



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

CASSAZIONE CIVILE, SEZIONE TRIBUTARIA, 2 aprile 2014, n. 7645 – CIRILLO *Presidente e Relatore* – DEL CORE P.M. (conf.) – Stella Polare s.a.s. (Avv. Placidi) – Agenzia delle Entrate (Avv. Gen. Stato).

Cassa con rinvio App. Roma, 4 febbraio 2008.

Avviso di accertamento – Sottoscrizione invalida – Nullità dell'atto – Deduzione della nullità nel ricorso introduttivo – Necessità

[art. 42, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; art. 21 *septies*, L. 241/1990; art. 8, comma 24, D.L. 2 marzo 2012, n. 16; art. 24 D. lgs. 311 dicembre 1992, n. 546]

*La mancanza di una valida sottoscrizione dell'avviso di accertamento comporta la nullità dell'atto, ma tale vizio, non essendo rilevabile d'ufficio, deve essere ritualmente e tempestivamente dedotto dal ricorrente a pena di decadenza nel ricorso avanti alle commissioni tributarie (1)
(Massima non ufficiale)*

Omissis. Motivi della decisione:

Col quarto motivo, i ricorrenti - denunciando violazione dell'articolo 42, comma 1, D.P.R. 600/73 - infondatamente sostengono che, essendo nullo l'accertamento che non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio finanziario o di impiegato direttivo da lui delegato, tale nullità sarebbe rilevabile d'ufficio e comporterebbe l'onere per il fisco di dimostrare l'eventuale esercizio di poteri sostitutivi o la presenza di delega.

In dottrina, si è autorevolmente e condivisibilmente sostenuto che il difetto di sottoscrizione produce sì la nullità dell'avviso, ma, per il combinato disposto degli articoli 42 e 61 D.P.R. cit., essa è considerata sanabile, dal momento che essa deve essere eccepita nel primo grado del giudizio avanti alle commissioni tributarie.

Si è detto che la preclusione sancita dal comma 2 dell'articolo 61 trovava la sua giustificazione, così come formulata, nel fatto che, vigente il vecchio rito tributario (D.P.R. 636/72), pareva esservi spazio per motivi nuovi in appello, poi sicuramente esclusi dal D.P.R. 739/81 dalla novella del d. 739/81 che modificò l'articolo 19 del D.P.R. 636 ed aggiunse l'articolo 19-bis dello stesso testo normativo e stabilì che l'integrazione dei motivi del ricorso doveva avvenire necessariamente prima della fissazione della data dell'udienza da parte del presidente della commissione tributaria. (Sez. 5, Sentenza n. 9891 del 20/06/2003, Rv. 564430).

Si è detto, ancora, che la preclusione di cui al comma 2 dell'articolo 61 cit. va

correlata alla disciplina del nuovo processo tributario di cui al D.Lgs. 546/92 in base al quale tutte le censure devono essere avanzate nel ricorso introduttivo e la facoltà di formulare motivi aggiunti si fonda soltanto su vizi emergenti da documenti non conosciuti e, dunque, non deducibili dall'avviso impugnato (art. 24, comma 2).

Nella specie è pacifico - e risulta dalla stessa sentenza d'appello - che l'atto impositivo era stato inizialmente impugnato solo per la carenza dei presupposti per l'accertamento induttivo (art. 39 D.P.R. 600/73) e per vizi della sequenza motivazionale delle presunzioni poste a fondamento dei maggiori ricavi accertati, mentre la mancanza di una valida sottoscrizione dell'atto impositivo era stata eccepita dai contribuenti solo con memoria illustrativa depositata successivamente al ricorso.

Si tratta, dunque, di eccezione tardivamente proposta così come sostanzialmente affermato dal giudice d'appello («la parte ricorrente ha sollevato tale eccezione soltanto nell'imminenza delle discussioni della causa»).

Il rilievo assorbente di tali considerazioni esonera questa Corte dall'esaminare ogni altro rilievo (su poteri di firma, sostituzione e delega).

