

Nulla l'avviso di accertamento se non viene prodotta la delega alla firma

(Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Foggia, Sez. 2, Giudice Monocratico Cianciulli T. - sent. n. 1705 del 11/09/2025, dep. 15/09/2025) - Causa patrocinata dallo Studio Angelotti.

Topics: avviso di accertamento – sottoscrizione – delega alla sottoscrizione – onere della prova – mancata dimostrazione – nullità

Abstract: *è illegittimo l'avviso di accertamento se l'Ufficio non prova in corso di causa che il funzionario sottoscrittore fosse legittimamente delegato dal capo ufficio.*

(oggetto della controversia: avviso di accertamento per maggiori redditi – anno 2019)

Sentenza

Svolgimento del processo

Con ricorso ritualmente notificato all'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Foggia, il ricorrente, impugnava l'avviso di accertamento di cui in epigrafe, emesso per l'anno d'imposta 2019 e notificato il 10.3.25, avente ad oggetto contestazione di maggior reddito da lavoro dipendente, con applicazione di maggiori imposte (Irpef, add. reg. ecc) sanzioni ed interessi.

Il ricorrente deduceva la nullità per i seguenti motivi: 1) carenza di potere in capo al funzionario che aveva sottoscritto l'avviso in questione, non trattandosi di un dirigente e non essendo munito di delega di funzioni da parte del Direttore Provinciale dell'Agenzia delle Entrate; 2) inesistenza giuridica della notifica; 3) violazione dell'art. 6 bis dello Statuto del Contribuente; 4) omessa motivazione e violazione del diritto di difesa. L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio, resistendo alla domanda della quale chiedeva il rigetto siccome infondata.

Il ricorrente depositava memoria illustrativa contestando l'ammissibilità della documentazione allegata dall'AdE e la rilevanza della stessa.

Motivi della decisione

Il ricorso è fondato per i motivi che seguono. In via assorbente rispetto alle restanti deduzioni delle parti, va rilevato che ha pregio la doglianza relativa all'omesso deposito da parte dell'Agenzia delle Entrate della delega effettuata dal Direttore Provinciale al funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento per cui è causa.

Sotto il profilo normativo, giova premettere che l'art. 42 co. 1 DPR 600/73 rubricato "Avviso di accertamento" dispone 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".

Nel caso in esame, l'avviso di accertamento è stato sottoscritto da "Il Capo Team Raffaele Di Muro".

Si nota, poi, in calce alla pagina ove è presente la predetta sottoscrizione la seguente nota "Firma su delega del Direttore Provinciale Michele Gammarota".

Tuttavia, l'AdE, non ha depositato la specifica delega conferita dal capo dell'ufficio al funzionario che ha sottoscritto l'atto.

Il documento depositato è una delega conferita dal Direttore Provinciale dell'Ufficio in epoca successiva all'emissione dell'atto impugnato.

Infatti, il predetto provvedimento reca quale data di protocollo quella del 7.3.25; invece, l'avviso di accertamento risulta avere come data del protocollo quella del 25.2.25.

Tale anteriorità dell'atto rispetto al provvedimento di delega è confermata dal fatto che l'atto è consegnato per la notifica in data 3.3.25 come da relata di notifica presente in calce allo stesso (cfr. copia dell'atto impugnato allegato al fascicolo di parte ricorrente).

In diritto, si sottolinea come sia pacifico il principio secondo cui in presenza di espressa contestazione, incombe sull'Ente impositore

fornire la prova dell'esistenza di una valida delega (che andrebbe secondo parte della giurisprudenza allegata all'avviso di accertamento, cfr. CTP Salerno 1429/01/14) da parte del Direttore Provinciale in favore del funzionario che ha sottoscritto l'atto e che non appare sufficiente, a tal fine, l'indicazione della qualifica come "capo team o capo area" del soggetto che ha sottoscritto l'atto (cfr. Cass. 2000/14626; Cass. 2012/17400; Cass. 2013/14942).

Orbene, per i motivi illustrati, il ricorso va accolto, con conseguente annullamento dell'atto impugnato.

Sussistono gravi motivi connessi alla peculiarità in fatto e complessità in diritto della vicenda in esame per compensare le spese.

P.Q.M.

accoglie il ricorso e compensa le spese di lite.

Commento

di Antongiulio Angelotti*

La sentenza emessa dalla Corte di Giustizia di primo grado di Foggia, sopra integralmente riportata, facendo corretta applicazione delle norme sostanziali e processuali, ha annullato l'avviso di accertamento emesso nei confronti del contribuente per difetto di sottoscrizione. L'atto agenziale contestava al contribuente il mancato assoggettamento ad IRPEF e alle relative addizionali regionali e comunali di presunti rimborsi spese erogati dai datori di lavoro del contribuente nel corso dell'anno 2019 e ne chiedeva il pagamento, con interessi e sanzioni.

Il ricorrente opponeva l'atto impositivo deducendo la sua annullabilità per difetto di sottoscrizione, inesistenza giuridica della notificazione, violazione del contraddittorio

preventivo endoprocedimentale, difetto di motivazione e per altre eccezioni meritorie.

