

## ACCERTAMENTO

---

### **Delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento: atto a rilevanza esterna**

di Luca Procopio

In tema di **sottoscrizione dell'avviso di accertamento**, la granitica giurisprudenza di legittimità interpreta il combinato disposto dell'[articolo 42, commi 1 e 3, D.P.R. 600/1973](#) nel senso che «*l'avviso di accertamento ... deve essere sottoscritto, a pena di nullità, dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, incommodo sull'Amministrazione finanziaria dimostrare, in tale ultima evenienza e in caso di contestazione, l'esistenza della delega e l'appartenenza dell'impiegato delegato alla carriera direttiva [cioè alla terza area funzionale dell'attuale sistema classificatorio del personale delle Agenzie fiscali, n.d.r.]»* (**Cass. n. 12830/2017 e n. 9736/2016**. Nello stesso senso, cfr.: **Cass. n. 27873/2018, n. 2787/2018, n. 26295/2016, n. 24862/2016, n. 20851/2016, n. 24492/2015, n. 22810/2015, n. 22800/2015 e n. 14942/2013).**

In aperto conflitto con il richiamato "diritto vivente" si pone la recentissima **sentenza n. 933 del 21.2.2019**, della Sezione n. 17 della **CTR Lazio**, che approda ad un approccio interpretativo che finisce per svuotare quasi completamente l'**onere probatorio** dell'Ufficio.

Dal testo della citata sentenza di merito emerge, ai fini qui rilevanti, che l'**avviso di accertamento** emesso dall'Ufficio recava la **sottoscrizione** di un funzionario "**su delega del Direttore Provinciale**" e che il contribuente, con **appello incidentale condizionato**, contestava la legittimità della sottoscrizione da parte del predetto funzionario in forza dell'[articolo 42, commi 1 e 3, D.P.R. 600/1973](#).

La CTR, nel **rigettare l'appello incidentale condizionato** spiegato dal contribuente, statuisce che l'onere dell'Ufficio di dimostrare l'esistenza della delega conferita al funzionario sottoscrittore dell'avviso di accertamento impugnato, depositandola in giudizio, «**vale nell'ipotesi in cui nell'avviso di accertamento non via sia "alcuna menzione di una formale delega del capo dell'ufficio"** », richiamando a proprio supporto le **ordinanze n. 27873 e n. 27871 del 2018 della Corte di Cassazione**.

La presa di posizione della **CTR Lazio** lascia perplessi per almeno **due** ordini di motivi.

In **primo luogo**, la Corte di Cassazione, nelle citate **ordinanze n. 27871 e n. 27873 del 2018, non afferma assolutamente** che l'onere dell'Ufficio di provare l'esistenza della delega conferita al funzionario sottoscrittore dell'avviso di accertamento sussista solo se in tale ultimo atto non si faccia alcuna menzione di una **delega**.

I Giudici di seconde cure, infatti, hanno tratto la loro **errata conclusione** dall'inciso "**senza alcuna menzione di una formale delega del capo dell'ufficio**" contenuto nel seguente passaggio delle citate ordinanze: «*nella specie, la CTR non ha fatto buon governo dei suddetti principi, in quanto, in presenza di una specifica contestazione della sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte del "Dirigente dell'area controllo", senza alcuna menzione di una formale delega del capo dell'ufficio, lungi dal fare gravare sull'amministrazione finanziaria l'onere di fornire la prova della esistenza della delega, si è limitato ad affermare che la "delega è una questione interna all'Ufficio" e che in linea di principio "viene data dal Direttore con specifico ordine di servizio a seconda del valore della vertenza tributaria"*».

Sarebbe già sufficiente una lettura razionale di tale passaggio motivazionale per comprendere che la Suprema Corte con l'inciso "**senza alcuna menzione di una formale delega del capo dell'ufficio**" ha voluto semplicemente riportare il fatto che nell'**avviso di accertamento** l'Ufficio non si era nemmeno curato di specificare che il "**Dirigente dell'area controllo**" sottoscriveva l'avviso di accertamento su delega del Direttore.

