

**VIOLAZIONE DI LEGGE  
E INVALIDITÀ  
DELL'ATTO  
TRIBUTARIO: IL  
“CASO” DEI DIRIGENTI  
“ILLEGITTIMI”**

Documento del 15 novembre

di **Mario Cicala\***

Le recenti sentenze 22800, 22813,22803/2015 con cui la Corte di Cassazione ha ribadito il proprio orientamento in tema di validità degli atti di accertamento emessi da dirigenti della Agenzia delle entrate la cui nomina risultasse illegittima, hanno suscitato notevole interesse (ed anche un diffuso dissenso) nel mondo degli operatori giuridici e tributari.

In sostanza, la Corte ha escluso che nella applicazione dell'art. 42 del dpr 600/1973 assumano rilievo le procedure (pur dichiarate illegittime dalla Corte Costituzionale e dalla giustizia amministrativa) attraverso cui è avvenuta la individuazione dei dirigenti della Agenzia delle Entrate; e ciò per la radicale circostanza che il citato art. 42 richiederebbe soltanto che il capo dell'ufficio e gli eventuali suoi delegati si collochino nel così detto "terzo livello" dei funzionari della Agenzia, senza che occorra siano "dirigenti"<sup>1</sup>.

A questo risultato la Corte è pervenuta attraverso un'esegesi strettamente letterale della norma.

La soluzione trova –come già accennato– sostegno in precedenti specifici della Corte, ed ancor più in un orientamento di fondo che esclude che gli atti tributari emessi in violazione di legge siano per ciò solo invalidi (sub specie di nullità o annullabilità poco importa).

Non trova quindi applicazione nel diritto tributario il disposto del primo comma dell'art. 21-octies (relativo alla annullabilità del provvedimento), introdotto nella legge 241/1990 dalla l. 11 febbraio 2005, n. 15, art. 14, comma 1 (unitamente all'intero capo 4bis dal titolo "efficacia ed invalidità del provvedimento amministrativo, revoca e recesso").

L'articolo 21-octies, al primo comma, enuncia il principio secondo cui il provvedimento amministrativo è annullabile se "adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza". E solo nel secondo comma è posta una limitata eccezione alla regola scolpita nel primo comma, stabilendo che "non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli 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".

Invece, nel diritto tributario, la Corte di Cassazione ritiene invalidi solo gli atti emanati in violazione di una disposizione di legge o di un principio che comportino (esplicitamente o in

---

<sup>1</sup> Cass. 21 gennaio 2015, n. 959: E' errata la tesi che per la valida sottoscrizione dell'avviso di accertamento non sarebbe sufficiente la qualifica di direttore dell'ufficio occorrendo altresì la qualifica dirigenziale. In quanto il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 1, si limita a prevedere che gli avvisi, con cui sono portati a conoscenza dei contribuenti gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio, sono sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, senza richiedere assolutamente che il capo dell'ufficio debba rivestire la qualifica dirigenziale.

via interpretativa) la invalidità degli atti stessi<sup>2</sup> (principio della tassatività delle cause di nullità); e dunque non applica la disposizione secondo cui è comunque invalido ogni atto “adottato in violazione di legge”.

Non mi dilungo in una esemplificazione che sfocerebbe in una ampia rassegna di massime. Essendo abbondante la giurisprudenza che esclude la nullità possa derivare da un considerevole numero di violazioni di legge (cfr. da ultimo la sentenza della Corte 19052 del 25 settembre 2015).

Mi limito a ricordare che non costituisce causa di invalidità la violazione di norme che rispondono ad esigenze interne proprie della Amministrazione (si pensi alle autorizzazioni del superiore gerarchico necessarie per accedere ai dati bancari). Ed ancor più significativa mi pare la circostanza che la giurisprudenza della Cassazione abbia affermato che in tema di verifiche tributarie, il termine (trenta giorni prorogabili di altri trenta) di permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, né la nullità di tali atti può ricavarsi dalla ratio delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'amministrazione (Cass. 5 ottobre 2012, n. 17002<sup>3</sup>). Ricordo ancora che la

---

<sup>2</sup> Si veda ad esempio la sentenza n. 18370 del 18 settembre 2015: in materia tributaria, vale la regola generale della tassatività delle nullità; e l'art. 12, comma 2, della legge n. 212 del 2000, nello stabilire obblighi informativi «quando viene iniziata la verifica», non li contempla espressamente a pena di nullità. Né ricorrono motivi per ritenere sussistente un'ipotesi di nullità virtuale: la comunicazione dell'autorizzazione (effettivamente rilasciata) alle indagini bancarie per ulteriori periodi d'imposta rispetto a quelli originari non risponde, infatti, ad esigenze essenziali alla funzione assegnata alla verifica e non vale a tutelare apprezzabili ragioni di difesa del contribuente. È opportuno richiamare in proposito il criterio della cosiddetta «strumentalità delle forma», particolarmente utilizzato dalla giurisprudenza eurounitaria, in forza del quale l'inadempimento di una prescrizione formale può comportare invalidità solo nel caso in cui l'esito del procedimento sarebbe stato diverso ove tale prescrizione fosse stata rispettata (CGUE 3 luglio 2014, in cause riunite C-129/13 e C-130/213, rispettivamente, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV).

<sup>3</sup> Si veda da ultimo l'ordinanza n. 24690 del 20 novembre 2014 secondo cui “in tema di verifiche tributarie, il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, né la nullità di tali atti può ricavarsi dalla "ratio" delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione; la legge 212/2000 detta, del resto, una compiuta disciplina con riferimento ad eventuali irregolarità commesse dai verificatori durante la ispezione. In tali ipotesi - tra cui deve ricomprendersi anche la ingiustificata protrazione delle operazioni di verifica- il contribuente, oltre a formulare a verbale osservazioni e rilievi (art. 12 co.4), può, infatti, rivolgersi al Garante (art. 12 co.6) che in seguito alla segnalazione esercita i poteri istruttori richiesti dal caso (art. 13 co. 6), richiamando "gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 della presente legge" (art. 13 co.9), ed ove rilevi comportamenti che "determinano un pregiudizio per i contribuenti o conseguenza negative nei loro rapporti con l'amministrazione", trasmette le relative segnalazioni ai titolari degli organi dirigenziali "al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare" (art. 13 co. 11). La giurisprudenza più recente ha però talvolta

giurisprudenza della Corte esclude che la mancata attivazione del contraddittorio amministrativo prima della emissione di atti meramente liquidatori determini nullità della cartella emessa<sup>4</sup>.

La tassatività delle cause di nullità degli atti tributari consente di risolvere molti problemi pratici; invero se si applicasse anche qui il principio della generale invalidità degli atti illegittimi si porrebbe il problema della validità degli atti emessi da un “capo ufficio” illegittimamente preposto a quel compito, in quanto privo della qualifica richiesta dall’ordinamento interno della Agenzia per assumere la funzione; secondo cui alla gran parte degli uffici dirigenziali deve essere preposto un vero e proprio “dirigente”. E conseguentemente sarebbe necessario domandarsi se siano validi gli atti emessi da quei dirigenti che siano stati nominati (sia pur solo in via teoricamente temporanea) in forza di una norma regolamentare cancellata dalla giustizia amministrativa o di una norma di legge dichiarata in contrasto con la Costituzione dalla Corte Costituzionale.

