

La Cassazione ribadisce ancora una volta il proprio orientamento sulla sottoscrizione degli avvisi di accertamento

(sentenza n° 24492 del 2 dicembre 2015)

La Cassazione, dopo le recenti sentenze n° 22800- 22810-22803 del 9.11.2015, torna nuovamente sul tema della sottoscrizione degli avvisi di accertamento e ribadisce il precedente orientamento secondo il quale:

“in base al d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, commi 1 e 3, gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono nulli tutte le volte che gli avvisi nei quali si concretizzano, non risultino sottoscritti dal capo dell'ufficio emittente o da un impiegato della carriera direttiva (addetto a detto ufficio) validamente delegato dal reggente di questo.

Ne consegue 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'art. 42, commi 1 e 3, dinanzi citato (1)

Fermi, infatti, i casi di sostituzione e reggenza di cui al D.P.R. 8 maggio 1987, n. 266, art. 20, comma 1, lett. a) e b), è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere: il solo possesso della qualifica non abilita il funzionario, ancorché della carriera direttiva, alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio (2)

Per quanto concerne l'onere della prova nel caso in cui la sottoscrizione non sia quella del capo dell'ufficio titolare, bensì di un funzionario della carriera direttiva, 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 funzionario della carriera direttiva alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio(3)

E tale conclusione è l'effetto diretto dell'espressa previsione della tassativa sanzione legale della nullità dell'avviso di accertamento : previsione che trova giustificazione nel fatto che, gli avvisi di accertamento costituiscono la più complessa espressione del potere impositivo, ed incidono con particolare profondità nella realtà economica e sociale, discostandosi da e contestando le affermazioni del contribuente.

D'altronde le qualità professionali di chi emana l'atto costituiscono una essenziale garanzia per il contribuente (4)

I detti principi di diritto enunciati dalla Cassazione in tema di sottoscrizione degli avvisi di accertamento valgono, sia per le imposte sui redditi - attesa la espressa disposizione normativa contenuta nell'art 42 comma 1 dpr 600/1973 - e sia per il tributo IVA, stante che in materia di IVA il dpr 633/1972 art. 56 comma 1 nel riferirsi ai modi stabiliti per le imposte dirette, richiama il menzionato art. 42 del d.p.r. 600/1973 sulla nullità dell'avviso di accertamento che non sia stato sottoscritto dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

Solo in diversi contesti fiscali - quali ad esempio la cartella esattoriale (Cass. 13461/12), il diniego di condono (Cass. 11458/2012 e 220/2014), l'avviso di mora (Cass. 4283/2010), l'attribuzione di rendita (Cass. 8248/2006) - in mancanza di una sanzione espressa, opera la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio esso è adottato; mentre, per i tributi locali, è valida anche la mera firma stampata, ex legge n. 549 del 1995, art. 3, comma 87 (Cass. 9627/2012).

La presente sentenza n.° 24492 non è in contrasto con le precedenti sentenze n. 22800-22803 e 22810 del novembre 2015, afferendo le stesse a due tematiche differenti, e precisamente:

- la n.° 24492 alla necessità che l'avviso di accertamento sia sottoscritto o dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva, e ciò a pena di nullità;
- le altre sentenze individuano invece i soggetti ai quali può essere conferita la delega alla sottoscrizione degli avvisi di accertamento, soggetti che genericamente il legislatore indica "nell'impiegato della carriera direttiva" e che a seguito dell'evoluzione legislativa sullo status giuridico del personale delle Agenzie delle Entrate va individuato nel personale inquadrato nella terza area di cui al contratto del comparto delle agenzie fiscali.

Su un punto concordano invero tutte le succennate pronunce giurisprudenziali: e cioè, che allorquando *venga contestato l'esistenza di uno specifico atto di delega da parte del capo dell'ufficio e/o l'appartenenza dell'impiegato delegato alla carriera direttiva come sopra definita, spetta alla Amministrazione fornire la prova della non sussistenza del vizio dell'atto.*

Ciò sia in base al principio di leale collaborazione che grava sulle parti processuali (e segnalatamente sulla parte pubblica), sia in base al principio della vicinanza della prova, in quanto si discute di circostanze che coinvolgono direttamente l'Amministrazione, che detiene la relativa documentazione, di difficile accesso per il contribuente; non essendo, dunque, nemmeno consentito al giudice tributario attivare d'ufficio poteri istruttori.

9 dicembre 2015

*inserto a cura di
bernardo comella
direttore editoriale della rivista
Osservatorio Tributario*

Note

(1)(Cass. 27 ottobre 2000, n. 14195).

(2) (Cass. 10 novembre 2000, n. 14626).

(3)(Cass. 11 ottobre 2012, n. 17400).

(4)(v. Cass. 5 settembre 2014, n. 1875 e, da ultimo, Cass. 9 novembre 2015, n. 22800).