- Omissis.

Il difetto di sottoscrizione degli avvisi di accertamento non è rilevabile d'ufficio e deve essere eccepito nel ricorso introduttivo

di Gianluca Soriano*

- 1) Premessa - 2) Cenni sul "valore" della sottoscrizione dell'avviso di accertamento -3) - Osservazioni conclusive

1. Premessa

Nella pronuncia in commento, il ricorrente ha eccepito l'assenza di una valida sottoscrizione dell'avviso di accertamento solo attraverso una memoria illustrativa dell'avviso di accertamento solo attraverso una memoria illustrativa depositata successivamente al ricorso, avendo invece inizialmente per carenza dei presupposti per l'accertamento induttivo (art. 39

*Dottorando di ricerca in Diritto Tributario -Università degli studi di Milano -Bicocca

D.P.R. 600/73) e per vizi concernenti la motivazione delle presunzioni poste a fondamento dei maggiori ricavi accertati dell'Amministrazione finanziaria.

Il ricorrente, denunciando la violazione dell'articolo 42, comma 1, del D.P.R. 600/73, ha sostenuto la rilevabilità d'ufficio della nullità dell'avviso di accertamento privo della dovuta sottoscrizione del capo dell'ufficio finanziario o dell'impiegato direttivo da lui delegato, evidenziando altresì come tale nullità attribuisca all'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare l'eventuale esercizio di poteri sostitutivi o la presenza di una delega.

La Corte, allineandosi a quanto in precedenza già affermato dal giudice dell'appello, e ritenendo, invece, che tutte le censure devono essere avanzate nel ricorso introduttivo e che la facoltà di formulare motivi aggiunti si fonda solo ed esclusivamente su vizi emergenti da documenti non conosciuti, afferma che il difetto di sottoscrizione dell'avviso di accertamento non è rilevabile d'ufficio. Ha dichiarato pertanto la questione della nullità tardivamente proposta e rigettato il ricorso proposto in Cassazione.

2. Cenni sul “valore” della sottoscrizione dell'avviso di accertamento

Il primo comma dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 testualmente prescrive 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'obbligo di sottoscrizione è sancito a pena di nullità dal disposto di cui al successivo terzo comma, il quale testualmente prevede che *“l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo*

*periodo del secondo comma*¹.

L'organo cui è imposto l'obbligo di sottoscrizione dell'avviso di accertamento è normativamente individuato nel "*capo dell'ufficio*", fatta comunque salva la facoltà di quest'ultimo di delegare² all'esercizio di detta funzione "*altro impiegato della carriera direttiva*"³.

La sottoscrizione costituisce, dunque, condizione essenziale ed imprescindibile circa l'attribuibilità del provvedimento impositivo al suo autore, il quale non può essere un qualsiasi funzionario appartenente all'ufficio emittente, essendo prescritto, *ex lege*, che la paternità dell'atto deve essere riferita al legale rappresentante dell'ufficio medesimo o ad altro soggetto

¹ Il disposto di cui all'art. 42 del D.P.R. 600/1973 disciplina gli effetti del vizio di sottoscrizione con espresso e circoscritto riferimento agli avvisi di accertamento dell'imposta sui redditi. Per quanto concerne, invece, gli atti impositivi in generale, in ossequio ad un consolidato orientamento giurisprudenziale, ove non esista un norma specifica che disciplini gli effetti del vizio di sottoscrizione, si ritiene operi la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio esso è adottato. Si veda, a mero titolo esemplificativo e non esaustivo, Cass. 9.1.2014 n. 220 in merito al diniego di condono; Cass. 27.7.2012 n. 13461 in merito alle cartelle di pagamento e Cass. 23.2.2010 n. 4283 per l'avviso di mora.