I principi della continuità della azione amministrativa e della conservazione degli atti avrebbero probabilmente comunque determinato il rigetto delle impugnative dei contribuenti, in adesione alla giurisprudenza maggioritaria (ma non unanime)<sup>5</sup> della giustizia amministrativa, nonché ad illustri precedenti storici codificati (addirittura) nel Digesto<sup>6</sup>.

Il fatto che il problema non sia stato affrontato dalla Corte di Cassazione ribadisce il concetto secondo cui il diritto amministrativo tributario vive ed opera secondo regole proprie e dunque

---

preferito non affrontare esplicitamente il problema sottolineando come nel caso di specie il termine fosse stato rispettato dal momento che esso, come esplicitamente stabilito da un emendamento introdotto dal D.L. 70/2011) si riferisce ai soli giorni di effettiva attività lavorativa svolta presso tale sede, escludendo, quindi, dal computo quelli impiegati per verifiche ed attività eseguite in altri luoghi (sentenza n. 10083 del 9 maggio 2014 cfr. anche Cass. n. 23595 del 2011).

<sup>4</sup> Sentenza n. 15311 del 4 luglio 2014.

<sup>5</sup> Per non appesantire il discorso, riferisco solo delle sentenze che ho reperito e che accolgono la tesi della “nullità derivata” secondo cui il vizio della nomina del funzionario travolge gli atti da lui posti in essere. C. Stato, sez. IV, 20 maggio 1999, n. 853. Giur. it., 1999, 2173: È legittimamente annullato in sede giurisdizionale il decreto di occupazione temporanea di un terreno emanato dal sindaco di un comune la cui nomina sia stata (dopo l’emanazione del decreto di occupazione) annullata dal giudice amministrativo, senza che possa invocarsi in contrario il principio del funzionario di fatto, il quale non trova applicazione quando il soggetto destinatario dell’atto abbia contestato in sede giurisdizionale il potere di chi tale atto aveva emesso e l’atto andrebbe a danno dell’interessato. La teoria del funzionario di fatto incontra due ordini di limiti, l’uno derivante proprio dal fatto che l’interessato insorga negando il potere di chi li ha emessi e l’altro proprio della tutela della buona fede, nel senso che, detta teoria può essere invocata a vantaggio del terzo, ma non a danno del terzo. C. Stato, sez. IV, 30 aprile 1999, n. 749: La teoria del funzionario di fatto trova due ordini di limiti, l’uno derivante dalla circostanza che l’interessato insorga negando il potere di chi ha emesso l’atto e l’altro proprio della tutela della buona fede del terzo; pertanto, la detta teoria può essere invocata a vantaggio del terzo ma non a danno del medesimo.

<sup>6</sup> Narrano le storie di tal Barbario Filippo, che, pur essendo schiavo, per di più fuggitivo, venne in Roma, riuscendo, sembrerebbe nella prima metà del primo secolo a.c. a divenire pretore. Secondo un notissimo passo di Ulpiano in D.1.14.3 (Ulp. lib. 38 ad Sabin.) gli atti posti in essere da questo imbroglione dovevano esser ritenuti validi “propter utilitatem”. Cfr. Cavallo, Il funzionario di fatto, Milano 2005, 1 e segg.

non soggiace né all'art. 21 octies o ora citato né all'art. 21 septies (relativo alla rilevanza d'ufficio della nullità degli atti<sup>7</sup>).

Si apre così lo spazio ad una riflessione più ampia. Ed in quest'ottica formulo degli interrogativi, reali e non retorici

È accettabile che in un settore così delicato della attività pubblica il principio della legalità della azione amministrativa non sia sorretto da una adeguata sanzione che ricada sulla validità dell'atto?. Non rischiamo così di declassare molte norme di legge a "telum imbelles sine ictu" destinate a determinare esclusivamente una (molto ipotetica) responsabilità disciplinare, che difficilmente scatterà ove la violazione di legge abbia "prodotto" un accertamento fiscale utile?

Mi pare, cioè, qui come in ogni settore del diritto giurisprudenziale (specie tributario), utile una rivisitazione delle impostazioni tradizionali, poste a confronto con il dubbio che costituisce (nelle aree non coperte dalla Fede) il presupposto di qualsiasi riflessione critica.

---

<sup>7</sup> Si veda la sentenza n. 18488 del 18 settembre 2015 secondo cui "alla sanzione della "nullità" comminata dall'art. 42, comma 3, Dpr n. 600/1973 all'avviso di accertamento privo di sottoscrizione, delle indicazioni e della motivazione di cui al precedente comma 2, o ad al quale non risulti allegata la documentazione non anteriormente conosciuta dal contribuente, al pari delle altre norme che prevedono analoghe ipotesi di "nullità" degli atti tributari nelle diverse discipline d'imposta, non è direttamente applicabile il regime normativo di diritto sostanziale e processuale dei vizi di "nullità" dell'atto amministrativo che hanno trovato riconoscimento positivo nell'art. 21 septies della legge n. 241/1990 e sistemazione processuale nell'art. 31, comma 4, del Dlgs 2 luglio 2010 n. 104 (CPA) nell'autonoma azione di accertamento della nullità sottoposta a termine di decadenza, e nella attribuzione del potere di rilevazione "ex officio" da parte del Giudice amministrativo atteso che l'ordinamento tributario costituisce un sottosistema del diritto amministrativo con il quale è in rapporto di "species ad genus", potendo pertanto trovare applicazione le norme generali sugli atti del procedimento amministrativo soltanto nei limiti in cui non siano derogate o non risultino incompatibili con le norme speciali di diritto tributario che disciplinano gli atti del procedimento impositivo, ostando alla generale estensione del regime normativo di diritto amministrativo, la scelta operata dal Legislatore, nella sua piena discrezionalità politica di ricomprendere nella categoria unitaria della "nullità tributaria" indifferentemente tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell'atto tributario, riconducendoli, indipendentemente dalla peculiare natura di ciascuno, nello schema della invalidità-annullabilità, dovendo essere gli stessi tempestivamente fatti valere dal contribuente mediante impugnazione da proporsi, con ricorso, entro il termine di decadenza di cui all'art. 21 Dlgs n. 546/1992, in difetto del quale il provvedimento tributario - pure se affetto da vizi "nullità" - si consolida, divenendo definitivo e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva della imposta. Conseguenza che si pone in oggettivo conflitto con il sistema normativo tributario l'affermazione secondo cui, in difetto di tempestiva impugnazione dell'atto impositivo affetto da "nullità", tale vizio possa comunque essere fatto valere per la prima volta dal contribuente con la impugnazione dell'atto consequenziale, ovvero che, emergendo il vizio dagli stessi atti processuali, possa, comunque, essere rilevato d'ufficio dal Giudice tributario, anche in difetto di norma di legge che attribuisca espressamente tale potere"

## **POSTILLA DI CARATTERE PRATICO**

Mi pare opportuno affiancare alle considerazioni quasi filosofiche di teoria generale, qualche osservazione di carattere pratico circa la portata delle tre sentenze pubblicate il 9 novembre 2015 e le cui massime sono riportare in calce.

