

Le pronunce della Cassazione sugli atti costituiscono un'arma a doppio taglio per il Fisco

# Dirigenti decaduti sotto esame

## Fari del ricorrente su qualifica e validità della delega

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E DARIA PASTORIZIA

**S**i sono rivelate un'arma a doppio taglio per l'Agenzia delle entrate le tre sentenze della Corte di cassazione depositate lo scorso 9 novembre sugli atti sottoscritti dai dirigenti incaricati e decaduti.

Passi pure che, in virtù delle pronunce nn. 22800/15 e 22810/15 della Suprema corte, la sorte degli atti impositivi formati anteriormente alla pronuncia n. 37/2015 della Consulta non possa essere automaticamente compromessa dalla carenza della qualifica dirigenziale del funzionario sottoscrittore.

D'altro canto, però, a quegli stessi atti nessuna chance di sopravvivenza resta quando risultino firmati da soggetti diversi dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui validamente delegato.

A sancirlo sono gli stessi giudici di Palazzo Cavour nelle medesime sentenze che hanno dato ragione al Fisco: pur superando la necessità della qualifica dirigenziale, la Corte ha infatti circoscritto le professionalità che per legge sono capaci di manifestare la volontà dell'Amministrazione finanziaria e sono perciò idonee ad emettere atti suscettibili di avere rilevanza esterna producendo effetti nella sfera giuridica del destinatario.

L'art. 42, 1 e 3° commi, del dpr n. 600 del 1973, infatti, prevede da un lato che gli avvisi di accertamenti in rettifica e d'ufficio debbano essere sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato e dall'altro che l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la firma di uno di tali soggetti.

Le qualità professionali di chi emana l'atto costituiscono quindi un'essenziale garanzia per il contribuente e ciò in quanto, lo ricorda la Suprema corte, gli avvisi di accertamento sono la più complessa espressione del potere impositivo e incidono con particolare profondità nella realtà economica e sociale, discostandosi da e contestando le affermazioni del contribuente.

L'indagine del ricorrente che impugni un atto dell'Agenzia delle entrate deve dunque partire proprio dalla verifica della qualifica del soggetto firmatario e/o del suo delegante, indipendentemente dal ruolo dirigenziale che questi eventualmente ricopre.

L'idoneità della sua professionalità sarà oggetto di prova a carico dell'Amministrazione finanziaria, sia in base al principio di leale collaborazione che grava sulle parti processuali (e

### I principi espressi dalla Corte di Cassazione

Sentenza n.	Pro Fisco	Pro contribuente
22800/2015	L'espressione "impiegato della carriera direttiva", contenuta nell'art. 42 del d.p.r. 600/73, non equivale a "dirigente" ma corrisponde oggi al "funzionario di terza area".	In caso di contestazione anche generica, è onere dell'Agenzia, che ha immediato e facile accesso ai propri dati, provare la legittimazione del funzionario dimostrandone i requisiti soggettivi richiesti per legge.
22810/2015	Gli avvisi di accertamenti in rettifica e d'ufficio sono validi se firmati dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, anche se privi di qualifica dirigenziale.	Incombe sull'Amministrazione l'onere di provare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio.
22803/2015	Ai fini della validità della delega non è decisiva la modalità della sua attribuzione che può essere conferita o con atto proprio o con ordine di servizio.	È nulla la delega "in bianco" o impersonale posto che essa deve indicare, unitamente alle ragioni del conferimento, il termine della sua validità e il nominativo del soggetto delegato.

### Vademecum processuale

Contestazioni del contribuente	Onere probatorio dell'Agenzia	Conseguenze
Chi ha firmato o ha delegato la firma dell'atto non riveste la qualifica di capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva.	Produzione di una certificazione attestante il possesso dei requisiti soggettivi di professionalità indicati dall'art. 42, co. 1, d.p.r. n. 600/73.	In difetto di valida prova contraria, l'atto impugnato è nullo ai sensi dell'art. 42, co. 3, d.p.r. 600/73.
L'incaricato alla firma dell'atto non era munito di valida delega perchè priva di una delle seguenti indicazioni: a. motivazione della delega; b. durata della delega; c. nome del delegato.	Produzione di atto proprio o ordine di servizio mediante il quale è stata conferita una delega di firma o di funzioni recante il contenuto necessario chiarito dalla Cassazione con la sent. n. 22803/15 e dalla l. 125/2015.	