² Nel caso in cui la sottoscrizione non si identifichi con quella del capo dell'ufficio titolare bensì con quella di un mero funzionario, sarà onere dell'Amministrazione finanziaria dimostrare, in caso di contestazione, l'esistenza in capo al sottoscrittore di una delega, legittimamente conferita dall'organo istituzionalmente deputato alla relativa funzione, ovvero la presenza di un'ipotesi di sostituzione o reggenza. In assenza di idonea prova giustificativa in merito all'intervenuto conferimento di un'apposita delega al direttore tributario, tale ultimo soggetto non è abilitato alla sottoscrizione, in quanto la sua qualifica lo legittima esclusivamente ad espletare la sostituzione e la reggenza.

Per quanto concerne ancora il potere di delega, l'art. 17, comma 1 *bis* del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, apportato dall'art. 2, comma 1, della legge 15 luglio 2002, n. 145, espressamente intitolato "*delega di funzioni dei dirigenti*", subordina tale potere dei dirigenti alla ricorrenza di determinate condizioni, cumulativamente prescritte. A riguardo, la giurisprudenza tributaria di merito, in applicazione del previgente art. 17 della legge 24 aprile 1980, n. 146, successivamente abrogato dall'art. 3, comma 130, della legge n. 662/1996, con riferimento all'affidamento della reggenza temporanea, sosteneva che la delega non potesse considerarsi atto interno all'Amministrazione, dovendo invece "*essere portato a conoscenza della parte proprio attraverso la specificazione, nella sottoscrizione, che quel tale funzionario agisce per delega del titolare dell'ufficio rilasciata sotto una data precisa e per quella determinata pratica*" (così Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 20 novembre 1985, n. 4007).

³ Così come espressamente richiamato dal primo comma dell'articolo 42 del D.P.R. n. 600/1973 già citato.

legittimamente delegato⁴.

In merito al valore della sottoscrizione degli avvisi di accertamento, la giurisprudenza di legittimità ha sempre sostenuto la nullità degli avvisi di accertamento in rettifica o d'ufficio nel caso in cui *“non risultino sottoscritti dal capo dell'ufficio emittente o da impiegato della carriera direttiva validamente delegato dal reggente di questo”*⁵.

Coerentemente la dottrina, la quale, qualificando il vizio alla stregua della disciplina generale amministrativa, ritiene che il difetto di sottoscrizione debba essere ricondotto tra i vizi di “nullità” del provvedimento per mancanza di un elemento essenziale ex art. 21 *septies* della legge 241/1990⁶.

Anche i provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria, quindi, sono nulli quando sono violate le norme che disciplinano: a) gli elementi essenziali del provvedimento; b) l'attribuzione delle competenze; c) il giudicato⁷.

E' da escludersi, invece, l'applicazione del successivo art. 21 *octies*, comma 2, della medesima legge, il quale, con esclusivo riferimento alle ipotesi di

⁴ In tal senso, si veda M. BRUZZONE, *L'essenzialità della sottoscrizione del “titolo esecutivo tributario”*, in AA. VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di A. COMELLI, C. GLENDI, Padova, 2010.

⁵ Si veda, a mero titolo esemplificativo e non esaustivo, Cass., 10 novembre 2000, n. 14626, in *Corr. trib.*, 2001, 1284, con commento di M. BRUZZONE; Cass. 27 ottobre 2000, n. 14195, in *Rep. Foro it.*, 2000, voce “tributi in genere”, n. 226.

⁶ Per la dottrina favorevole a tale tesi, si veda, a mero titolo esemplificativo e non esaustivo: M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, II, 357 ss.; S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 489 ss.; G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2012, 68 ss.; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 178; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul “procedimento tributario”, dopo la riforma sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, 88 ss.; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 211 ss.; F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 1447 ss.;

⁷ Classificazione di F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2011, XII, 212. Si veda in merito F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, II, 101, che evidenzia come la previsione di nullità ex art. 21 *septies* della legge 241/1990 di cui si è detto ed in cui ricade il “difetto” di sottoscrizione, assorbe molte ipotesi che, in precedenza, erano ricondotte nella categoria giuridica dell'inesistenza; pur non scomparendo del tutto la figura dell'atto inesistente, residuano, infatti, ipotesi che, per mancanza di requisiti minimi essenziali, presentano difetti tali da non consentire di considerare l'atto, così viziato, come giuridicamente esistente.

