Sentenza del 19/04/2019 n. 11013 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO (NOZIONE) - AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN GENERE Sottoscrizione - Delega - Natura - Delega di firma - Fondamento - Conseguenze.

Massima:

La delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ad un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente ex art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 ha natura di delega di firma - e non di funzioni - poiché realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna, restando l'atto firmato dal delegato imputabile all'organo delegante, con la conseguenza che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione di detta delega di firma può avvenire anche mediante ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 151 del 2014 la Commissione tributaria provinciale di Rovigo, in accoglimento dei ricorsi proposti dalla S.a.s. E.o di P.R. & C., ha annullato gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate, ritenendo violato il principio del contraddittorio come prescritto dalla della L. n. 212 del 2000, art. 12. Con la decisione indicata in epigrafe la C.T.R. del Veneto ha confermato la decisione di primo grado, ribadendo la nullità degli avvisi in quanto emessi ai distanza di 34 giorni dall'ultima richiesta di documenti, ed aggiungendo, sulla base di quanto affermato da una recente pronuncia di legittimità, che gli avvisi sarebbero stati inficiati anche perchè sottoscritti da soggetto diverso dal capo dell'ufficio, in virtù di deleghe in bianco o impersonali.

Per la cassazione di tale decisione l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso, affidato a due motivi, cui i contribuenti resistono con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'Agenzia deduce la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3: si sostiene che l'analisi della posizione dei contribuenti attraverso l'esame della documentazioni dagli stessi consegnata, senza alcun accesso presso i loro locali, non impone il rispetto del termine dilatorio di 60 giorni.

2. Con la seconda censura, denunciando violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, nonchè della L. n. 241 del 1990, artt. 21 septies, 21 octies e 21 nonies, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'Amministrazione deduce, citando specifici arresti di questa Corte e della giurisprudenza amministrativa, una serie di rilievi critici nei confronti dell'orientamento giurisprudenziale, al quale la sentenza impugnata si è conformata, che afferma, ai fini della validità della delega, l'insufficienza della mera indicazione del ruolo rivestito dal soggetto delegato e la necessità, quindi, della specificazione del nominativo del soggetto delegato. Viene richiamata la distinzione fra delegazione amministrativa di competenze e "delega di firma", espressione di atti interni di organizzazione, che non comporta alcun problema in relazione alla riferibilità dell'avviso di accertamento all'Ufficio, in quanto comunque proveniente dal dirigente delegante, a meno che non venga "specificamene dedotta e dimostrata la non appartenenza del firmatario all'ufficio che si assume la paternità dell'atto, o addirittura, l'usurpazione del relativo potere".

3. Il primo mezzo è fondato. In proposito deve richiamarsi l'orientamento, costantemente ribadito da questa Corte, fondato sulla nota pronuncia a Sezioni unite (Cass., 9 dicembre 2015, n. 24823), secondo cui, differentemente. dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto.

3.1. Nel caso in esame è emerso che gli accertamenti non sono stati preceduti da accessi, ispezioni o verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività di impresa, mentre, quanto ai rilievi in tema di IVA, non risulta che siano stati esposte le ragioni che si sarebbero fatte valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato.

4. Del pari fondata è la seconda censura, che riguarda l'incidenza sulla validità dell'avviso di accertamento dei requisiti della delega rilasciata dal dirigente dell'ufficio al funzionario che, in sua sostituzione, sottoscriva l'avviso stesso.

In linea generale, la funzione della sottoscrizione dell'atto impositivo, che sottende la tematica degli aspetti di natura probatoria, nel giudizio, in caso di contestazione, da parte del contribuente, della legittimità della sottoscrizione stessa, non trova una disciplina uniforme. Non mancano, invero, ipotesi in relazione alle quali opera il principio secondo cui deve presumersi che l'atto sia riferibile all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio esso sia stato adottato, come affermato da questa Corte in riferimento alla cartella esattoriale, al diniego di condono, all'avviso di mora e all'attribuzione di rendita catastale (cfr., per tutte, la recente Cass., 31 ottobre 2018, n. 27871).

Ad avviso del Collegio in tale prospettiva deve essere valutata la portata della prescrizione contenuta nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, secondo cui " 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 ".

5. La norma non contiene alcuna specificazione in ordine alle modalità di rilascio della delega, alla sua funzione e ai requisiti di validità, dovendosi per altro rilevare che al successivo comma 3 è prevista la nullità dell'avviso qualora non rechi, tra l'altro, "la sottoscrizione".

