARACINO
Dottore Commercialista in Bitonto (BA)
info@studiosaracino.it
www.studiosaracino.it