Se la **CTR Lazio** avesse letto attentamente i passaggi precedenti delle medesime ordinanze, tra cui quello in cui il Supremo Collegio afferma che «*la sottoscrizione dell'avviso di accertamento - atto della p.a. a rilevanza esterna - da parte di funzionario diverso da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo, ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato, non soddisfa il requisito di sottoscrizione previsto, a pena di nullità, dall'articolo 42, commi 1 e 3, dinanzi citato (Cass. n. 14195 del 2000; 24492 del 2015)*», avrebbe preso atto che, in caso di contestazione, **la produzione della delega è sempre necessaria affinché il contribuente e il giudice tributario possano verificarne sia l'effettiva esistenza sia la validità**.

Tanto è vero che, **anche** in altre pronunce, la Suprema Corte **non ha mai posto alcuna eccezione** all'obbligo dell'Ufficio di provare l'esistenza della delega in caso di contestazione, affermando 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 l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare la sussistenza della delega*» (Cass. n. 24317/2018, n. 24316/2018 e n. 242315/2018. Su tale aspetto, si veda anche la giurisprudenza citata all'inizio dell'articolo).

In **secondo luogo**, l'approdo interpretativo della CTR Lazio non è assolutamente condivisibile perché muove implicitamente dall'**erroneo** presupposto che la delega di funzioni o di firma concessa dal Direttore dell'Ufficio sia un **atto privo di rilevanza esterna**, quando, invece, essa ha natura di atto a **rilevanza esterna**, come riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità sia **esplicitamente**, come, ad esempio, nella citata **sentenza n. 12830/2017** («*La sentenza impugnata collide evidentemente con tale principio di diritto laddove, senza alcun fondamento giuridico, afferma che la delega di funzioni/firma è atto privo di rilevanza esterna*») e nelle stesse **ordinanze n. 27871 e n. 27873 del 2018 richiamate dalla CTR** («*nella specie, la CTR non ha fatto buon governo dei suddetti principi, in quanto [...] si è limitato ad affermare che la "delega è una questione interna all'Ufficio"*»), sia **implicitamente**, laddove ha statuito che l'Ufficio, in caso

di contestazione da parte del contribuente, ha l'obbligo, **senza se e senza ma**, di **depositare in giudizio la delega conferita dal Direttore** (Cass. n. 5200/2018, n. 12781/2016, n. 24317/2018 e n. 24316/2018) o puntualizzato che, al fine di «**consentire al contribuente di verificare agevolmente la ricorrenza dei poteri in capo al sottoscrittore**» (Cass. nn. 24317/2018, 24316/2018, 12960/2017 e n. 22803/2015), la delega «**dove necessariamente indicare il nominativo del delegato**» (Cass. n. 24317/2018, n. 24316/2018, n. 12960/2017 e n. 22803/2015) e deve specificare l'oggetto e i limiti oggettivi della stessa (cfr. Cass. n. 24317/2018 e n. 24316/2018), «**le cause che ne hanno resa necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, etc.**» e «**il termine di validità della stessa**» (Cass. n. 22803/2015).

Quanto precede non può che condurre alla **conclusione** che la prova, a carico dell'Ufficio, della sussistenza di una preventiva e valida delega concessa dal proprio Direttore **non può ritenersi assolta** mediante un mero richiamo alla delega nell'avviso di accertamento, spesso con la dicitura "**su delega del Direttore Provinciale**".

La **CTR Lazio**, peraltro, in conformità al "diritto vivente", avrebbe dovuto **dichiarare la nullità dell'avviso di accertamento impugnato dal contribuente** anche perché l'Ufficio, da come emerge dalla sentenza, non ha provato che il funzionario delegato, al momento della sottoscrizione, apparteneva alla terza area funzionale dell'attuale sistema classificatorio del personale delle Agenzie fiscali.



Master di specializzazione

**DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)