Appare dunque necessario, per quanto maggiormente rileva in questa sede, un approfondimento della questione che prenda le mosse non tanto dalla funzione dell'avviso di accertamento quale atto impositivo, quanto dalla sua natura di atto amministrativo. Se, invero, come è stato già rilevato, gli avvisi di accertamento costituiscono la più complessa espressione del potere impositivo, incidendo con particolare profondità nella realtà economica e sociale, deve ritenersi che la loro sottoscrizione da parte del capo dell'ufficio, o da funzionario da lui delegato, sia stata prevista come essenziale garanzia per il contribuente (Cass. n. 1875 del 2014 e, da ultimo, Cass. n. 22800 del 2015). Sotto tale profilo, appare evidente come il dato fondante sia costituito dal superamento di quella generale presunzione, sopra richiamata, di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo dotato del potere di emanarlo, richiedendosi, al contrario, che tale provenienza sia avvalorata dalla sottoscrizione del capo dell'ufficio, o del funzionario da lui delegato. Giova sin d'ora evidenziare, ancorchè il rilievo sia privo, di per sè, di un decisivo valore argomentativo, non attenendo specificamente al tema della delega, come lo stesso riferimento al soggetto che riveste il ruolo apicale sia del tutto "impersonale": a tale riguardo vale bene richiamare l'orientamento secondo cui l'avviso di accertamento è valido ove sia sottoscritto dal "reggente", ossia dal soggetto chiamato, ai sensi del D.P.R. n. 266 del 1987, art. 20, comma 1, lett. a) e b), a sostituire temporaneamente il dirigente assente per cause improvvise in tutte le funzioni svolte dallo stesso ai fini della direzione dell'Ufficio (Cass., 7 novembre 2018, n. 28335; Cass., 5 settembre 2014, n. 18758).

6. In relazione alla prescrizione contenuta nel citato D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 1, questa Corte ha posto in evidenza come, trattandosi di un atto esterno al giudizio, la presenza o meno della sottoscrizione dell'avviso di accertamento non attiene alla legittimazione

processuale: in caso di contestazione, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare la sussistenza della delega, potendo produrla anche nel secondo grado del giudizio. Deve altresì ribadirsi che se l'avviso di accertamento non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio "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" (Cass., nn. 14626/00, 14195/00; 17044/13, 12781/16; cfr. Cass. sez. 6-5, nn. 19742/12, 332/16; 12781/16; 14877/16; 15781/17; 5200/18), poichè 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 (Cass. n. 17400 del 2012). E' stato quindi precisato che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento 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, dal citato D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 1 e 3 (Cass., 2 dicembre 2015, n. 24492, in cui l'onere probatorio facente capo all'Amministrazione, in caso di contestazione, viene giustificato anche con riferimento a principi di leale collaborazione e di vicinanza della prova).

5. Quanto ai requisiti della delega, questa Corte, con la nota decisione n. 22803 del 9 novembre 2015, ha affermato il seguente principio di diritto, al quale si è conformata la sentenza impugnata: "In tema di accertamento tributario, la delega di firma o di funzioni di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, deve necessariamente indicare il nominativo del delegato, pena la sua nullità, che determina, a sua volta, quella dell'atto impositivo, sicchè non può consistere in un ordine di servizio in bianco, che si limiti ad indicare la sola qualifica professionale del delegato senza consentire al contribuente di verificare agevolmente la ricorrenza dei poteri in capo al sottoscrittore".

Tale indirizzo, confermato in varie decisioni successive (per tutte, Cass., ord., 6 marzo 2018, n. 5200), si fonda sul rilievo che il D.L. 15 giugno 2015, n. 78, art. 4 bis, conv. in L. n. 125 del 2015, ancorchè non applicabile alla fattispecie, disciplina l'istituto della "delega" sancendo che la stessa sia nominativa, prevedendo che "in relazione all'esigenza di garantire il buon andamento e la continuità dell'azione amministrativa, i dirigenti delle Agenzie fiscali, per esigenze di funzionalità operativa, possono delegare, previa procedura selettiva con criteri oggettivi e trasparenti, a funzionari della terza area, con un'esperienza professionale di almeno cinque anni nell'area stessa, in numero non superiore a quello dei posti oggetto delle procedure concorsuali indette ai sensi del comma 1 e di quelle già bandite e non annullate alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, le funzioni relative agli uffici di cui hanno assunto la direzione interinale e i connessi poteri di adozione di atti, escluse le attribuzioni riservate ad essi per legge, tenendo conto della specificità della preparazione, dell'esperienza professionale e delle capacità richieste a seconda delle diverse tipologie di compiti, nonchè della complessità gestionale e della rilevanza funzionale e organizzativa degli uffici interessati, per una durata non eccedente l'espletamento dei concorsi di cui al comma 1 e, comunque, non oltre il 31 dicembre 2016...".

6. La questione sottoposta all'esame del Collegio riguarda, come sopra evidenziato, esclusivamente le modalità di individuazione del soggetto delegato ai fini della sottoscrizione dell'avviso di accertamento, non essendo posti in discussione i principi relativi alla necessità di

una delega scritta e agli oneri probatori come sopra evidenziati. Trattasi, per altro, di tematica sotto molti profili speculare rispetto a quella, già esaminata da questa Corte, in relazione alla sottoscrizione di atti processuali da parte di un funzionario a tanto delegato (Cass., 4 ottobre 2015, n. 20628), risolta in virtù del richiamo alla nota distinzione, operata dalla dottrina nonchè dalla giurisprudenza amministrativa, fra "delega di funzioni" e "delega di firma".

