

POTERI DI FIRMA

L'obbligo di sottoscrivere validamente l'atto giudiziario è statuito dall'art. 42 DPR 600 /73, gerarchicamente di rango costituzionale, che se violato, come giudicato proveniente dai sottosposti interventi giurisdizionali a tutto tondo da Tar del Lazio, Corte di Cassazione, Consiglio di Stato e Corte Costituzionale, espone l'atto medesimo ad inesistenza, cioè nullità assoluta senza alcuna possibilità di essere sanata.

Riporto l'iter giurisdizionale inanellatosi per ripetute e crescenti impugnazioni per gradi, con indicazione dei dati cronologici, normativi e motivazionali.

Il giudizio è univoco: L'atto giudiziario è valido solo se sottoscritto da Dirigente vincitore di concorso, e la cui competenza mansionaria e di responsabilità possa essere accertata con una sola possibilità di prova: l'esibizione dello stralcio della Gazzetta Ufficiale recante la priorità nella graduatoria del Concorso.

La delega di firma e la delega di funzione sono istituti subordinati, e possono essere invocati qualora ne ricorrano le emergenze giustificate motivate.

E' ricompreso immancabilmente il rapporto organico dell'Agenzia delle Entrate per le mansioni limitative del personale, quale diversificazione delle competenze qualitative, gerarchia e responsabilità nei confronti dello Stato in generale e dei terzi contribuenti.

La conseguenza abbastanza intuibile della inesistenza dell'atto giudiziario, fa cadere anche il presupposto oggettivo degli atti susseguenti, quali: il ruolo (anch'esso autonomamente soggetto a sottoscrizione alla pari dell'atto giudiziario), La cartella di pagamento ovvero l'avviso di pagamento (che si trascina la comunicazione di "presa in carico), oltre, forse inutile dirlo, le misure cautelari, iscrizioni di ipoteca, il fermo amministrativo sui beni registrati e la coda esecutiva.

NULLITA' DELL'ATTO PER DIFETTO DI SOTTOSCRIZIONE EX ART. 42 DPR 600 /73

La Corte Costituzionale ha affermato che sono illegittimi i ripetuti conferimenti di incarichi dirigenziali ai funzionari senza, invece, indire i regolari concorsi come previsto dalla Costituzione e dalle varie leggi ordinarie. L'illegittimità dell'attribuzione dell'incarico coinvolge la ritualità e la validità dell'atto (avviso di accertamento) che costoro hanno sottoscritto.

A) LA SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE.

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 37 del 25/02/2015 (in. G.U. del 25/03/2015, n. 12), ha dichiarato l'illegittimità costituzionale:

1) dell'art. 8, comma 24, del D.L. n. 16 del 02/03/2012 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e di potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della Legge n. 44 del 26/04/2012;

2) dell'art. 1, comma 14, del D.L. n. 150 del 30/12/2013 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della Legge n. 15 del 27/02/2014;

3) dell'art. 1, comma 8, del D.L. n. 192 del 31/12/2014 (Proroghe di termini previsti da disposizioni legislative).

Tutte le succitate norme sono state dichiarate incostituzionali in riferimento agli artt. 3, 51 e 97 della Costituzione.

Infatti, secondo la costante giurisprudenza della Corte Costituzionale, “nessun dubbio può nutrirsi in ordine al fatto che il conferimento di incarichi dirigenziali nell'ambito di un'amministrazione pubblica debba avvenire **previo esperimento di un pubblico concorso**, e che il concorso sia necessario anche nei casi di nuovo inquadramento di dipendenti già in servizio. Anche il passaggio ad una fascia funzionale superiore comporta “l'accesso ad un nuovo posto di lavoro corrispondente a funzioni più elevate ed è soggetto, pertanto, quale figura di reclutamento, **alla regola del pubblico concorso**” (sentenze della Corte Costituzionale n. 194 del 2002, n. 217 del 2012, n. 7 del 2011, n. 150 del 2010 e n. 293 del 2009).

