

LA RIVISTA DI FINANZA



LA FIRMA DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO

PROFILI FISCALI DELLA LIQUIDAZIONE COATTA

IL TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO

NOTE IN TEMA DI ACCERTAMENTI BANCARI

CREDITO D'IMPOSTA

AGEVOLAZIONE PRIMA CASA

DETRAZIONE IRPEF SU IMPIANTO FOTOVOLTAICO

I QUESITI DEGLI ABBONATI



PERIODICO DI AGGIORNAMENTO FISCALE SOTTO IL PATROCINIO
DELL'ASSOCIAZIONE NAZIONALE DEI GARANTI DEL CONTRIBUENTE
E DELL'UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI FOGGIA



DSEAGMeG

LA FIRMA DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO

DI MAURIZIO VILLANI
AVVOCATO TRIBUTARISTA IN LECCE
PATROCINANTE IN CASSAZIONE

SOMMARIO:

1. *Premessa.*
2. *L'essenzialità della firma.*
3. *Disciplina in materia di imposte indirette.*
4. *Delega di firma.*
5. *Onere della prova sempre dell'ufficio.*
6. *Deposito della delega in appello.*
7. *Giurisprudenza di merito.*

1. PREMESSA

Il problema dell'invalidità degli avvisi di accertamento non firmati è stato più volte affrontato e deciso sia dalla giurisprudenza di merito sia dalla Corte di Cassazione, che ha stabilito importanti principi che in questa sede si intendono sottolineare.

L'art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, e successive modifiche ed integrazioni stabilisce al primo comma "Gli avvisi di accertamento 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", mentre al terzo ed ultimo comma prevede "L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione.....".

2. L'ESSENZIALITÀ DELLA FIRMA

La Corte di Cassazione, con varie sentenze (n. 21954/2004, n. 5684/2000, n. 9394/97, n. 13375/09), ha rilevato la non essenzialità ontologica del requisito della sottoscrizione degli atti amministrativi ai fini dell'esistenza e validità degli stessi.

Ciò in quanto l'evoluzione giurisprudenziale in materia, nel completare un processo di svalorizzazione della sottoscrizione autografa come dichiarazione della provenienza dell'atto dalla persona del titolare dell'organo e come prova scritta di tale provenienza, ha rilevato che l'atto amministrativo esiste come atto di un

certo tipo se esso proviene dall'organo oggettivamente inteso e reca contrassegni che impegnano la responsabilità della persona titolare dell'organo (come, per esempio, la carta intestata ovvero le impronte dell'ufficio ovvero la notificazione a richiesta dell'ufficio medesimo, quando si tratta di atti destinati a terzi).

In definitiva, secondo la Corte di Cassazione si deve "ritenere che l'atto amministrativo esiste come tale allorché i dati emergenti dal procedimento amministrativo consentano comunque di ritenere la sicura attribuibilità dell'atto a chi deve esserne l'autore secondo le norme positive, salva la facoltà dell'interessato di chiedere al giudice l'accertamento in ordine alla sussistenza, sull'originale del documento notificato, della sottoscrizione del soggetto autorizzato a formare l'atto amministrativo (Cass., Sez. I, 12 luglio 2001, n. 4991)" (in tal senso, Cass., sent. n. 13375/09).

Appunto per questo, indipendentemente dall'essenzialità ontologica o meno del requisito della sottoscrizione degli atti amministrativi, è consigliabile chiedere sempre al giudice accertamenti in ordine all'esistenza e validità della sottoscrizione degli avvisi di accertamento.

3. DISCIPLINA IN MATERIA DI IMPOSTE INDIRETTE

La Corte di Cassazione, Sezione tributaria, con la sentenza n. 21562/05 dell'8 giugno 2005, depositata il 7 novembre 2005, ha precisato che il succitato art. 42 del DPR n. 600/73 è una norma diretta espressamente a regolare soltanto le formalità degli avvisi di accertamento in materia di imposte dirette; perciò, non è suscettibile di applicazione al di fuori di tale materia.

Infatti, secondo la Corte di Cassazione, "manca, allo stato, nel diritto tributario, una disciplina di ordine generale applicabile a tutte le imposte, sia dirette che indirette: ed è il legislatore che, mediante specifici richiami alla disciplina di una determinata imposta, rende di volta in volta applicabili ad una determinata imposta le norme dettate per un altro tributo (come, ad esempio, accade per l'accertamento in materia di imposte dirette e di Iva ovvero per la disciplina dell'Invim in relazione a quella di registro).