Viene innanzi tutto ribadito ancora una volta che la nullità per violazione dell'art. 42 dpr 600/1973 deve essere dedotta già nel ricorso introduttivo, e non può essere rilevata d'ufficio dal giudice. E che ove il contribuente contesti –anche in forma generica- la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento ad emanare l'atto (art. 42 dpr 600/1972), è onere della Amministrazione che ha immediato e facile accesso ai propri dati fornire la prova del possesso dei requisiti soggettivi indicati dalla legge, sia del delegante che del delegato, nonché della esistenza della delega in capo al delegato<sup>8</sup>. E fin qui nulla di nuovo. Salvo che viene (definitivamente?) superata la concezione espressa da Cass. civ., sez. II, 10 maggio 2010, n. 11283, che aveva posto l'onere della prova a carico di chi contesti la qualifica del funzionario che emana l'atto sfavorevole<sup>9</sup>.

Assai significativa è la puntualizzazione secondo cui la qualifica di funzionario della terza area del delegante e del delegato deve essere posseduta ed essere verificabile attraverso la indicazione nominativa del funzionario cui venga eventualmente conferita delega non essendo sufficiente “sia in caso di delega di firma sia in caso di delega di funzione l'indicazione della sola qualifica professionale del destinatario della delega, senza alcun riferimento nominativo alle generalità di chi effettivamente rivesta la qualifica richiesta. Sono perciò illegittime le deleghe impersonali, anche “ratione officii” prive di indicazione nominativa del soggetto

---

<sup>8</sup> Invece per quanto attiene alle cartelle esattoriali l'omessa sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, la cui esistenza non dipende tanto dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che tale elemento sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo, tanto più che, a norma dell'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, la cartella, quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, deve essere predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione dell'esattore, ma solo la sua intestazione e l'indicazione della causale, tramite apposito numero di codice (Cass 5 dicembre 2014 n. 25773).

<sup>9</sup> L'opponente ad ordinanza-ingiunzione di pagamento di somme a titolo di sanzione amministrativa, il quale ne deduca l'illegittimità per insussistenza della delega di firma in capo al funzionario che, in sostituzione del prefetto o del vice-prefetto vicario, ha emesso il provvedimento, ha l'onere di provare detto fatto negativo, con la conseguenza che, nel caso in cui non riesca a procurarsi la pertinente relativa attestazione da parte dell'amministrazione, è tenuto comunque a sollecitare il giudice ad acquisire informazioni ex art. 213 c.p.c. ovvero ad avvalersi dei poteri istruttori di cui all'art. 23, 6 comma, l. 24 novembre 1981 n. 689, presso l'amministrazione medesima, la quale non può esimersi dalla relativa risposta; ne consegue ulteriormente che, se l'opponente rimanga del tutto inerte processualmente, la presunzione di legittimità che assiste il provvedimento sanzionatorio non può reputarsi superata

delegato. E tale illegittimità si riflette sulla nullità dell'atto impositivo" (sentenza n. 22803 2015).

Sembrerebbe di poter da ciò dedurre che quando la sottoscrizione manchi del tutto, o sia illeggibile e non accompagnata dalla indicazione delle generalità del sottoscrittore alla Amministrazione non sia consentito fornire la prova che l'atto promani da un soggetto legittimato. Non essendo sufficiente la indicazione dell'ufficio che il firmatario illeggibile ricopre.

Anche qui viene superata l'indicazione in senso contrario contenuta in un precedente: (Cass. 18 giugno 2003, n. 9779), secondo cui l'accertamento tributario, in quanto atto amministrativo scritto, è esistente ogni qual volta il documento per l'insieme delle circostanze di fatto che ne accompagnano la formulazione, sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio è stato adottato; e tale valutazione costituisce accertamento di fatto devoluto al giudice di merito, che ben può ritenere l'esistenza dell'atto anche ove facciano difetto il sigillo, o timbro dell'ufficio, o non sia leggibile la firma del titolare dell'ufficio; l'apposizione del sigillo e l'uso della carta intestata sono infatti profili esteriori del documento e non requisiti essenziali per la sua esistenza; del pari la leggibilità della firma non è indispensabile per l'imputabilità della volontà dichiarativa al titolare dell'ufficio, e quindi per l'esistenza dell'atto amministrativo.

Invece, ove l'atto rechi l'indicazione nominativa del firmatario, all'Ufficio è consentito fornire nel corso del giudizio la prova della qualifica, e forse anche produrre la delega. In questo senso si può richiamare Cass. 10 luglio 2013, n. 17044, secondo cui, in caso di contestazione, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare la sussistenza della delega, sebbene non necessariamente dal primo grado, "visto che si tratta di un atto che non attiene alla legittimazione processuale, avendo l'avviso di accertamento natura sostanziale e non processuale".

## **MASSIMARIO**

### **Sent. n. 22810 del 9 novembre 2015**

(emessa il 21 ottobre 2015) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Cicala Rel. Terrusi

Massima:

In ordine agli avvisi di accertamento in rettifica e agli accertamenti d'ufficio, il d.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, impone sotto pena di nullità che l'atto sia sottoscritto dal "capo dell'ufficio" o "da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato", senza richiedere che il capo dell'ufficio o il funzionario delegato abbia a rivestire anche una qualifica dirigenziale; ancorchè una simile qualifica sia eventualmente richiesta da altre disposizioni. In esito alla evoluzione legislativa e ordinamentale, sono impiegati della carriera direttiva, ai sensi della norma evocata, i "funzionari della terza area" di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005. In questo senso la norma individua l'agente capace di manifestare la volontà della amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna, identificando quale debba essere la professionalità per legge idonea a emettere quegli atti. Essendo la materia tributaria governata dal principio di tassatività delle cause di nullità degli atti fiscali, e non occorrendo, ai meri fini della validità di tali atti, che i funzionari (delegati o deleganti) possiedano qualifiche dirigenziali, ne consegue che la sorte degli atti impositivi formati anteriormente alla sentenza n. 37 del 2015 della corte costituzionale, sottoscritti da soggetti al momento rivestenti funzioni di capo dell'ufficio, ovvero da funzionari della carriera direttiva appositamente delegati, e dunque da soggetti idonei a esprimere, ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, la volontà dell'amministrazione nei rapporti esterni, non è condizionata dalla validità o meno della qualifica dirigenziale attribuita per effetto della censurata disposizione di cui art. 8, 24° comma, del d.l. n. 16 del 2012.

### **Sent. n. 22800 del 9 novembre 2015**

(emessa il 21 ottobre 2015) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Cicala Rel. Cicala

Massime:

In base all' art. 42 dpr 600/1973 l'avviso di accertamento è nullo se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

A seguito della evoluzione legislativa ed ordinamentale sono oggi "impiegati della carriera direttiva" ai sensi dell'art. 42 dpr 600/1973 i "funzionari della terza area" di cui al contratto

del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005 (art. 17). E - in base al principio della tassatività delle cause di nullità degli atti tributari- non occorre, ai meri fini della validità dell'atto, che i funzionari deleganti e delegati possiedano la qualifica di dirigente, ancorchè essa sia eventualmente richiesta da altre disposizioni.

Ove il contribuente contesti –anche in forma generica- la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento ad emanare l'atto (art. 42 dpr 600/1972), è onere della Amministrazione che ha immediato e facile accesso ai propri dati fornire la prova del possesso dei requisiti soggettivi indicati dalla legge, sia del delegante che del delegato, nonché della esistenza della delega in capo al delegato.

