

ACCERTAMENTO

Firma dell'accertamento, serve la delega alle funzioni per un periodo di tempo determinato

di **Maurizio Tozzi**

Sul delicato tema della firma dell'avviso di accertamento e della relativa nullità è intervenuta di recente l'importante sentenza della **Commissione Tributaria Provinciale di Benevento, la n. 231/07/14 del 23 giugno 2014, depositata in segreteria il 22 luglio 2014**. Il problema riguarda la corretta applicazione dell'articolo 42 del DPR 600/73, che al primo comma chiaramente precisa che gli avvisi di accertamento devono essere sottoscritti dal capo dell'ufficio o da **altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato**, pena la nullità dello stesso ex successivo comma 3.

Nella casistica affrontata dalla Commissione sannita, il contribuente, tra le altre eccezioni, lamentava appunto la nullità dell'atto emanato dalla Direzione Provinciale di Benevento in quanto firmato da un "capo team accertamento", in base ad una delega non allegata allo stesso. Di contro, l'Ufficio accertatore provvedeva a produrre in sede di costituzione in giudizio la copia della delega, sottolineando che si trattava di atto interno del capo dell'Ufficio e pertanto insindacabile, oltre ad essere una mera delega alla firma ai fini dell'articolo 42 del DPR 600/73.

L'eccezione del contribuente è stata accolta, essendo ritenuta addirittura assorbente delle altre avanzate (pur se nel merito sono state comunque riconosciute valide le obiezioni sollevate). La decisione dei giudici beneventani, in particolare, è giunta a seguito di un'analisi accurata **delle disposizioni applicabili in relazione alla delega nell'ambito della pubblica amministrazione**, vale a dire gli articoli 17, comma 1 bis) e 16, comma 1, lett. d) del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165. Tali due articoli rispettivamente prevedono che i dirigenti:

- per specifiche e comprovate ragioni di servizio, possono delegare, con atto scritto e motivato, a dipendenti che ricoprano le posizioni funzionali più elevate nell'ambito degli uffici ad essi affidati, **alcune delle competenze comprese nelle proprie funzioni**. Tale delega però deve avvenire **per un periodo di tempo determinato**;
- adottano gli atti e i provvedimenti amministrativi ed esercitano i poteri di spesa e quelli di acquisizione delle entrate rientranti nella competenza dei propri uffici, salvo quelli delegati ai dirigenti.

La Commissione giudicante ha anzitutto sottolineato che la delega **non può essere considerata**

alla stregua di un atto interno privo di rilevanza esterna, in quanto si inserisce in un procedimento amministrativo, attribuendo al funzionario delegato la funzione di poter emettere “... *un atto decisorio (provvedimento) con rilevanza esterna (avviso di accertamento)* ...”.

Proprio in considerazione di tale attribuzione di funzioni, la delega non può peraltro nemmeno essere considerata quale “delega alla firma”, **essendosi sempre in presenza di una delega di funzioni**, disciplinata dai citati articoli 17, comma 1-bis) e 16, comma 1, lett. d) del D.Lgs. 165/01. In tal modo è motivata questa importante precisazione: *“Inoltre, la delega esibita parla effettivamente di “delega alla firma”, ma tale figura giuridica è del tutto estranea al nostro ordinamento giuridico, non fondandosi su alcuna norma ed essendo inammissibile una “delega alla firma” disgiunta dalla correlativa delega di funzioni con attribuzione delle relative responsabilità, come si evince chiaramente dalle disposizioni degli articoli 28 e 97, commi 2 e 3 della Costituzione, rispettivamente in tema di responsabilità dei funzionari e dei dipendenti pubblici per gli atti compiuti e in tema di organizzazione degli Uffici con relativa riserva di legge. Lo stesso articolo 42, comma 1, del DPR 600/73 prescrive che l'avviso sia sottoscritto da un impiegato della carriera direttiva delegato e non può interpretarsi in contrasto con la Costituzione e con i principi generali dell'ordinamento giuridico. La norma indica solo la qualifica che deve avere il delegato che emette e quindi sottoscrive l'avviso”*. Seguono una serie di esemplificazioni che dimostrano come, neppure nell'ambito del diritto privato, sia configurabile un'ipotesi di “delega alla firma”. Sottolineando tale assunto, i giudici beneventani giungono ad una prima conclusione: la delega alla firma esibita dall'Ufficio è da considerare un atto abnorme e **pertanto affetto da nullità radicale**.

La Commissione sannita però decide di andare anche oltre. Considerato infatti che dalla lettura della delega sembra emergere che trattasi, invero, di una delega di funzioni, **ne rileva l'inammissibilità della stessa**, non recando le prescrizioni previste dal predetto D.Lgs. 165/01. La delega prodotta, infatti, non illustra le “specifiche e motivate esigenze di servizio” che hanno condotto all'attribuzione delle funzioni agli impiegati menzionati e soprattutto non individua il periodo di efficacia della stessa, requisito indispensabile **non potendosi prevedere deleghe a tempo indeterminato**.

Si apre pertanto un nuovo scenario sulla nullità della sottoscrizione dell'atto, che transita per la verifica dei requisiti della delega. **Essa deve essere “di funzioni”, motivata relativamente alle esigenze di servizio e soprattutto a tempo determinato**. In assenza di tali requisiti, si può invocare la nullità dell'avviso di accertamento in forza del combinato disposto dei commi 3 ed 1 dell'articolo 42 del DPR 600/73.