

II

Accertamento - Avviso di accertamento - Sottoscrizione - Funzionario delegato - Mancanza degli estremi sostanziali della delega - Mancata allegazione della delega in giudizio - Nullità

È illegittimo l'avviso di accertamento non sottoscritto dal capo dell'ufficio, privo di allegazione della delega conferita per la sottoscrizione ad altro funzionario, se, a seguito di contestazione, l'Agenzia delle Entrate, cui incombeva l'onere della prova, da adempiere mediante la semplice produzione in giudizio della delega, non vi ha adempiuto non producendo alcunché (n.d.r.).

(Oggetto della controversia: avvisi di accertamento Irpef, anni 2007 e 2008)

(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Reggio Emilia, Sez. III, Pres. ed Est. Montanari - Sent. n. 187, del 15 aprile 2014, dep. il 22 aprile 2014)

Svolgimento del processo

1 - La sig.a (...) ricorre con distinti gravami, R.G.R.N. 426-427/13, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Reggio Emilia, avverso altrettanti avvisi di accertamento emessi ai fini irpef, relative sanzioni ed interessi, per gli anni d'imposta 2008 e 2007; ammontare della materia del contendere ai fini della nota spese Euro 18.673.

2 - L'Agenzia assume negli atti impugnati, emessi ai sensi dell'art. 38, 4 comma, D.P.R. n. 600 del 1973, che la Ricorrente avrebbe dichiarato redditi imponibili inferiori a quelli accertabili sinteticamente, per i due anni d'imposta.

La Ricorrente grava gli atti deducendo: a) in via pregiudiziale: la nullità insanabile degli stessi per carenza di una loro legittima sottoscrizione ai sensi dell'art. 42 D.P.R. n. 600 del 1973, posto che gli stessi non sarebbero sottoscritti dal Direttore dell'Ufficio ma da un funzionario dello stesso senza che risulti allegata la relativa delega; b) nel merito: in via preliminare, il carente rispetto della L. n. 212 del 2000, c.d. Statuto del Contribuente, non avendo l'Agenzia, adeguatamente, replicato alle osservazioni che in sede precontenziosa erano state avanzate ex art. 38, D.P.R. n. 600 del 1973 cit., 7 comma, da parte del Ricorrente; in via principale: l'errore del metodo seguito dall'Agenzia per accertare il reddito sintetico sulla base degli indici di capacità contributiva disponibili con conseguente infondatezza dei risultati ottenuti; in conclusione, per i suddetti motivi, chiede l'annullamento degli atti impugnati. L'Agenzia si costituisce in giudizio con controdeduzioni con cui ribadisce, in via pregiudiziale, la legittimità degli atti impugnati per quanto riguarda la loro sottoscrizione, e nel merito la correttezza del metodo seguito e la fondatezza dei risultati ottenuti.

Motivi della decisione

3- I ricorsi vanno dichiarati connessi e riunificati in capo al R.G.R.N. 426/13.

4- La Corte di Cassazione ha affermato il seguente principio di diritto, da cui non vi è motivo di discostarsi in questa sede: "In tema di rettifica ed accertamento IVA ai fini delle imposte dirette, l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, richiamato dall'art. 56 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (che opera un generale rinvio all'art. 1 del cit. D.P.R. n. 600 del 1973), se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato; 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." (cfr. sent. n. 2013/14942 e sent. n. 2012/17400); se ora si applica il suddetto principio di diritto alla fattispecie concreta dedotta in giudizio non può che conseguire l'illegittimità degli atti impugnati e la fondatezza dei ricorsi posto che l'Agenzia, cui incombeva l'onere della prova, da adempiere mediante la semplice produzione in giudizio della delega, non vi ha adempiuto non producendo alcunché ricorsi vanno pertanto accolti con annullamento degli atti impugnati; le spese di giudizio quantificate come da dispositivo seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione dichiarata la connessione dei ricorsi di cui agli R.G.R.N. 426-427/13, riunificatili in capo al R.G.R.N. 426/13, li accoglie annullando gli impugnati atti; le spese di giudizio quantificate in Euro 2000 (duemila) seguono la soccombenza.