### **Sent. n. 22803 del 9 novembre 2015**

(emessa il 21 ottobre 2015) della Corte Cass., Sez. V Trib. - Pres. Cicala Rel. Chindemi

Massima:

In base all' art. 42 dpr 600/1973 l'avviso di accertamento è nullo se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Tale delega può essere conferita o con atto proprio o con ordine di servizio purchè venga indicato, unitamente alle ragioni della delega (ossia le cause che ne hanno resa necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, etc.) il termine di validità ed il nominativo del soggetto delegato. E non è sufficiente sia in caso di delega di firma sia in caso di delega di funzione l'indicazione della sola qualifica professionale del destinatario della delega, senza alcun riferimento nominativo alle generalità di chi effettivamente rivesta la qualifica richiesta. Sono perciò illegittime le deleghe impersonali, anche "ratione officii" prive di indicazione nominativa del soggetto delegato. E tale illegittimità si riflette sulla nullità dell'atto impositivo.

### **AUDIATUR ET ALTERA PARS**

riporto per intero la sentenza n. 1058/2015 del 3-5 novembre 2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, Pres. e relatore **Di Nardo**, in quanto essa esprime, in forma mi pare ottimale, l'opinione opposta a quella accolta dalla Cassazione.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il contribuente, in epigrafe compiutamente indicato, presentava rituale ricorso avverso la cartella di pagamento, pure ivi indicata, notificatagli dall'Equitalia Sud spa con richiesta di pagare la somma di € 24793,06 a titolo di iscrizione provvisoria di tributi in pendenza di ricorso innanzi a questa Commissione Tributaria avverso un precedente avviso di accertamento.

Come motivi del ricorso deduceva. a) l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo per difetto di efficacia esecutiva del titolo, precisando che la sentenza di primo grado, che aveva deciso sull'avviso di accertamento, era stata annullata dal giudice di appello che aveva rinviato gli atti a questa Commissione sì che, per effetto della avvenuta sostituzione della sentenza al provvedimento impugnato, era venuto meno l'efficacia esecutiva dell'avviso stesso; b) l'assenza di motivazione della cartella impugnata in violazione dell'obbligo posto dagli artt.3 L.241/90 e 7 L.212/2000, precisando che l'atto opposto era carente della precisa indicazione del provvedimento presupposto e nemmeno specificava i tassi e le decorrenze degli interessi.

Conclusivamente chiedeva annullarsi l'opposta cartella con vittoria di spese.

Instauratosi il contraddittorio si costituiva l'Agenzia delle Entrate che contestava ogni avverso assunto facendo rilevare che, dopo la proposizione del primo ricorso tributario avverso l'avviso di accertamento, essa aveva provveduto ad una provvisoria iscrizione a molo ex art. 15 DPR 602/73. Successivamente alla sentenza di questa CTP, favorevole all'Ufficio, aveva iscritto a ruolo i due terzi della somma dovuta, come previsto dall'art.68 Dlgs. 546/92. Successivamente all'annullamento della sentenza ad opera della CTR aveva provveduto allo sgravio delle due cartelle provvisorie e all'iscrizione a molo di un terzo della somma dovuta ex art. 15 cit., essendo la lite tornata nella "medesima condizione di partenza", onde la palese temerarietà della avversa eccezione.

Contestava inoltre il dedotto vizio di motivazione della cartella facendo rilevare che essa era compiutamente motivata con il rinvio al propedeutico avviso di accertamento, mentre gli interessi erano stati quantificati secondo il criterio indicato dalla legge.

La resistente A.E. conclusivamente chiedeva il rigetto del ricorso con vittoria di spese.

In corso di causa, con memoria depositata in data 15/6/2015, notificata all'A.E. in data 25/5/2015, il ricorrente deduceva come motivo aggiunto, ex art.24, comma 4, Dlgs 546/92, la illegittimità del conferimento di incarico al funzionario firmatario del molo relativo alla cartella opposta, d.ssa Carmela Columbro, producendo la sentenza della Corte Costituzionale n.37 del 17/3/2015 (in G.U. n.12 del 25/3/2015) con la quale, in diverso procedimento, era stata dichiarata la illegittimità costituzionale dell'art.8, comma 24, DL 16/2012 (conv. in L. n.44/2012), oltre ad altre norme concernenti proroghe di incarichi dirigenziali, e chiedeva dichiararsi anche per detto motivo la nullità della opposta cartella di pagamento. -

Replicava l'A.E., con memoria depositata in data 15 settembre 2015, eccependo la inammissibilità del proposto motivo aggiunto poiché non dedotto con il ricorso introduttivo e quindi rientrante tra le situazioni già consolidate e divenute ormai intangibili per effetto della intervenuta decadenza dal termine per proporre ricorso.

Nel merito, contestando la fondatezza del motivo, eccepiva che sia dalla stessa sentenza della Consulta che dalla giurisprudenza del Giudice di legittimità e di vari giudici di merito si

deduce chiaramente che la legge non richiede affatto che il capo dell'Ufficio debba rivestire la qualifica dirigenziale, poiché ciò che rileva è la riferibilità dell'atto all'ufficio e non al sottoscrittore, conclusione questa confermata dai principi elaborati dalla dottrina e dalla giurisprudenza in relazione agli atti posti in essere dal c.d. funzionario di fatto.

Conclusivamente chiedeva dichiararsi inammissibile o, comunque, rigettarsi il motivo aggiunto e rigettarsi il ricorso introduttivo con vittoria di spese.

Nella odierna pubblica udienza, sulle conclusioni delle parti riportate nel verbale, questa Commissione decideva come da dispositivo.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

Deve pregiudizialmente essere esaminata la ammissibilità del motivo aggiunto, proposto ex art.24, comma 4, Dlgs 546/92, con il quale la ricorrente ha chiesto annullarsi l'opposta cartella di pagamento perché emessa su ruolo firmato dal Direttore dell'Agenzia Provinciale delle Entrate di Campobasso.

Con la sentenza n.37/2015 (pubblicata in G.U. Del 25/3/2015) la Corte Costituzionale ha dichiarato la illegittimità costituzionale delle seguenti norme: A) art. 8, comma 24 DL n. 16/2012 (conv. in L. n.44/2012); B) art.1, comma 14, D.L. n.150/2013 (conv. in L.15/2014); C) art.1, comma 8, D.L. 192/2014, per violazione degli artt. 3, 51 e 97 della Costituzione.

In particolare, a parte le norme sub B) e C), contenenti solo proroghe di incarichi dirigenziali conferiti, la principale censura di incostituzionalità ha investito il comma 24 dell'articolo 8 sub A) che, nell'autorizzare l'attribuzione di incarichi dirigenziali a funzionari delle Agenzie Fiscali, faceva salvi gli incarichi già affidati a funzionari privi della qualifica dirigenziale, trattandosi di sanatoria di posizione illegittima poiché il conferimento di incarichi dirigenziali, nell'ambito di una Amministrazione pubblica, deve avvenire previo espletamento di un pubblico concorso, concorso necessario anche in caso di nuovo inquadramento di dipendente già in servizio.