Con la sentenza n. 1705/2025, la Corte ha ritenuto assorbente la censura relativa alla mancanza di una valida delega alla firma del funzionario sottoscrittore dell'avviso e ha annullato l'atto, compensando le spese di lite. Decidendo sulla base del criterio della ragione più liquida, il Giudice foggiano rilevava che a fronte dell'eccezione di parte – articolata su tre profili di illegittimità (assenza materiale e giuridica della sottoscrizione, assenza di delega e assenza dei requisiti professionali del funzionario sottoscrittore) l'Ente impositore non avesse assolto il proprio *onus probandi* su di esso incombente in ragione del principio di vicinanza della prova.

Segnatamente, l'Agenzia foggiana depositava in giudizio una delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento che, tuttavia, risultava conferita al funzionario sottoscrittore per un periodo di validità successivo a quello di avvenuta sottoscrizione dell'atto. Di talché la Corte, accogliendo appieno le doglianze circostanziate dalla parte privata esposte nelle memorie di replica, rilevava come l'atto di accertamento fosse stato sottoscritto¹ in un tempo antecedente al periodo di validità della delega; tanto era desumibile sia dalla data di protocollazione riportata sul frontespizio dell'atto accertativo sia dalla data di presa in carico dell'atto indicata sulla relata di notifica compilata dal messo notificatore.

Risultava, pertanto, che l'atto fosse stato emesso in patente violazione dell'art. 42 c. 1 D.p.R. 600/73 a mente del quale *"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"*.

La Corte monocratica ha correttamente annullato l'avviso di accertamento mancando la prova di una valida delega alla sottoscrizione. Tanto in applicazione dell'art. 7 c. 5-bis del D. Lgs. 546/1992 secondo il quale

"L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati".

Il pronunciamento del Giudice di primo grado si allinea ad un orientamento giurisprudenziale, tanto di merito quanto di legittimità, oramai granitico².

In *subiecta materiae* la recente ordinanza n. 8009/2025³ ha confermato il principio conforme al *decisum* del giudice di prime cure ribadendo il principio secondo il quale "Se l'ufficio non produce in giudizio la delega di firma contestata nel ricorso del contribuente, l'atto va annullato ed incombe sull'Agenzia l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza di eventuale delega.

¹ Tuttavia, dal fascicolo processuale nessun documento provava la sottoscrizione dell'avviso di accertamento.

² Devono tuttavia segnalarsi ancora diverse pronunce dei Giudici di merito che spesso non compiono una valutazione rigorosa dell'assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'Ufficio sul difetto di firma.

³ Cass., ord. 26/03/2025, n. 8009: *"La Corte, pur modificando il proprio orientamento in tema di delega di firma (non delega di funzioni), ai sensi dell'art. 42 cit., ritenendo irrilevante la mancata indicazione del nominativo del soggetto delegato e l'indicazione del termine di validità (essendo sufficiente l'indicazione della qualifica rivestita) (Cass., 29/03/2019, n.*

8814;Cass., 19/04/2019, n. 11013), ha però ribadito che, in caso di contestazione specifica da parte del contribuente in ordine ai requisiti di legittimazione del sottoscrittore dell'avviso, incombe sull'Amministrazione l'onere di fornire la prova della sussistenza di tali requisiti. L'Amministrazione finanziaria è tenuta, quindi, con onere della prova a suo carico (anche per il principio di vicinanza alla prova), a dimostrare la sussistenza della delega, potendo produrla anche nel secondo grado di giudizio, in quanto la presenza o meno della sottoscrizione dell'avviso di accertamento non attiene alla legittimazione processuale (Cass. n. 19190 del 2019cit.)."

Sul tema si veda anche la sentenza n. 157/2021 della Suprema Corte di Cassazione la quale ha avuto modo di acclarare che *“E' nullo l'atto dell'amministrazione finanziaria se sottoscritto, senza valido motivo, dal funzionario in sostituzione del Direttore assente. Il Fisco deve fornire la prova non soltanto dell'esistenza di un provvedimento ad hoc, ma quest'ultimo deve essere anche particolareggiato, cioè disciplinare il caso specifico la causale la durata e il possesso in capo al sottoscrittore della necessaria qualifica funzionale.*

Essendosi pronunciato sulla ragione più liquida il Giudice foggiano si è esentato dall'esaminare gli altri motivi di ricorso, ugualmente pervicaci, tra cui l'assenza del contraddittorio preventivo, il difetto di motivazione dell'atto accertativo nonché sull'eccepita inutilizzabilità dei documenti prodotti dall'Ufficio ancorché privi dell'attestazione di conformità richiesta ai sensi dell'art. 25-bis D. Lgs. 546/1992, eccezione quest'ultima, oggetto di prime applicazioni da parte dei giudici di merito.

Ruvo di Puglia, lì 16/09/2025.

* Commento a cura del Dr. Antongiulio Angelotti, Dottore Commercialista, Revisore Legale e Advisor della Crisi di Impresa in Ruvo di Puglia (BA).

Partner dello Studio Angelotti.