Al riguardo, è il caso di rilevare che una previsione di nullità dell'atto impositivo per la mancanza di sottoscrizione dell'avviso di accertamento notificato al contribuente, così come non trova riscontro in materia di Iva (vedi art. 56, commi 2, 3 e 4, del DPR n. 633/1972),

neppure risulta contenuta in materia di registro (che qui, seppur indirettamente, rileva, posto che l'avviso di liquidazione per cui è controversia ha riguardato proprio tale imposta) dall'art. 52 del DPR n. 131/1986".

In ogni caso, anche alla luce di quanto sopra esposto, ciò non impedisce al contribuente di chiedere sempre al giudice tributario l'accertamento in ordine alla sussistenza, sull'originale del documento notificato, della sottoscrizione del soggetto autorizzato a formare l'atto amministrativo (come esposto al precedente par. 2), eccependo l'inesistenza dell'atto stesso (in tal senso: Cass., Sez. tributaria, sentenza n. 14195/2000), in quanto un atto amministrativo (come è l'avviso di accertamento o di rettifica o di liquidazione o di irrogazione delle sanzioni) non può essere totalmente privo di sottoscrizione o firmato da soggetto privo di delega.

4. DELEGA DI FIRMA

L'art. 42 citato prevede che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento può essere eseguita anche "da altro impiegato della carriera direttiva da lui (capo dell'ufficio) delegato".

Nella delega di firma (non già di funzioni) l'organo delegante mantiene la piena titolarità dell'esercizio del proprio potere e delega ad altri soltanto il compito di firmare atti di esercizio dello stesso potere, con la conseguenza che l'atto firmato dal delegato resta imputato all'organo delegante (in tal senso: Cass. n. 6882/2000 e n. 6113/2005).

Logicamente, la delega deve essere espressamente conferita e risultare da atto scritto, che può essere anche un ordine di servizio. Infatti, gli ordini di servizio emessi dal direttore a tal fine hanno valore di delega, derivando dal potere organizzativo ad esso proprio, ed in quanto tale idonea a trasmettere il potere di sottoscrizione. Quindi, ove sia esplicitata la volontà dirigenziale, l'atto ha necessariamente valenza esterna, derivando tale valore direttamente dal citato art. 42, comma primo (in tal senso, Cass., Sez. trib., sent. n. 13512/2011).

L'atto di accertamento può essere sottoscritto anche dal "reggente", cioè "dal capo dell'Ufficio", così come individuato ed indicato attraverso provvedimenti amministrativi di organizzazione degli uffici (Cass., n. 6836/1994). Logicamente, come prevede il più volte citato art. 42, la delega, a pena di nullità, deve essere rilasciata ad un impiegato della carriera direttiva (ex nona qualifica; oggi, con il nuovo CCNL delle Agenzie fiscali, deve trattarsi, invece, di funzionari appartenenti alla terza area professionale, come precisato dalla Circolare n. 235/E dell'8 agosto 1997 emessa dalla Dir. AA. GG. e Cont. trib.).

È da escludere, pertanto, che i lavoratori appartenenti alle prime due aree professionali dell'Agenzia delle entrate possano sottoscrivere atti impositivi, ancorché specificamente delegati a tal fine dal Direttore provinciale. Inoltre, secondo me, nello stabilire i limiti quantitativi entro cui può essere rilasciata la delega, bisogna fare riferimento al totale delle imposte, delle sanzioni e degli interessi per evitare che rilevanti questioni tributarie non siano sottoscritte dal Direttore provinciale, salvo logicamente i casi di sostituzione e reggenza di cui al-

l'art. 20, comma primo, lett. a) e b), del DPR 8 maggio 1987, n. 266 (Cass., Sez. trib., sent. n. 10513/2008 e n. 14626 del 10 novembre 2000).

Inoltre, l'art. 17, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 165/2001 dà facoltà ai dirigenti di delegare alcune delle proprie competenze "per specifiche e comprovate ragioni" e "per un periodo di tempo determinato".