6.1. La seconda ipotesi si verifica quando un organo, pur mantenendo la piena titolarità circa l'esercizio di un determinato potere, delega ad altro organo, ma anche a funzionario non titolare di organo, il compito di firmare gli atti di esercizio dei potere stesso: in questi casi l'atto firmato dal delegato, pur essendo certamente frutto dell'attività decisionale di quest'ultimo, resta formalmente imputato all'organo delegante, senza nessuna alterazione dell'ordine delle competenze" (Cass., n. 6113/2005).

6.2. Al contrario, l'istituto di diritto pubblico della "delegazione amministrativa" di competenze assume rilevanza esterna, ragion per cui si richiede che sia disciplinato per legge attuandosi, mediante adozione di un formale atto di delega, l'attribuzione ad un diverso ufficio od ente di poteri in deroga alla disciplina normativa delle competenze amministrative (c.d. delega di funzioni).

7. Appare evidente la differenza fra le due figure: la "delega di firma" realizza un mero decentramento burocratico: il "delegato alla firma" non esercita, infatti, in modo autonomo e con assunzione di responsabilità i poteri inerenti alle competenze amministrative riservate al delegante, ma agisce semplicemente come "longa manus" - e dunque in qualità di mero sostituto materiale - del soggetto persona fisica titolare dell'organo cui è attribuita la competenza. L'atto di "delegazione della competenza" ha, al contrario, rilevanza esterna, essendo suscettibile di alterare il regime della imputazione dell'atto, al contrario di quanto si verifica nell'ipotesi della mera delega di firma, nella quale il delegante rimane l'unico ed esclusivo soggetto dal quale l'atto proviene e del quale si assume la piena responsabilità verso l'esterno.

8. Sulla base delle superiori considerazioni va osservato come non sia condivisibile l'affermazione (v. la citata Cass. n. 22803 del 2015) secondo cui, ai fini di valutare la portata della disposizione contenuta nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 1, debba prescindersi dalla natura della delega, sia essa di funzioni o di firma, dovendo in ogni caso essere nominativa. In tal modo, oltre ad operarsi una sovrapposizione fra le figure in esame, si contraddice la portata della norma testè richiamata, che chiaramente, anche in base al tenore letterale, è riferibile a una delega per la sottoscrizione, e, soprattutto, viene ad applicarsi a una fattispecie, quale la delega di firma, la disciplina dettata per la delega di funzioni. Sotto tale profilo deve osservarsi che il D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 17, comma 1 bis, si riferisce espressamente ed inequivocabilmente alla "delega di funzioni", laddove prescrive che i dirigenti, per specifiche e comprovate ragioni di servizio, possono delegare per un periodo di tempo determinato, con atto scritto e motivato, alcune delle competenze ad essi riservate, a dipendenti che ricoprono le posizioni funzionali più elevate nell'ambito degli uffici ad essi affidate.

Tale rigore non si addice alla delega di firma, nella quale, come è stato già rilevato, il delegato non esercita alcun potere o competenza riservata al delegante (cfr. la citata Cass. n. 20628 del

2015) e che trova titolo nei poteri di ordine e direzione, coordinamento e controllo attribuiti al dirigente preposto all'ufficio (art. 11, comma 1, lett. c) e d), Statuto Ag. Entrate approvato con Delib. 13 novembre 2000, n. 6; art. 14, comma 2, reg. amm. n. 4 del 2000) nell'ambito dello schema organizzativo della subordinazione gerarchica tra persone appartenenti al medesimo ufficio.

9. Ne consegue che, pur dovendosi ribadire l'orientamento, sopra richiamato, in relazione agli oneri probatori in capo all'amministrazione in caso di contestazione della sottoscrizione dell'avviso di accertamento, deve affermarsi che non è richiesta alcuna indicazione nominativa della delega, nè la sua temporaneità, apparendo conforme alle esigenze di buon andamento e della legalità della pubblica amministrazione ritenere che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione della c.d. delega di firma possa avvenire, come nella specie, attraverso l'emanazione di ordini di servizio che abbiano valore di delega (Cass., 20 giugno 2011, n. 13512) e che individuino il soggetto delegato attraverso l'indicazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale parimenti consente la successiva verifica della corrispondenza fra il sottoscrittore e il destinatario della delega stessa.

10. L'accoglimento del ricorso, per le indicate ragioni, comporta la cassazione dell'impugnata decisione, con rinvio alla C.T.R. del Veneto, che, in diversa composizione, applicherà il principio sopra enunciato, provvedendo, altresì, in merito alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Cassa l'impugnata decisione e rinvia, anche per le spese, alla C. T. R. del Veneto, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 13 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 19 aprile 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza