

ACCERTAMENTO

Delega di firma degli avvisi di accertamento da provare in giudizio: onere in capo all'erario

di Massimo Conigliaro

La **delega di firma** negli avvisi di accertamento è tema che continua a interessare la giurisdizione tributaria. Da ultimo la [CTP di Reggio Emilia, sez. n. 3, n. 204 del 15 novembre 2013](#) ha ribadito che l'avviso di accertamento è **nullo** se non reca la **sottoscrizione del capo dell'ufficio** o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. E in caso di contestazione, *"incombe all'Agenzia delle Entrate l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza di eventuale delega, trattandosi di un documento, se esistente, già in possesso dell'amministrazione finanziaria, mentre la distribuzione dell'onere della prova non può subire eccezioni"*. Ne consegue che laddove non risulti **comprovata l'esistenza** di una delega direttoriale, l'avviso di accertamento è da considerare privo di sottoscrizione e pertanto **radicalmente nullo**. I giudici di Reggio Emilia hanno pertanto accolto il ricorso del contribuente, annullato l'atto impugnato e condannato l'Amministrazione finanziaria al pagamento delle **spese di giudizio**.

L'**avviso di accertamento**, in quanto atto idoneo a incidere autoritativamente la sfera giuridico-patrimoniale del contribuente, è un **atto amministrativo** che deve riunire tutti gli elementi previsti dalla legge e tra i quali, quindi, anche la **sottoscrizione**, ovvero il segno documentato e certo che renda esplicita, con chiara procedura di delega, la piena adesione, quale soggetto investito del pubblico potere della rappresentanza dell'Agenzia delle Entrate. L'**avviso di accertamento**, nella disciplina dettata dall'articolo 42 del D.P.R. n. 600/1973, costituisce, infatti, atto amministrativo suscettibile di incidere sulla sfera giuridico-patrimoniale del contribuente e **deve** pertanto **contenere tutti gli elementi essenziali** tipici degli atti giuridici della Pubblica Amministrazione aventi carattere di provvedimento definitivo (così [CTP di Vicenza, sez. n. 5, sentenza n. 46 del 9 maggio 2007](#)). La **ratio** della norma è evidente: la rappresentanza in giudizio rientra nell'esercizio della pubblica funzione e viene conferita al **titolare dell'ufficio**. Se detto esercizio della funzione viene delegato, non può che esserlo a impiegato che per qualifica o profilo funzionale contribuisce a formare la **volontà dell'ente pubblico**. In buona sostanza il titolare dell'ufficio non può delegare persona che gode semplicemente della sua fiducia ed è ritenuta in grado di rappresentare l'ente in giudizio *"poiché la potestà di delega, in quanto potestà e non diritto, non è libera nel suo esercizio e non può quindi prescindere, pur nella sua discrezionalità, dai principi di diritto"* (cfr. [CTP di Enna, sentenza n. 41 del 23.03.2006](#)).

Appare evidente pertanto che l'ufficio, all'atto della costituzione in giudizio, non si possa limitare a controdedurre genericamente che il funzionario ha agito con potere di firma conferito da **ordine di servizio interno**, ma occorre poter verificare l'**esistenza e la validità della delega** in sede giurisdizionale, senza che ciò implichi un controllo sull'organizzazione interna della pubblica amministrazione, ma solo sull'esercizio della funzione amministrativa e degli atti integranti la relativa estrinsecazione.

La CTP di Reggio Emilia, con la pronuncia in commento, richiama e conferma i principi di recente espressi dalla [Corte di Cassazione con la sentenza n. 14942/2013](#). In particolare "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. (**Cass. 17400/12**).".

A tale orientamento è stata data ulteriore continuità ribadendo che, nella individuazione del soggetto legittimato a sottoscrivere l'avviso di accertamento, in forza del D.P.R. n. 600/1973, articolo 42, incombe sull'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** (cfr. in materia di II.DD. Cass. 17400/2012, 14626/2000, 14195/2000).

E' da segnalare, invece, che in diversi contesti fiscali - quali ad esempio la **cartella di pagamento**, il **diniego di condono**, l'**avviso di mora** - opera la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio esso è adottato (Cass. 11458/2012, diniego di condono; 4283/2010, avviso di mora; 8248/2006, attribuzione di rendita; 13461/2012, cartella). Infine, da segnalare che per i **tributi locali** è valida anche la mera firma **"stampata"** ex articolo 3, comma 87 Legge n. 549/1995 (Cass. 9627/2012).