Commento

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 dele-

gato. 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.

Le sentenze dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia n. 187 del 22 aprile 2014 e n. 195 del 24 aprile 2014 confermano che il principio, ormai da tempo affermato dalla giurisprudenza di legittimità, comincia a trovare seguito anche nelle Commissioni di merito.

A sostegno di tale tesi la Corte di Cassazione aveva infatti stabilito, con l'ordinanza 11 ottobre 2012, n. 17400, che l'avviso di accertamento sottoscritto da un funzionario è viziato da nullità insanabile in quanto in tema di atti impositivi è richiesta la delega a sottoscrivere e, quindi, il solo possesso della qualifica non abilita il direttore tributario alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere concretamente riferibile al capo dell'Ufficio.

Tale sentenza va a rafforzare quel fermo orientamento giurisprudenziale di legittimità (Cass. 27 ottobre 2000, n. 14195; 10 novembre 2000, n. 14626; 23 aprile 2008, n. 10513), che considera nullo l'avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, se non reca la sottoscrizione del capo dell'Ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

Con la sentenza n. 14942 del 14 giugno 2013, la Suprema Corte ha ribadito tale tesi, affermando che l'Ufficio è tenuto ad esibire agli atti la delega di firma al funzionario che ha sottoscritto l'atto impositivo in sostituzione del capo Ufficio. Nell'ipotesi in cui non adempia in tal senso, l'avviso di accertamento è nullo per difetto di sottoscrizione. In base all'assetto organizzativo attuale dell'Agenzia delle Entrate, il potere di firma degli atti impositivi spetta, pertanto, al Direttore Provinciale.

La Cassazione ha stabilito, in proposito, che gli atti impositivi devono essere sottoscritti dal titolare dell'Ufficio tributario (oggi il Direttore Provinciale) o da altro funzionario da questi validamente delegato. In assenza di una delega valida, l'atto impositivo non soddisfa il requisito di sottoscrizione stabilito dal predetto art. 42, comma 1.

Inoltre, il solo possesso della qualifica necessaria per ricevere la delega di firma dal capo dell'Ufficio - ovvero l'appartenenza alla "carriera direttiva" richiamata dal già citato art. 42 - non è elemento sufficiente per conferire validità alla sotto-

scrizione da parte del soggetto diverso dal capo ufficio.

Sulla questione si è espresso anche il T.A.R. per il Lazio con la sentenza n. 6884 del 1° agosto 2011, affermando che tutti gli accertamenti fatti da Equitalia, ma che provengono da ruoli trasmessi dall'Agenzia delle Entrate e firmati da personale privo della qualifica di dirigente, sono nulli all'origine. Il Tribunale Amministrativo ha stabilito che, all'interno delle Agenzie delle Entrate, gran parte del personale che firma gli accertamenti non ha i requisiti di "dirigente". La conseguenza è che tali atti sono nulli e, con essi, anche le successive cartelle Equitalia.

La sottoscrizione dei ruoli da trasmettere a Equitalia per la riscossione deve essere svolta esclusivamente dai Dirigenti, dal momento che solo ai Dirigenti compete l'adozione degli atti e dei provvedimenti che impegnano l'Amministrazione verso l'esterno.

Tale tesi è stata sostenuta anche dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lecce con la sentenza n. 254/1/13 del 4 giugno 2013 che, in accoglimento di una precisa eccezione proposta su ricorso presentato da un contribuente avverso un avviso di accertamento, ha totalmente annullato l'atto sottoscritto da un funzionario non legalmente delegato dal Direttore dell'Ufficio.