Infine, occorre precisare che gli apprezzamenti di fatto sulla valenza e sulla portata di un atto amministrativo, involgendo questioni di merito, non sono ricorribili in Cassazione, a meno che le censure siano volte ad evidenziare, a mente dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., carenze e deficienze intrinseche dell'iter argomentativo percorso dal giudice del merito per pervenirvi (in tal senso, Cass., Sez. trib., sentenza n. 14195 del 7 giugno 2000, depositata il 27 ottobre 2000).

Appunto per questo, la delega preventiva deve essere allegata e notificata insieme all'avviso di accertamento per dare modo al contribuente, anche alla luce dell'art. 7, comma 1, dello Statuto del contribuente (Legge n. 212/2000), di poter conoscere da subito le condizioni ed i presupposti che hanno giustificato il rilascio di una delega.

5. ONERE DELLA PROVA SEMPRE DELL'UFFICIO

La Corte di Cassazione ha più volte chiarito che incombe sempre all'Amministrazione finanziaria dimostrare, in caso di specifica e puntuale contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio.

Infatti, fermi i già citati casi di sostituzione e reggenza (art. 20 del DPR n. 266/87 cit.), è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere.

Il solo possesso della qualifica direttiva non abilita assolutamente il funzionario tributario alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto riferibile sempre al capo dell'ufficio (in tal senso, Cass., Sez. trib., sentenze n. 10513/2008 e n. 14626 del 10 novembre 2000).

Inoltre, la Corte di Cassazione, con giurisprudenza costante e consolidata, ha precisato che, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove in forza dei poteri istruttori attribuitigli dall'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, perché tali poteri sono meramente integrativi (e non esonerativi) dell'onere probatorio principale e vanno esercitati, al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo, soltanto per sopperire all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte (Cass., Sez. 5, n. 10267 del 16 maggio 2005; Cass., Sez. 5, n. 12262 del 25 maggio 2007; Cass., Sez. 5, n. 2487 del 6 febbraio 2006; Cass., Sez. trib., sent. n. 10513/2008).

Quindi, in caso di contestazioni, incombe sempre all'Amministrazione finanziaria dimostrare l'esercizio del potere sostitutivo o la presenza della delega scritta o preventiva (Cass., Sez. trib., sent. n. 14626/2000).

Concetto ultimamente ribadito dalla Corte di Cassazione, Sezione Sesta civile - T, con la sentenza n. 17400 del 27 settembre 2012, depositata in cancelleria l'11 otto-

bre 2012, secondo la quale "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".

L'onere di produrre la delega è posto in capo all'ente impositore e di conseguenza non è possibile l'acquisizione d'ufficio del documento mancante: il giudice tributario non può utilizzare i poteri istruttori previsti dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992 per sopperire al mancato adempimento di una parte ai suoi oneri probatori (CTP Vicenza, Sez. 2, sent. n. 8 del 24 gennaio 2013).

6. DEPOSITO DELLA DELEGA IN APPELLO

L'art. 58, ultimo comma, del D.Lgs. n. 546/1992 testualmente dispone: "È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti".

Pertanto, l'ufficio può depositare anche in appello la relativa delega (in tal senso, Cass., Sez. Quinta civile, sentenza n. 20086 del 27 giugno 2005, depositata il 17 ottobre 2005).

In sede di ricorso per Cassazione, però, la censura concernente la violazione del succitato art. 58 (per quanto possa considerarsi irrilevante la menzione del numero 3 dell'art. 360 c.p.c. anziché del numero 4) deve assolvere all'onere di autosufficienza nell'allegazione sia delle modalità di produzione che del contenuto del documento di cui si lamenta il diniego di ammissibilità e l'omesso esame (con specifico riferimento alla decisività e sufficienza delle circostanze oggetto della produzione documentale, in punto di loro coerenza con la previsione dell'art. 42 cit.), cui la parte ricorrente deve sempre provvedere (in tal senso, Cass., Sesta Sezione civile - T, sent. n. 19739 del 24 ottobre 2012, depositata il 13 novembre 2012).

Su tale specifico punto è utile ricordare il costante insegnamento della Corte di Cassazione secondo il quale: "Con riferimento al regime processuale anteriore al D.Lgs. n. 40 del 2006, ad integrare il requisito della cosiddetta autosufficienza del motivo di ricorso per Cassazione concernente, ai sensi del n. 5 dell'art. 360 c.p.c. (ma la stessa cosa dicasi quando la valutazione deve essere fatta ai fini dello scrutinio di un vizio, ai sensi del n. 3 dell'art. 360, o di un vizio integrante error in procedendo ai sensi dei numeri 1, 2 e 4 di detta norma), la valutazione da parte del giudice di merito di prove documentali, è necessario non solo che tale contenuto sia riprodotto nel ricorso, ma anche che risulti indicata la sede processuale del giudizio di merito in cui la produzione era avvenuta e la sede in cui nel fascicolo d'ufficio o in quelli di parte, rispettivamente acquisiti e prodotti in sede di giudizio di legittimità, essa è rinvenibile. L'esigenza di tale doppia indicazione, in funzione dell'autosufficienza, si giustifica al lume della previsione del vecchio n. 4 dell'art. 369, secondo comma, c.p.c., che sanzionava (come, del resto, ora il nuovo) con l'improcedibilità la mancata produzione dei documenti fondanti il ricorso, producibili (in quanto

prodotti nelle fasi di merito), ai sensi del primo comma dell'art. 372 c.p.c. (Cass., Sez. 3, sentenza n. 12239 del 25 maggio 2007; con differenti sfumature argomentative, concordano anche Cass. sentenza n. 4840 del 7 marzo 2006; Cass., sentenza n. 17424 del 29 agosto 2005; Cass., sentenza n. 6972 del 4 aprile 2005, Cass., sentenza n. 6225 del 23 marzo 2005).

7. GIURISPRUDENZA DI MERITO

Si segnalano alcune importanti sentenze delle Commissioni tributarie di merito che, anche in applicazione dei principi esposti dalla Corte di Cassazione, hanno annullato gli avvisi di accertamento per mancanza o invalidità della delega di firma:

- CTR del Lazio, sent. n. 108 dell'11 luglio 2005;
- CTP di Torino, Sez. VIII, sent. n. 107 del 19 febbraio 2003;
- CTP di Bologna, Sez. XII, sent. n. 7 del 4 gennaio 2011;
- CTP di Enna, Sez. III, sent. n. 41 del 6 aprile 2006;
- CTP di Modena, Sez. I, sent. dell'8 maggio 2002;
- CTP di Vicenza, Sez. V, sent. n. 46 del 23 maggio 2007;
- CTP di Matera, Sez. III, sent. n. 109 del 23 febbraio 1991;
- CTP di Siracusa, Sez. IV, sent. n. 242 del 31 dicembre 2007;
- CTR del Lazio, Sez. XXXVII, sent. n. 43 del 10 marzo 2009;
- CTP di Lecce, Sez. VII, sent. 229 del 20 settembre 2002;
- CTP di Venezia, sent. n. 145 del 18 ottobre 2010;
- CTP di Venezia, sent. n. 128 del 7 settembre 2011;
- CTP di Pesaro, Sez. I, sent. n. 274 del 1° dicembre 2009;
- CTP di Lecce, Sez. I, sent. n. 431 del 28 settembre 2012.

Con quest'ultima sentenza, correttamente, i giudici leccesi hanno totalmente annullato l'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione dal momento che l'atto di attribuzione della delega della firma (prot. n. 2009/8172), prodotto in atti dall'ufficio, conferisce tale delega al capo area sottoscrittore dell'atto con efficacia limitata al 31 dicembre 2009; pertanto, rispetto all'avviso di accertamento in contestazione emesso in data 3 settembre 2010, non è stata provata da parte dell'ufficio la sussistenza all'epoca di un provvedimento idoneo a conferire il potere di sottoscrizione.

Infatti, come già precisato in precedenza, non bisogna dimenticare che l'art. 17, comma 1-bis, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165 (comma inserito dall'art. 2 della Legge 15 luglio 2002, n. 145, applicabile anche alle Agenzie fiscali, in base all'art. 1), dà facoltà ai dirigenti di delegare alcune delle proprie competenze per "specifiche e comprovate ragioni" e "per un periodo di tempo determinato", soprattutto per non pregiudicare l'uniformità di indirizzo dell'ufficio nella delicata ed importante fase degli accertamenti.