segnatamente sulla parte pubblica) sia in virtù del principio della «vicinanza della prova» in quanto si discute di circostanze facilmente documentabili per l'Agenzia. Pertanto, a seguito della contestazione, anche generica, formulata dal contribuente nel proprio ricorso introduttivo, in occasione della prima difesa utile il Fisco avrà l'onere di dimostrare che il soggetto sottoscrittore sia capo dell'ufficio o altro funzionario della terza area di cui al contratto del comparto agenzie fiscali fissato per il quadriennio 2002-2005, in conformità a quanto richiesto dall'art. 42, comma 1, del dpr n. 600/73.

L'atto impugnato sarà dunque nullo tutte le volte in cui risulti firmato da un soggetto non appartenente (almeno) alla terza area o se la delega non provenga da un capo avente tale qualifica.

La sentenza n. 22803/2015 della Corte di cassazione, però, suggerisce di scendere ancora più in profondità.

Verificati i requisiti soggettivi del funzionario, il giudice dovrà stabilire se la volontà dell'ente sia stata validamente manifestata dal soggetto firmatario. Per farlo, occorrerà appurare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore ovvero la presenza della delega del titolare dell'ufficio.

Anche sotto questo profilo il contribuente dovrà contestare

che l'incaricato alla sottoscrizione dell'atto non era munito di una valida delega di firma o di funzioni.

La delega, infatti, pur potendo essere conferita con atto proprio o con ordine di servizio, ai fini della sua validità dovrà necessariamente contenere (I) la motivazione per la quale è stata conferita (es., carenza del personale, assenza, vacanza, malattia ecc.), (II) il termine di validità, (III) il nominativo del soggetto delegato.

In ragione del contenuto necessario di tale documento, la Suprema corte ha dichiarato l'illegittimità delle c.d. deleghe «in bianco» o «impersonali», anche «ratione officii», nelle quali viene indicata la sola qualifi-

ca professionale del funzionario intestatario della delega e non anche le generalità di chi effettivamente riveste tale qualifica.

La ratio di tale principio risiede anzitutto nell'art. 4-bis del dl 15 giugno 2015 n. 78, convertito in legge 125/2015, che, disciplinando l'istituto della delega, ha sancito che essa debba essere nominativa, non potendo essere fatta «per relazione» con riferimento ad un soggetto incerto.

La disposizione in esame offre quindi al contribuente una garanzia in più specialmente di fronte al (non infrequente) fenomeno del turnover di capi ufficio o capi team dell'Agenzia che al momento della sottoscrizione degli atti impositivi potrebbero essere diversi da quelli a cui era stata genericamente conferita la delega.

D'altronde, non può neppure trascurarsi che a tali conclusioni erano già approdati i Collegi di merito.

Con la recente sentenza n. 3700/15 del 31 agosto 2015 la Commissione tributaria regionale della Lombardia aveva infatti concluso che le deleghe ai «funzionari della terza area» per il compimento di atti a competenza dirigenziale devono necessariamente considerarsi «ad personam» non già «ratione officii».

Tale soluzione si staglia sul solco della precedente pronuncia n. 946/11/2015 della Commissione tributaria provinciale di Bari che il 20 marzo 2015 aveva censurato la validità di un ordine di servizio che esprimeva solo genericamente l'attribuzione complessiva delle funzioni da parte del direttore ai capi dei vari team.

In conclusione, in difetto di prova da parte dell'Amministrazione finanziaria o in presenza di una delega «in bianco» o impersonale, l'atto firmato dal funzionario deve certamente intendersi nullo ancorché chi lo abbia sottoscritto sia in possesso della qualifica professionale prevista dalla legge.

Il 3° comma dell'art. 42 del dpr n. 600/73, infatti, postula l'esistenza del vizio invalidante ogni volta che l'atto fiscale provenga da chi non ha titolo per agire in nome e per conto dell'Amministrazione. Ne consegue che sono insanabilmente nulli gli atti firmati da un funzionario che non appartenga alla carriera direttiva o che, pur avendo tale qualifica, non sia stato posto a capo dell'ufficio o non sia stato da questo validamente delegato.

© Riproduzione riservata



Le massime della  
cassazione sul sito  
[www.italiaoggi.it/  
docio7](http://www.italiaoggi.it/docio7)