Nel caso di specie, la Commissione adita ha ritenuto, infatti, fondato il motivo di ricorso che rilevava il difetto di sottoscrizione per violazione dell'art. 42, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 che prevede espressamente che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento deve avvenire ad opera del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

Anche la Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza, con la sentenza n. 8/9/2013 del 24 gennaio 2013 ha accolto il ricorso di un contribuente per la carenza di sottoscrizione dell'atto impugnato.

Nel caso affrontato dai giudici, l'avviso di accertamento era stato sottoscritto da una funzionaria in qualità di capo area persone fisiche ed enti non commerciali e su delega del direttore provinciale, capo dell'ufficio impositore.

Il ricorrente ha eccepito che non risultava provato il conferimento della delega alla funzionaria firmataria dell'atto. E, in difetto di tale prova, l'avviso doveva essere considerato nullo per violazione dell'art. 42, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973.

Per la difesa dell'amministrazione finanziaria, invece, alla validità dell'atto di accertamento bastava una mera delega di firma e non era sindacabile

dal contribuente o dal giudice il criterio organizzativo interno all'ufficio, in applicazione del quale la delega era stata conferita.

La Commissione Tributaria Provinciale ha ritenuto, però, non provato che l'avviso di accertamenti impugnato fosse stato sottoscritto da funzionario che fosse stato preventivamente delegato dal capo dell'ufficio a nome del quale l'avviso era stato emesso e ne ha dichiarato la nullità.

La contestazione, infatti, non riguardava la legittimità del potere di delegare o l'abilitazione della funzionaria ma l'esistenza stessa della delega.

Qualora un avviso di accertamento sia sottoscritto da un soggetto diverso dal Direttore dell'ufficio locale è quantomeno necessario che nell'avviso stesso siano indicati i riferimenti del provvedimento di delega e ciò per permettere al destinatario dell'atto di verificare, dapprima in sede amministrativa ed eventualmente in sede processuale, la legittimità del provvedimento di delega.

La delega per natura viene definita come "l'atto dispositivo di un soggetto o dell'organo di un soggetto mediante il quale quest'ultimo, fondandosi sulla propria competenza a provvedere in ordine a un determinato oggetto, attribuisce ad altro soggetto o organo i poteri e le facoltà che reputa necessari affinché quest'ultimo possa provvedere in modo altrettanto legittimo in ordine all'oggetto stesso entro i limiti e secondo i criteri stabiliti nell'atto di delegazione".

Dette conclusioni sono rispettose sia del principio costituzionale di buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione sia del principio di collaborazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria, sia del diritto di informazione del con-

tribuente e dell'obbligo di trasparenza degli atti amministrativi.

Il contribuente ha diritto di sapere, all'atto del ricevimento dell'avviso di accertamento, che esiste una delega, senza essere costretto a presentare un ricorso giurisdizionale per verificare la conformità all'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973.

In attuazione del principio di leale collaborazione con il contribuente, imposto dalla legge n. 212/2000, è, perciò, obbligo della PA allegare all'avviso di accertamento la delega conferita al funzionario abilitato a sottoscrivere l'atto. La conclusione è che la delega in questione deve essere conferita per affari determinati e per un limitato periodo di tempo, poiché si tratterebbe di delega di funzioni.

A favore di tale linea si è schierata la Commissione Tributaria Provinciale di Bari con l'emanazione della sentenza n. 67/11/14 del 4 gennaio 2014 con la quale ha totalmente annullato l'atto sottoscritto da un funzionario non legalmente delegato dal Direttore dell'Ufficio a cui era stata allegata, non una delega del capo d'ufficio, ma piuttosto una circolare interna in tema di conferimento della delega.

Da ultimo sono intervenute le sentenze nn. 187 del 22 aprile 2014 e 195 del 24 aprile 14, emesse dalla Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, con le quali sono stati ritenuti nulli gli atti impositivi in quanto l'Ufficio non aveva prodotto la delega di firma citata negli avvisi di accertamento.

Vito Saracino
Dottore Commercialista e Revisore Contabile
in Bitonto (BA)