“annullabilità del provvedimento”, nega recisamente la ricorrenza del vizio a fronte di un provvedimento *“adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma di atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”*⁸.

Nella sentenza in commento, il Giudice di legittimità fa propri tali assunti, ritenendo, con esplicito richiamo alla *“disciplina del nuovo processo tributario di cui al D.Lgs. 546/92 in base al quale tutte le censure devono essere avanzate nel ricorso introduttivo e la facoltà di formulare motivi aggiunti si fonda soltanto su vizi emergenti da documenti non conosciuti e, dunque, non deducibili dall’avviso impugnato (art. 24, comma 2, D.lgs. 546/1992)”*⁹, che l’eccezione circa la *“mancanza di una valida sottoscrizione”* dell’avviso di accertamento non è rilavabile d’ufficio e, nel caso in cui venga proposta *“solo...successivamente al ricorso”*, tale questione deve considerarsi come tardivamente proposta.

L’assenza di una valida sottoscrizione dell’avviso di accertamento non è dunque degradabile ad una mera irregolarità¹⁰, comportando, invece, la

⁸ In questo senso anche la Cass., sez. V, 16 settembre 2005, n. 18408, che sottolinea *“l’inesistenza della dichiarazione come atto amministrativo d’imposizione tributaria o se si preferisce, in adesione al lessico impiegato dall’art. 21 septies della legge 7 agosto 1990, n. 241, introdotto dall’art. 14, comma 1, della legge 11 febbraio 2005, n. 15, la nullità del provvedimento amministrativo per mancanza di uno degli elementi essenziali, cioè del soggetto dichiarante”*.

⁹ Il quale testualmente prescrive che *“l’integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione, è ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l’interessato ha notizia di tale deposito”*.

¹⁰ Sul punto, L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull’azione amministrativa in materia tributaria e l’invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 732, specificando che anche i casi di vizi sostanziali quale il difetto di sottoscrizione dell’avviso di accertamento costituiscono ipotesi di difformità del paradigma legale attinenti al profilo sostanziale della fondatezza della pretesa, pur mantenendo sempre la natura di vizi di legittimità.

Dello stesso avviso anche la dottrina amministrativa, come, a titolo esemplificativo, V. ITALIA, G. LANDI, G. POTENZA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2000, XII, 282.

mancanza di un elemento essenziale e, dunque, la nullità dell'atto¹¹, la quale deve essere fatta valere, a pena di decadenza, attraverso il ricorso alle Commissioni tributarie¹².

3. Osservazioni conclusive

Dalla pronuncia in esame si desume che il difetto di sottoscrizione degli avvisi di accertamento determina un vizio proprio dell'atto che deve essere prontamente dedotto dal ricorrente nel ricorso al fine di legittimarne la rimozione in sede giurisdizionale attraverso la pronuncia di una sentenza di annullamento dell'atto.

In conclusione, l'assenza di una valida sottoscrizione dell'avviso di accertamento comporta sì la nullità dell'atto, ma tale vizio, non essendo rilevabile d'ufficio, deve essere ritualmente e tempestivamente dedotto dal ricorrente a pena di decadenza nel ricorso avanti alla commissioni tributarie.

¹¹ Sul punto si veda E. MARELLO, *Avviso di accertamento nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2012, 61-66, il quale scinde i vizi formali, come sottoscrizione e competenza territoriale dell'Ufficio, dai vizi formali non invalidanti, come indicazione dell'organo giurisdizionale competente a conoscere della controversia, modi e termini di proposizione del ricorso oppure i modi della riscossione provvisoria. Ed ancora sul tema, F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, cit., 1148, distinguendo, sempre nell'ottica di enucleare una distinzione tra i vizi di forma, tra provvedimento annullabile e provvedimento irregolare.

¹² A riguardo, E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011, VI, 325.