

ACCERTAMENTO

Delega alla sottoscrizione e annullabilità dell'avviso di accertamento

di Massimo Chiofalo

L'[articolo 42 D.P.R. 600/1973](#), rubricato “**Avviso di accertamento**”, prevede espressamente 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**”.

L'esercizio del **potere sostitutivo** è oramai prassi operativa dell'Ufficio amministrativo e, pertanto, la **verifica del corretto esercizio dello stesso** richiede la massima attenzione da parte dei difensori tributari. Una delega formalmente irregolare o un esercizio illegittimo del potere sostitutivo può infatti determinare l'invalidità degli atti accertativi emessi dell'Amministrazione finanziaria.

I giudici della CTP di Messina nella **sentenza n. 3508/2018** hanno accolto le doglianze di parte privata che, con specifiche contestazioni, faceva rilevare al giudicante la **nullità dell'avviso di accertamento impugnato quale effetto derivato della nullità della delega attribuita al funzionario incaricato**. Il giudice peloritano, nutrendosi delle pronunce recenti del giudice di legittimità, si è pronunciato decidendo in **favore dei contribuenti**.

Nella fattispecie, le parti ricorrenti, dall'esame documentale degli atti prodotti *ex adverso*, rilevando l'atto dispositivo carente dei requisiti prescritti, chiedevano la **nullità dell'atto opposto per difetto di sottoscrizione**, evidenziando al giudicante i seguenti **profili di illegittimità formale e sostanziale** del documento depositato:

1. la **qualifica funzionale del delegato**;
2. la **mancanza della sottoscrizione** (olografa) del direttore titolare sull'atto di servizio prodotto;
3. l'**assenza delle ragioni della delega**;
4. il **non corretto esercizio della delega attribuita**;
5. la **mancanza dei requisiti del delegato**.

Secondo una giurisprudenza granitica del Supremo consesso di legittimità «*ove il contribuente contesti – anche in forma generica – la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento ad emanare l'atto, è onere dell'Amministrazione che ha immediato e facile accesso ai propri dati di fornire la prova dell'esistenza della delega in capo al delegato*» (Cfr. Cass. n. 22800/2015; stesso orientamento è stato mostrato da Cass. n. 18350/2016).

L'attenzione alla **giurisprudenza di merito** citata trova fondamento nell'annullamento dell'atto da parte del giudice che ha condiviso le doglianze della *parte privata* per quanto attiene alle domande riferite alla **mancata sottoscrizione dell'atto di delega** e all'eccesso di potere del delegato nell'aver sottoscritto un atto contente **recuperi d'imposta per un importo superiore a quello indicato nella delega stessa**.

Anche se in maniera succinta, il giudice di *prime cure* ha accolto la posizione dei ricorrenti, i quali hanno fatto rilevare che l'Atto dispositivo (con funzioni di delega) **non era stato sottoscritto con "firma autografa"**.

Si evidenzia, infatti, che per questa tipologia di atti **non è ammissibile l'utilizzo della firma a stampa**, in quanto l'atto dispositivo, *alias* atto di delega, non è contemplato in quella tipologia di atti in cui è ammissibile la sostituzione della firma autografa. La stampigliatura del nome del direttore provinciale della sede dell'Agenzia delle entrate accompagnata dal nome non è stata ritenuta dal giudice tributario adito sufficiente per la stessa esistenza dell'atto (delega) e quindi **ritenuto nullo**, con la conseguente **nullità dell'avviso di accertamento sottoscritto dal funzionario delegato**.

La difesa, nel proprio ricorso, ha evidenziato che **la sottoscrizione autografa dell'atto non automatizzato** (quello emesso non in modalità digitale), di conferimento delle deleghe di firma al funzionario dirigente per la sottoscrizione di atti a rilevanza esterna, non poteva essere sostituita dalla formula "*firma autografa sostituita dall'indicazione a mezzo stampa, ai sensi dell'articolo 3, co. 2 del D.Lgs. 39/1993*", poiché essa può essere eccezionalmente opposta, **fin dal 1° luglio 2009, in via sostitutiva solo sugli atti di liquidazione, accertamento e riscossione dalle norme che disciplinano le entrate tributarie erariali amministrate dalle Agenzie fiscali e può essere sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile dell'adozione degli atti in tutti quei casi in cui gli atti medesimi siano stati prodotti da sistemi informativi automatizzati, individuati con provvedimento dei rispettivi Direttori generali** (fonte di riferimento **Atto Direttoriale Agenzia Entrate, prot. n. 2101/4114, del 02.11.2010**; cfr. anche **Corte Cost. n. 117/2000, Cass. n. 4923/2007 e Cass. n. 13461/2012**).

Il giudice, inoltre, rilevava che il funzionario designato alla sottoscrizione dell'avviso impugnato era delegato a sottoscrivere solo atti il cui importo del recupero erariale **non poteva superare la soglia di 50.000,00 euro**; dall'esame dell'atto impugnato, come prontamente contestato dai ricorrenti, emergeva invece che lo stesso funzionario sottoscriveva un **avviso di recupero oltre soglia** (in quanto superiore al predetto limite) **non avendone le attribuzioni funzionali**.

Il giudice peloritano, distinguendosi per queste peculiarità dalle diverse sentenze sull'argomento, e ritenendo che l'atto di delega non possa essere individuato nella *species* degli atti sottoscrivibili con firma a stampa (anche per la sua non natività digitale), **ha dunque ritenuto la delega inesistente ed annullato l'atto di recupero erariale emesso nei confronti dei contribuenti**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)