Ricordiamo che la principale norma dichiarata incostituzionale, cioè l'art. 8, comma 24, cit. (le altre, invece, sono proroghe), testualmente disponeva:

“Fermi i limiti assunzionali a legislazione vigente, in relazione all'esigenza urgente e inderogabile di assicurare la funzionalità operativa delle proprie strutture, volte a garantire una efficace attuazione delle misure di contrasto all'evasione di cui alle disposizioni del presente articolo, **l'Agenzia delle dogane, l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia del territorio sono autorizzate ad espletare procedure concorsuali da completare entro il 31 dicembre 2013 per la copertura delle posizioni dirigenziali vacanti**, secondo le modalità di cui all'articolo 1, comma 530, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e all'articolo 2, comma 2, secondo periodo, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005 n. 248. **Nelle more dell'espletamento di dette procedure l'Agenzia delle dogane, l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia del territorio, salvi gli incarichi già affidati, potranno attribuire incarichi dirigenziali a propri funzionari con la stipula di contratti di lavoro a tempo determinato, la cui durata è fissata in relazione al tempo necessario per la copertura del posto vacante tramite concorso**. Gli incarichi sono attribuiti con apposita procedura selettiva applicando l'articolo 19, comma 1-bis, del decreto legislativo 30 marzo 2001 n.165 . **Ai funzionari cui è conferito l'incarico compete lo stesso trattamento economico dei dirigenti**”.

Alla luce di quanto sopra, sono decaduti dagli incarichi dirigenziali tutti coloro che erano stati nominati in base alle succitate norme dichiarate incostituzionali e, di conseguenza, sono illegittimi tutti gli avvisi di accertamento che hanno firmato nel corso dei vari anni.

B) STATUTO E REGOLAMENTO DI AMMINISTRAZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

1) Il Decreto legislativo n. 300 del 30 luglio 1999, agli artt. 66-67 e 68, stabilisce che:

- le Agenzie fiscali sono regolate dal presente decreto legislativo, nonché dai rispettivi statuti, deliberati da ciascun comitato direttivo;
 - gli Statuti recano i principi generali in ordine alla organizzazione ed al funzionamento dell'Agenzia;
 - sono organi delle Agenzie fiscali il direttore, il comitato direttivo ed il collegio dei revisori dei conti;
 - il Direttore rappresenta l'Agenzia e la dirige, emanando tutti i provvedimenti che non siano attribuiti, in base alle norme del presente decreto legislativo o dello statuto, ad altri organi.
-
- **Il Decreto legislativo n. 165 del 30 marzo 2001 testualmente dispone:**
 - “Le disposizioni del presente decreto disciplinano l'organizzazione degli uffici e i rapporti di lavoro e di impiego alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche, tenuto conto della autonomie locali e di quelle delle regioni e delle province autonome, nel rispetto dell'articolo 97, comma primo, della Costituzione” **(art. 1, comma 1);**
 - **“Ai dirigenti spetta l'adozione degli atti e provvedimenti amministrativi, compresi tutti gli atti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno, nonché la gestione finanziaria, tecnica e amministrativa mediante autonomi poteri di spesa di organizzazione delle risorse umane, strumentali e di controllo. Essi sono responsabili in via esclusiva dell'attività amministrativa, della gestione e dei relativi risultati” (art. 4, comma 2);**
 - “Le attribuzioni dei dirigenti indicate dal comma 2 possono essere derogate soltanto espressamente e ad opera di specifiche disposizioni legislative” **(art. 4, comma 3).**

3) Tutte le suddette disposizioni si applicano all'Agenzia delle dogane, all'Agenzia del territorio e all'Agenzia delle entrate.

4) Statuto dell'Agenzia delle entrate.

Lo Statuto dell'Agenzia delle entrate è stato approvato con delibera del Comitato Direttivo n. 6 del 13 dicembre 2000 ed è stato aggiornato fino alla delibera del Comitato di gestione n. 11 del 21 marzo 2011.

In particolare, secondo lo Statuto:

- i dirigenti dell'Agenzia dirigono, controllano e coordinano l'attività degli uffici che da essi dipendono e dei responsabili dei procedimenti amministrativi, anche con poteri sostitutivi in caso di inerzia (art. 11);
- **l'Agenzia è articolata in uffici centrali e periferici.** Tale articolazione, come da regolamento, corrisponde a quella in essere per le strutture del dipartimento delle Entrate, le cui funzioni, ai sensi dell'art. 57, comma 1, del decreto istitutivo, sono trasferite all'Agenzia (art. 13, comma 1).

5) Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate.

Il Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate è stato approvato con delibera del Comitato direttivo n. 4 del 30 novembre 2000 (pubblicato nella G.U. n. 36 del 13 febbraio 2001) ed aggiornato fino alla delibera del Comitato di gestione n. 57 del 27 dicembre 2012.

Il suddetto Regolamento stabilisce i seguenti principi e criteri direttivi:

- **innanzitutto, l'Agenzia si conforma ai principi della Legge n. 241 del 07 agosto 1990,** adottando propri regolamenti in materia di termini e di responsabili dei procedimenti e di disciplina dell'accesso ai documenti amministrativi **(art. 1, comma 2);**

- le direzioni provinciali sono uffici di livello dirigenziale. In relazione alle dimensioni della direzione provinciale possono, inoltre, costituire posizioni di livello dirigenziale le strutture interne; l'individuazione di tali posizioni è effettuata con atto del Direttore dell'Agenzia (art. 5, comma 5);
- 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. Il direttore della direzione provinciale monitora lo svolgimento delle attività svolte dagli uffici dipendenti, adottando i necessari interventi correttivi, ed ha la responsabilità dei risultati complessivi della direzione provinciale; **formula, inoltre, al Direttore regionale le proposte di valutazione dei dirigenti della direzione provinciale (art. 5, comma 6);**
- le dotazioni organiche complessive del personale dipendente dell'Agenzia sono così determinate (**art. 10, comma 1**):
 - a) **dirigenti 873;**
 - b) **non dirigenti 33.770;**
- **il capo II del Regolamento è interamente destinato ai dirigenti**, mentre il capo III riguarda la selezione e l'assunzione del personale non dirigente;
- **i dirigenti** sono responsabili degli obiettivi loro assegnati ed assicurano il rispetto degli indirizzi e l'attuazione delle direttive dei vertici dell'Agenzia. **Sono preposti ad una unità organizzativa di livello dirigenziale**, ovvero incaricati di funzioni ispettive, di assistenza e consulenza all'alta direzione, di studio e ricerca, di coordinamento di specifici progetti (**art. 11, comma 1**);
- **i dirigenti** sono responsabili della gestione del personale e delle risorse finanziarie e materiali finalizzate al conseguimento dei risultati sulla base degli obiettivi loro assegnati, disponendo dei necessari poteri di coordinamento e di controllo (**art. 11, comma 2**);
- l'accesso al ruolo di dirigente dell'Agenzia avviene, per i posti vacanti e disponibili, con procedure selettive pubbliche sia dall'esterno che dall'interno, nel rispetto dei principi di cui all'art. 35 del succitato Decreto legislativo n. 165 del 30 marzo 2001 (**art. 12, comma 1**);
- gli incarichi di funzione dirigenziale sono conferiti tenendo conto delle caratteristiche della posizione dirigenziale da ricoprire e dei programmi da realizzare (**art. 14, comma 1**);
- infine, gli incarichi medesimi sono conferiti a tempo determinato, da tre a cinque anni, con facoltà di rinnovo, ai dirigenti appartenenti al ruolo dell'Agenzia. Gli incarichi in scadenza possono essere prorogati, fermo restando che il periodo di permanenza nell'incarico non può essere inferiore a tre anni (**art. 14, comma 2**);
- la durata dell'incarico può essere inferiore a tre anni se coincide con il conseguimento del limite di età per il collocamento a riposo dell'interessato (**art. 40, comma 1, lett. c), n. 1, del Decreto legislativo n. 150/2009**).

In definitiva, da tutto quanto sopra esposto, risulta evidente che le direzioni provinciali dell'Agenzia delle entrate (ma lo stesso vale per l'Agenzia del territorio e delle dogane) sono uffici di livello dirigenziale ed i relativi dirigenti devono sottoscrivere gli avvisi di accertamento o delegare altri dirigenti o funzionari, a seconda della rilevanza e complessità degli atti.

IMPORTANTISSIMO EFFETTO RIFLESSIVO

In particolare il dirigente dell'Agenzia del Territorio è chiamato ad accettare e validare le iscrizioni ipotecarie, e mancando il suo personale requisito di alta professionalità, sono nulle tutte quelle iscrizioni ipotecarie presentate, in caso di eccezione sollevata.