Si rileva in proposito che il ricorrente ha documentalmente provato (con la produzione dell'Ordinanza del Consiglio di Stato che, in diverso processo, aveva sollevato la questione di illegittimità costituzionale) che la d.ssa Columbro Carmela, che appose la propria firma sul molo in base al quale fu emessa la cartella oggi impugnata, così rendendolo esecutivo, era all'epoca funzionario con incarico di dirigente dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Campobasso

Orbene, premesso che a questo giudicante è consentito di conoscere incidentalmente, ex art. 1, comma 3, Dlgs. 546/92, ed anche prima che sulla questione si pronunci il Consiglio di Stato (giudice naturale), se sia o meno legittimo l'incarico di dirigenza conferito alla d.ssa Columbro, si osserva che la citata sentenza della Corte Costituzionale comporta con tutta evidenza la illegittimità dell'incarico di dirigenza de quo, questione oltretutto già risolta in tale senso dal Consiglio di Stato con la sentenza n.04641/2015 (depositata il 06/10/2015), con conseguenti palesi effetti, per i motivi che di seguito saranno esposti, anche sulla validità dell'atto impugnato nel presente processo.

Restano a questo punto da chiarire i motivi per cui si ritiene che la sopravvenuta illegittimità dell'incarico dirigenziale conferito alla d.ssa Columbro produca effetti sulla opposta cartella di pagamento.

Assume infatti la resistente Agenzia delle Entrate che tra i rapporti esauriti, per i quali non possono esplicare effetto ex tunc le sentenze della Consulta, devono intendersi ricomprese anche quelle situazioni divenute intangibili a seguito "di altri atti o fatti, come la scadenza del termine di decadenza..." sì che "la questione in esame può essere ritualmente introdotta solo con il ricorso di primo grado" poiché "si rendono definitivi tutti gli aspetti del rapporto tributario non contestati nel termine di decadenza di sessanta giorni dalla notifica dell'atto ". Onde, secondo l'assunto della resistente A.E. 'gli effetti della sentenza n.37 del 2015 non possono essere fatti valere con motivi aggiunti né sono rilevabili di ufficio ". Conclude l'A.E. assumendo che, poiché "l'eccezione è stata proposta successivamente alla presentazione del ricorso, il motivo aggiunto è inammissibile ".

L'assunto non è però condivisibile.

Va innanzitutto rilevato che con la recente sentenza n. 18448/2015 la Corte di Cassazione non ha affatto affermato che, nell'ipotesi di declaratoria di illegittimità costituzionale di una norma, deve ritenersi esclusa per il ricorrente la possibilità di far valere, con ulteriore motivo, nuovo rispetto a quelli già dedotti nel ricorso originario, il diritto di giovare della decisione della Consulta.

Invero nella citata sentenza, nella quale si precisa che i vizi di nullità degli atti tributari (impositivi o riscossivi che siano) ai sensi degli artt.42,43 e 61, comma 2, del DPR 600/73 (posti per la disciplina delle IIDD ma vevoli anche per l'IVA per il generico rinvio contenuto nell'art.56 DPR 633/72), sono equiparati a vizi di legittimità dell'atto amministrativo, "sottoposti al regime della invalidità-annullabilità, con conseguente esclusione di una generale rilevabilità ex officio di detti vizi da parte del giudice" onde "la eccezione di nullità dell'atto tributario viene, dunque, qualificata ex lege come eccezione ad istanza di parte ", è con tutta evidenza chiarito che "L'oggetto del giudizio, circoscritto ai motivi del ricorso, può essere modificato solo nei limiti consentiti dalla disciplina processuale, e cioè con la presentazione di motivi aggiunti, consentita però, dall'art. 24 Dlgs 31 dicembre 1992, n.546, nel solo caso di deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della Commissione ".

Orbene, per i motivi di seguito esposti, è da ritenere che nel caso de quo sussistano i presupposti per la proponibilità del motivo aggiunto.

Va invero premesso che, come è ben noto, ai sensi dell'art.136 Cost. la norma dichiarata incostituzionale "cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione", disposizione alla quale fanno riscontro le norme di cui ai commi 3 e 4 dell'art.30 delta Legge n.8711953 in base alle quali "le norme dichiarate incostituzionali non possono avere applicazione dal giorno successivo alla pubblicazione della sentenza" e "quando, in applicazione della norma dichiarata incostituzionale, è stata pronunciata sentenza di condanna, ne cessano l'esecuzione e tutti gli effetti penali".

Giova in proposito ricordare la storica sentenza n.8 del 1963 con la quale il Consiglio di Stato, in adunanza plenaria, ritenne che l'atto fondato su norma incostituzionale sia soltanto annullabile e non inesistente né nullo, rimettendo la questione ai normali mezzi di impugnazione. Leggesi, più precisamente, nella citata storica sentenza che "Il Consiglio di Stato deve pronunciare l'annullamento dell'atto amministrativo in base alla legge dichiarata incostituzionale. Invero le norme ordinarie sul procedimento davanti al Consiglio di Stato, alla stregua delle quali non potrebbe pervenirsi all'annullamento per un motivo non dedotto, o

per un motivo in precedenza respinto, vanno intese, in armonia con le norme costituzionali, di grado superiori nella gerarchia delle fonti, in base alle Quali la questione di illegittimità costituzionale è rilevabile di ufficio, le sentenze di accoglimento della Corte Costituzionale hanno efficacia erga omnes, ed il giudizio di manifesta infondatezza è di mera delibazione, spettando il giudizio di merito alla Corte Costituzionale, la forza espansiva della cui sentenza non può trovare ostacolo nel diverso apprezzamento espresso in precedenza dal giudice amministrativo

Più recentemente, in perfetta adesione alla predetta sentenza, lo stesso Consiglio di Stato (sent. 1429/2012) ha affermato che "La pronuncia di illegittimità costituzionale di una norma di legge determina la cessazione della sua efficacia erga omnes ed impedisce, dopo la pubblicazione della sentenza, che essa possa essere applicata ai rapporti in relazione ai quali la norma dichiarata incostituzionale risulti rilevante, stante l'effetto retroattivo dell'annullamento escluso solo per i c. ci rapporti esauriti

Le decisioni su indicate manifestano chiaramente che la pronuncia di incostituzionalità della legge comporta l'annullabilità dell'atto amministrativo emanato in applicazione della legge incostituzionale ed affermano con altrettanta evidenza che il vizio dell'atto amministrativo fondato su norme incostituzionali, salvi i rapporti definitivamente chiusi (es. atto non impugnato nei termini o intervenuto giudicato sulla impugnazione), non incontra il limite derivante dal non essere stato denunciato nei termini né quello del diverso apprezzamento espresso in precedenza dal giudice sullo stesso vizio.

È pertanto possibile affermare che la prevalente giurisprudenza, seguita dalla dominante dottrina, pur affermando che l'atto amministrativo emesso in base a norma successivamente dichiarata incostituzionale sia soltanto annullabile hanno comunque ritenuto che il vizio derivante dal contrasto con la Costituzione (che nella specie concerne la norma relativa all'attribuzione dell'incarico di dirigenza) non deve necessariamente essere indicato tra i motivi di impugnazione, onde sfugge al regime della decadenza.

Molto incisivamente è stato osservato che rimettere al giudizio del giudice alcuni rapporti sorti sotto la vigenza dell'atto viziato, dopo l'eliminazione dall'ordinamento della norma incostituzionale, risulta la scelta più congrua poiché tutela il diritto del cittadino che, al momento della proposizione del ricorso introduttivo, non poteva conoscere la sopravvenuta invalidità per effetto della successiva sentenza ex tunc della Corte Costituzionale. Questo giudicante non ignora che il giudizio tributario è caratterizzato da un meccanismo di tipo (4 impugnatorio, circoscritto alla pretesa effettivamente avanzata con l'atto proposto, sulla base dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, ed ha un oggetto delimitato dalle contestazioni effettuate dal contribuente con i motivi specificamente dedotti nel ricorso introduttivo, onde delimitare sin dalla nascita del rapporto processuale tributario le domande e le eccezioni proposte dalle parti.

Nemmeno ignora che la variazione anche di uno solo degli elementi che caratterizzano la domanda, ovvero il soggetto, il petitum e la causa petendi, incorre nel divieto di ultrapetizione, si che, per quanto in questa sede rileva, la introduzione nel giudizio di una causa petendi diversa, ovvero di un nuovo motivo non prospettato nell'atto introduttivo del giudizio, immette nel processo un diverso tema di indagine e decisione, in tal modo alterando l'oggetto dell'azione ed i termini della controversia, esulando dalla consentita emendatio libelli.

Tuttavia ricorda che, secondo il già citato autorevole insegnamento dottrinale e giurisprudenziale, al divieto di formulare nuove domande può derogarsi, finanche nel giudizio di appello, quando la nuova causa petendi sia imposta da uno jus superveniens oppure da una sentenza della Corte Costituzionale che, dopo la presentazione del ricorso avverso l'atto, abbia dichiarato illegittima una norma decisiva o fondamentale nel giudizio, o anche da una sentenza della Corte Europea che abbia dichiarato incompatibile la legge applicata con la normativa comunitaria (v. Cass. 1098/97 e 3540/84).

Va a questo punto fatta una precisazione che, per quanto irrilevante nel presente processo, serve a fugare ogni eventuale dubbio che potrebbe ingenerare la recentissima sentenza della Corte di Cassazione in ordine alla possibilità di proporre nel giudizio di impugnazione il motivo aggiunto conseguente a sentenza di illegittimità costituzionale di una norma.

Nella sentenza n. 20984/15, depositata in data 16 ottobre 2015, la Suprema Corte, dopo avere ribadito quanto già ritenuto nella precedente sentenza n. 18448/2015, ovvero che il legislatore ha operato la scelta di "ricomprendere nella categoria unitaria della nullità tributaria indifferentemente tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell'atto tributario, riducendoli nello schema invalidità - annullabilità", afferma testualmente che "...i vizi in discorso devono essere tempestivamente fatti valere dal contribuente mediante impugnazione da proporsi, con ricorso, entro il termine di decadenza di cui all'art.21 d.leg. n.546/1992, in difetto del quale il provvedimento tributario, pur se affetto da vizio di nullità, si consolida diventando definitivo...

Come si evince dalla lettura della sentenza il caso sottoposto all'esame del Giudice di legittimità concerneva proprio la illegittimità dell'incarico dirigenziale di un funzionario dell'A.E sulla quale si era pronunciata la Corte Costituzionale con la sentenza n.37/2015, illegittimità prospettata dal ricorrente con apposita memoria.

Prescindendo dal caso sottoposto all'esame della Corte di Cassazione, per il quale non si conoscono i dati precisi (ad es. se la memoria contenente il nuovo motivo fu notificata tempestivamente alla controparte) si ritiene a dir poco imprecisa l'affermazione secondo la quale se il vizio dell'atto tributario non è fatto valere con l'originario ricorso entro il termine di decadenza di cui all'art.2 i Dlgs 546/92, il provvedimento tributario "si consolida diventando definitivo

Invero, come si è premesso, il vizio dell'atto tributario sopravvenuto alla proposizione dell'originario ricorso per effetto di una nuova legge, oppure di una sopravvenuta sentenza della Corte Costituzionale o della Corte Europea, può essere fatto valere sia nel giudizio di primo grado che nel giudizio di impugnazione con lo strumento del motivo aggiunto di cui all'art.24 Dlgs 546/92 purché, ben si intende, lo jus superveniens (al quale è equiparabile la sentenza di illegittimità costituzionale) sia applicabile al giudizio in corso, incida sulla situazione di fatto già allegata à primo grado e non determini un ampliamento dei fatti di causa.

Si ricorda che, per quanto concerne il giudizio di appello, l'art.61 Dlgs 546/92 dispone l'applicabilità delle "norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione", si che, se dedotto nei termini di cui all'art.24 Dlgs cit. (giorni 60 dal novum, nella specie dalla pubblicazione della sentenza nella Consulta nella Gazzetta Ufficiale) il vizio dell'atto tributario sopravvenuto, per effetto della dichiarazione di incostituzionalità di una norma, potrà essere dedotto anche nel giudizio di

appello e, più in generale, nel processo di impugnazione, ovvero anche innanzi alla Corte di Cassazione

Invero il processo tributario di impugnazione è essenzialmente strutturato per garantire, nei limiti del possibile, che la decisione del gravame corrisponda alla verità sostanziale in attuazione del principio del giusto processo di cui all'art. 111 Cost. che postula che il risultato del processo aderisca, in punto di fatto, alla verità sostanziale e, in punto di diritto, al diritto oggettivo sostanziale. Tanto vero che le preclusioni alla introduzione di elementi di novità nel giudizio di impugnazione sono finalizzate essenzialmente ad evitare che le parti utilizzino l'appello per porre riparo alle negligenze del primo grado, mentre sono esaltate le occasioni per consentire l'ingresso di nuovo materiale probatorio e cognitorio (v art.58 Dlgs 546/92).

Conclusivamente si ritiene che, in attuazione del principio del giusto processo posto dall'art. 111 della Costituzione, nel processo tributario il cd. motivo aggiunto, fondato sullo jus superveniens (originato da una nuova legge, da una sentenza della Consulta o della Corte di Giustizia) che incida sulla situazione già dedotta con il ricorso originario, purchè prospettato con le forme e nel limite temporale di cui all'art.24 Dlgs 546/92, deve considerarsi proponibile non solo nel primo grado di giudizio, ma anche nei successivi gradi di impugnazione.

Nella concreta fattispecie correttamente e tempestivamente - nel termine di giorni 60 dalla pubblicazione della sentenza della Consulta nella G.U. - il ricorrente ha utilizzato l'istituto dei motivi aggiunti, previsto dall'art.24, comma 4, Dlgs 546/92 a tutela del diritto di difesa e del diritto a ricorrere contro gli atti della Pubblica Amministrazione (artt.24 e 113 Cost.), a nulla rilevando che la testuale formulazione dell'art. 24 cit. limiti l'ammissibilità dei motivi aggiunti alla produzione in giudizio di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti, poiché, anche alla luce delle precedenti considerazioni, la interpretazione logico sistematica della norma induce a ritenere l'applicabilità dell'istituto predetto anche alla sopravvenuta illegittimità dell'atto impugnato ad opera della sentenza ex tunc della Corte Costituzionale (che è sentenza dichiarativa di illegittimità costituzionale di una norma che, dunque, deve ritenersi abrogata, e non già sentenza interpretativa). Affermata, dunque, l'ammissibilità del motivo aggiunto proposto dalla contribuente, deve ora esaminarsi se e in che misura la accertata illegittimità dell'incarico dirigenziale conferito alla firmataria del molo (in base al quale fu emessa la opposta cartella), quale Direttore della Agenzia Provinciale delle Entrate di Campobasso, d.ssa Carmela Columbro, incida sulla validità del molo stesso e quindi della cartella opposta.

Per ovvii motivi di chiarezza espositiva si ritiene opportuno far precedere l'esame della questione dalla indicazione delle disposizioni legislative e regolamentari relative alla competenza per l'emissione degli atti delle Agenzie fiscali.

Il Decreto legislativo n.300/1999 che, congiuntamente allo Statuto al quale espressamente rinvia, detta disposizioni per la regolamentazione delle Agenzie fiscali, all'art.68 prevede che "11 Direttore rappresenta l'Agenzia e la dirige, emanando tutti i provvedimenti che non siano attribuiti, in base alle norme de/presente decreto legislativo o dello statuto, ad altri organi

Il Decreto legislativo n. 165/2001 all'articolo 4, commi 2 e 3, dispone che ""2) Ai dirigenti spetta l'adozione degli atti e provvedimenti amministrativi, compresi tutti gli atti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno, nonché... Essi sono responsabili in via esclusiva dell'attività amministrativa, della gestione e dei relativi risultati. 3) Le attribuzioni dei

dirigenti indicate dal comma 2 possono essere derogate soltanto espressamente e ad opera di specifiche disposizioni legislative

Lo Statuto dell'Agenzia, approvato con delibera del Comitato direttivo n.6/2000 e aggiornato con delibera n. 11/2011 (espressamente richiamate dal Dlgs 300/1999) all'art. 13, comma I, dispone che l'Agenzia è articolata in uffici centrali e periferici, come da regolamento.

Infine il Regolamento di amministrazione dell'Agenzia, approvato con delibera del Comitato direttivo n.4/2000 e aggiornato con delibera n.57 del dicembre 2012, all'art. 5, comma 5, dispone che "Le Direzioni Provinciali sono uffici di livello dirigenziale" e al successivo comma 6 dispone che "Gli avvisi di accertamento sono emessi dalla Direzione provinciale e sono sottoscritti dal rispettivo direttore o, per delega di questi, dal direttore dell'ufficio preposto all'attività accertatrice ovvero da altri dirigenti o funzionari, a seconda della rilevanza e complessità degli atti".

Dalle indicate disposizioni risulta chiaramente che tutti gli atti delle Agenzie fiscali aventi rilevanza esterna, e quindi non solo gli avvisi di accertamento, devono essere adottati e firmati dal Direttore dell'Agenzia che, in quanto preposto ad ufficio di livello dirigenziale, deve essere un dirigente oppure, per delega dello stesso direttore, da altro dirigente o funzionario.

A questo punto devesi esaminare quale sia la sorte degli atti aventi rilevanza esterna, come il ruolo che, si ricorda, è oggetto di impugnazione insieme con la cartella di pagamento (che è il documento con cui il molo è portato a conoscenza del contribuente) ex art. 19, comma I lett.d) D lgs 546/92, firmato da un Direttore dell'Agenzia il cui incarico sia stato riconosciuto illegittimo.

Da un punto di vista generale si osserva che, per quanto concerne il vizio derivante all'atto amministrativo dall'essere stato emanato da soggetto diverso da quello previsto dalla legge, la disciplina è posta dagli artt.21 septies e 21 octies della Legge n.241/1990 che rispettivamente prevedono il primo la nullità del provvedimento amministrativo viziato da difetto di attribuzione e il secondo la annullabilità del provvedimento amministrativo viziato da incompetenza.

Nella specie è da ritenere che il vizio sia quello della annullabilità che, come è ben noto, deve essere eccepita dalla parte a differenza della nullità che è rilevabile di ufficio.

Invero il difetto di attribuzione, che comporta la nullità assoluta del provvedimento, si verifica quando l'organo che emana l'atto appartenga ad un potere o settore dell'amministrazione pubblica completamente diverso (es. sentenza emessa da un Ministro), mentre la incompetenza, che comporta la annullabilità, si verifica quando l'organo che emana l'atto, pur appartenendo allo stesso settore dell'amministrazione competente per quel tipo di materia, non è legittimato all'emanazione di esso (es. Dirigente dell'Ufficio scolastico invece del superiore gerarchico Ministro dell'istruzione).

A detta soluzione inducono non solo la circostanza che il provvedimento fu firmato da organo appartenente allo stesso settore della P.A., ma anche le espresse previsioni degli artt.42, commi I e 3, e 61, comma 2 del DPR n.600/73 in base alle quali "Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti di 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'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le

indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo" "La nullità dell'accertamento ai sensi del terzo comma dell'art. 42 ... deve essere eccepita....

Non sembra superfluo, nella specie, rilevare che l'art. 12 del cit. DPR 600/73, recante norme sulla riscossione delle imposte dirette, nel comma 4 dispone che "Il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. Con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo

E' bene precisare subito che il DPR 600/73 disciplina le imposte dirette ma è richiamato per la materia dell'IVA dall'art.56 del DPR 633/72. -

Nella concreta fattispecie la cartella opposta risulta emessa sulla base di molo formato, ex art.24, comma 1, DPR 602/73 e i e 2 DM 321/1999, dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Campobasso e firmato dalla Direttrice p. t. Columbro Carmela, funzionario con illegittimo incarico di dirigenza, con conseguente evidente annullabilità del molo e della cartella, annullabilità ritualmente eccepita dalla ricorrente con la memoria integrativa contenente il motivo aggiunto ex art.24 Dlgs. 546/92.

Assume però in contrario la resistente Agenzia che sia dalla citata sentenza della Consulta, sia da sentenze del giudice di legittimità si desume che il Capo dell'Agenzia fiscale può anche non essere un dirigente.

L'assunto, tuttavia, si fonda su una erronea o, comunque, imprecisa lettura delle sentenze predette. Quanto alla sentenza n.37/2015 della Consulta rileva sul punto l'affermazione, contenuta nella penultima pagina nella quale è detto "Inoltre, considerando le regole organizzative interne dell 'Agenzia delle Entrate e la possibilità di ricorrere all'istituto della delega anche a funzionari, per l'adozione di atti a competenza dirigenziale - come affermato dalla giurisprudenza tributaria di legittimità sulla provenienza dell'atto dall'ufficio e sulla sua idoneità ad esprimere all'esterno la volontà (ex plurimis, Corte di cassazione, sezione tributaria civile, sentenze 9 gennaio 2014, n.220; 10 luglio 2013, n. 17044; 10 agosto 2010, n. 18515; sezione sesta civile 11 ottobre 2012 n, 17400) la funzionalità delle Agenzie non è condizionata dalla validità degli incarichi dirigenziali previsti dalla disposizione censurata ".

Ora è di tutta evidenza che per la corretta comprensione del dictum della Corte non è possibile estrapolare, come fa la difesa dell'A.E., l'ultima frase (la funzionalità delle Agenzie non è condizionata dagli incarichi dirigenziali) dal contesto in cui essa è posta, poiché detta frase ha evidente collegamento logico con quella precedente (considerando la possibilità di ricorrere all'istituto della delega), collegamento che non ha altro senso logico se non quello di affermare che per il proprio funzionamento le Agenzie non hanno affatto necessità di conferire incarichi illegittimi poiché possono bene avvalersi della delega a funzionari non dirigenti, delega, ben si intende, conferita da dirigenti legittimi.

Quanto, poi, alle sentenze della Corte di Cassazione indicate nella memoria illustrativa della resistente Agenzia delle Entrate si osserva quanto segue.

Nella sentenza n.18515/2010 si afferma testualmente "... l'art. 42 co. i del dpr 600/73 si limita a prevedere che gli avvisi, con cui sono portati a conoscenza dei contribuenti gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti di ufficio, sono sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, senza richiedere assolutamente che il capo dell'ufficio debba rivestire la qualifica dirigenziale

Ora va innanzitutto rilevato che la detta sentenza fu emessa nell'anno 2010, ovvero in epoca anteriore all'aggiornamento dello Statuto dell'Agenzia avvenuto il 21 marzo 2011, Statuto che è espressamente richiamato dal Decreto legislativo n.300/1999 (istitutivo delle Agenzie fiscali) e che a sua volta rinvia al Regolamento di amministrazione in cui è espressamente previsto (art.5, comma 5) che le direzioni provinciali sono uffici di livello dirigenziale.

In secondo luogo si ricorda che il capo dell'ufficio può anche non essere un dirigente, ma ciò solo in casi eccezionali, poiché, ai sensi dell'art.20 DPR 266/1987 n.266, i funzionari della nona qualifica funzionale possono sostituire il dirigente in caso di assenza o di impedimento del dirigente stesso o possono anche reggere l'ufficio in attesa del dirigente titolare impedito. Trattasi, però, di situazioni eccezionali e temporanee, restando sempre fermo il principio che il capo dell'ufficio deve essere un dirigente legittimamente nominato.

La sentenza n.17400 del 2012 non fa che confermare quanto sopra esposto poiché, nell'affermare che se la sottoscrizione dell'avviso di accertamento non è quella del capo dell'ufficio incombe all'Amministrazione l'onere di dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio, espressamente ribadisce che: Fermi, infatti, i casi di sostituzione e reggenza di cui al DPR 8 maggio 1987, n.266, art. 20, comma i, letta) e b), è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere: il solo possesso della qualifica non abilita il direttore tributario alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio

Nella sentenza n. 17044/2013 viene riaffermato il principio posto dall'art.42 cit. secondo il quale l'atto impositivo può essere sottoscritto oltre che dal capo dell'ufficio anche da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato nonché l'altro più generale principio secondo il quale "l'atto amministrativo esiste come tale allorché i dati emergenti dal procedimento amministrativo consentano comunque di ritenere la sicura provenienza dall'amministrazione e la sua attribuibilità a chi deve esserne l'autore secondo le norme positive" deducendone la conclusione che deve presumersi, anche in caso di non menzione, l'esistenza della delega, salvo che non sussista contestazione da parte del contribuente, incombando in tal caso all'Amministrazione l'onere di provare l'esercizio del potere sostitutivo o la presenza della delega. Solo incidentalmente (l'affermazione è posta tra parentesi) nella sentenza si richiama quanto già affermato nella vecchia sentenza 18515/2010 in relazione alla ritenuta non necessarietà della qualifica dirigenziale del capo dell'ufficio. Sul punto, però, valgono le considerazioni già fatte commentando la sentenza predetta, considerazioni valide anche per la sentenza n.8700/13 che pure rinvia alle predette sentenze n.18515/2010 e n. 17400/2012.

Quanto, infine, alla sentenza n.220/2014 si osserva che essa, a parte alcune erronee affermazioni circa il potere di delega del Direttore Generale (non è affatto vero che, secondo il disposto dell'art.6 dello Statuto dell'Agenzia, costui ha potere di delega senza richiedere la qualifica dirigenziale del delegato, disponendo invece la norma alla lettera g) che il D,G provvede alle nomine dei dirigenti sottoponendo quelle relative alle strutture di vertice alla valutazione preventiva del comitato di gestione), si limita ad affermare: a) che gli atti dell'Agenzia non devono essere necessariamente firmati dal Direttore Generale poiché le funzioni operative dell'Agenzia sono attribuite alle Direzioni Provinciali; b) a riconoscere la possibilità della delega all'interno degli uffici finanziari. Afferma, infine, che la provenienza dell'atto dall'ufficio e la sua idoneità ad esprimerne la volontà si presume finché non venga provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio o, comunque, l'usurpazione dei relativi poteri.

Orbene, anche a volere ignorare che la predetta sentenza è riferibile ad un diniego di condono e non ad un avviso di accertamento o ad una cartella di pagamento, non può non rilevarsi che, in relazione alla ritenuta provenienza dell'atto dall'ufficio, il riferimento è testualmente fatto alla precedente sentenza n.874/2009 in cui era stato affermato il principio che la illeggibilità della firma apposta su un provvedimento dell'A.F., del quale oltretutto non era nemmeno contestata la provenienza dall'ufficio competente, non poteva inficiare la provenienza dell'atto dall'ufficio stesso.

Trattasi, come è evidente, di ipotesi (illegittimità della firma) del tutto differente da quella in esame che concerne il difetto di competenza del funzionario che sottoscrisse l'atto per illegittimità dell'incarico conferitogli.

Nemmeno, infine, è condivisibile l'assunto della resistente A.E. secondo cui nella specie dovrebbe ritenersi la validità dell'atto opposto sulla base dei principii elaborati dalla dottrina e dalla giurisprudenza amministrativa in materia di atti posti in essere dal cd. funzionario di fatto.

Questo giudicante non ignora che la dottrina e la giurisprudenza assolutamente prevalenti, sia antecedenti che successive alla modifiche apportate dalla legge n.15/2005 alla legge 241/90 sul procedimento amministrativo, hanno ritenuto validi gli atti posti in essere dal funzionario la cui nomina sia stata annullata, essendo irrilevante verso i terzi il rapporto tra la Pubblica Amministrazione e la persona fisica dell'organo che agisce (da ultimo Cons. Stato 2861/2013).

Ma nemmeno ignora che la deroga alla regola della retroattività dell'annullamento è stata ritenuta limitata unicamente a quei provvedimenti che, per natura e finalità, concernono i terzi e solo per gli effetti ad essi favorevoli (Cons. Stato n.853/99).

La ratio fondamentale della detta limitazione è nel principio della buona fede e, più precisamente, "nell'esigenza di non turbare le posizioni giuridiche acquisite da tutti coloro che in buona fede sono entrati in rapporto con il funzionario e di evitare ai privati continue e difficoltose indagini sulla regolarità della posizione dei pubblici funzionari: pertanto il fatto in sé dell'avvenuto esercizio del potere non è opponibile con effetto preclusivo al privato che intenda contestano" (Cons. Stato n.6/93). E' di tutta evidenza, pertanto, che i principii elaborati con riferimento al funzionario di fatto non possono essere in alcun modo invocati per gli atti che, come quello opposto, sono palesemente sfavorevoli al terzo destinatario.

Le esposte considerazioni inducono ad accogliere il ricorso e, in quanto assorbenti, esimono dall'esaminare le ulteriori doglianze del ricorrente.

15 novembre 2015

*\*Presidente Sez. Tributaria Corte Suprema di Cassazione – Componente Comitato Scientifico Fondazione Nazionale dei Commercialisti*