Pertanto, se i dirigenti sono stati nominati in base alle specifiche leggi poi dichiarate incostituzionali (vedasi lett. A) gli avvisi di accertamento che hanno sottoscritto o le deleghe che hanno conferito sono totalmente illegittimi, in base alla Legge n. 241 del 07 agosto 1990, espressamente richiamata dall'art. 1, comma 2, del succitato Regolamento di amministrazione, e le ipoteche.

C) **LEGGE N. 241 DEL 07 AGOSTO 1990.**

La Legge n. 241 del 07 agosto 1990

determina i casi di efficacia ed invalidità dei provvedimenti amministrativi.

1) Nullità assoluta del provvedimento.

L'art. 21 septies testualmente dispone:

“E' nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, **che è viziato da difetto assoluto di attribuzione**, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge”.

In particolare, si tratta di una nullità assoluta (c.d. inesistenza giuridica), che può essere eccepita in ogni stato e grado del giudizio, anche d'ufficio, come più volte stabilito dalla giurisprudenza (Cass., sent. n. 12104 del 2003).

Gli avvisi di accertamento firmati (anche su delega) da un dirigente che tale non è, per tutto quanto sopra esposto, rientrano, secondo me, in una delle suddette ipotesi di nullità assoluta:

- perchè l'atto è viziato da un difetto assoluto di attribuzione, in quanto sottoscritto da un non-dirigente;
- perchè gli avvisi non legittimamente sottoscritti rientrano in una ipotesi di nullità espressamente prevista dalla legge (artt. 42, commi 1 e 3, D.P.R. n. 600 del 29/09/1973, e successive modifiche ed integrazioni, e 56, comma 1, D.P.R. n. 633 del 26/10/1972, e successive modifiche ed integrazioni).
- Poichè le richieste di iscrizione di ipoteca rientrano unitamente alle prerogative di avviare accertamenti, altrettanto pregiudizievoli, ed alla medesima stregua di atti sostanziali che vanno ad aggredire il patrimonio del destinatario.

2) Annullabilità del provvedimento.

L'art. 21 octies, comma 1, testualmente dispone:

“E' annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza”.

In particolare, si tratta di una nullità relativa, che deve essere espressamente eccepita dalla parte.

Anche in questo caso, gli avvisi di accertamento illegittimamente firmati devono essere annullati:

- perchè adottati in violazione di legge (artt. 42 e 56 citati);

– perché viziati da **incompetenza**, che si verifica quando l'atto amministrativo eccede dalla sfera di attribuzioni riservata all'organo preposto ed è, quindi, **un vizio attinente al soggetto**, soprattutto per quanto riguarda il **grado (c.d. incompetenza per grado)**.

D) GLI AVVISI DI ACCERTAMENTO.

L'art. 42, comma 1, D.P.R. n. 600 cit. testualmente dispone:

“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 stessa disposizione si applica anche ai fini IVA (art. 56, comma 1, D.P.R. n. 633 cit., per l'espresso richiamo alle disposizioni in materia di imposte sui redditi), come più volte riconosciuto dalla Corte di Cassazione (**sentenza n. 10513 del 23 aprile 2008 della Sezione Quinta Civile – Tributaria**).

L'art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600 cit. testualmente dispone:

“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” (come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera c), numero 2, D.Lgs. n. 32 del 26 gennaio 2001).

Di conseguenza, un avviso di accertamento (IVA e II.DD.) **non sottoscritto dal capo dell'ufficio, che deve necessariamente essere un dirigente (come da Regolamento di amministrazione, di cui alla lett. B), n. 5)**, è nullo se firmato da un soggetto non abilitato. Lo stesso discorso vale nel caso di delega, in quanto se la delega è stata rilasciata da un non-dirigente si rientra sempre in una ipotesi di nullità.

In definitiva, se chi ha sottoscritto l'atto non è dirigente perché la sua nomina era illegittima anche l'atto lo sarà e questo vizio di nullità, tassativamente previsto dalla legge, ha effetti meccanici sulla validità degli atti.

LA DELEGA

La delega, sia di funzione che di sottoscrizione deve essere espressa, a sua volta sottoscritta dal delegante, e contestuale all'atto, ergo, il contesto notificato deve essere completo oltre che della parte analitica e motivazionale, anche dei documenti citati in esso. E' frequente infatti che l'atto rechi la stampiglia del dirigente, ma non la sottoscrizione. Ciò è palese causa di inesistenza della sottoscrizione richiesta.

E) LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE

In merito al succitato art. 42, commi 1 e 3, la Corte di Cassazione ha correttamente stabilito i seguenti principi.

1) “La dizione letterale, inequivocabile, della norma rende manifestamente **inaccettabile** la tesi, logicamente principale, della P.A. ricorrente secondo la quale “ai fini della validità dell'accertamento tributario è necessario che sia certa la provenienza dell'atto amministrativo all'ufficio competente essendo indifferente che esso sia sottoscritto dal Capo dell'ufficio o da un soggetto (qualsiasi, comunque) da lui delegato.

Al contrario, sulla base, appunto, della lettera della citata disposizione legislativa, e ribadendo un'enunciazione di principio già ricavabile da Cass., Sez. I civile, sent. n. 6836 del 22/07/1994, deve ritenersi, e statuirsi, che gli accertamenti in discorso sono **nulli** tutte le volte che gli avvisi nei quali si concretizzano **non risultino sottoscritti dal capo dell'ufficio emittente** o da un impiegato della carriera direttiva (addetto a detto ufficio) **validamente delegato dal reggente di questo**.

Inoltre, la validità della delega a tale sottoposto conferita può essere contestata e verificata in sede giurisdizionale, implicando l'indagine e l'accertamento sul tema un controllo non sull'organizzazione interna della P.A. **ma sulla legittimità dell'esercizio della funzione amministrativa e degli atti integranti la relativa estrinsecazione**" (in tal senso, Cass., Sez. Tributaria, sentenza n. 14195 del 27 ottobre 2000, più volte citata e ripresa in altre sentenze della stessa Corte di Cassazione).

2) "Si osserva che, ai sensi dell'art. 42 cit., commi 1 e 3, l'accertamento è **nullo** se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Su tale premessa, se la sottoscrizione non è quella del capo dell'ufficio titolare, per il personale appartenente alla nona qualifica funzionale, **fermi i casi di sostituzione e reggenza di cui all'art. 20, comma 1, lett. a) e b) della legge n. 266/1987**, richiamato dall'Amministrazione resistente, 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** (come la stessa resistente riconosce attraverso l'esplicito richiamo agli ordini di servizio), onde, **in caso di contestazione**, contrariamente a quanto affermato dal giudice a quo, **incombe all'Amministrazione dimostrare l'esercizio del potere sostitutivo o la presenza della delega**" (in tal senso, Cass. Sez. Tributaria, sentenza n. 14626 del 10 novembre 2000).

F) LE SENTENZE DELLA CORTE DI CASSAZIONE CITATE DALLA SENTENZA N. 37/2015 DELLA CORTE COSTITUZIONALE.

La Corte Costituzionale, nella più volte citata sentenza n. 37/2015, nel censurare le leggi che hanno consentito la possibilità di nominare dirigenti senza concorso, ha, giustamente, rilevato che le regole organizzative interne dell'Agenzia delle entrate consentivano la possibilità di ricorrere all'istituto della delega anche a funzionari per l'adozione di atti di competenza dirigenziale e, a tal proposito, cita quattro sentenze della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria - , che, secondo l'Amministrazione finanziaria, avrebbero sanato l'illegittimità degli avvisi di accertamento.

Il superiore e dirimente rilievo della Corte Costituzionale sta a significare che l'operatività funzionale delle Agenzie delle entrate si poteva salvaguardare con la delega a funzionari non dirigenti, sempre concessa però da dirigenti legittimi, peraltro per un periodo provvisorio, ma non come è stato fatto (e giustamente censurato) nominando direttamente *ex lege* dirigenti senza concorso;

1) Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – sentenza n. 18515 del 10/06/2010, depositata in cancelleria il 10/08/2010.

Secondo la succitata sentenza, **"competete al titolare dell'ufficio**, quale organo deputato a svolgerne le funzioni fondamentali, ovvero ad un impiegato della carriera direttiva **da lui**

delegato nell'esercizio dei poteri organizzativi dell'ufficio, la funzione di sottoscrivere gli avvisi, con i quali sono portati a conoscenza dei contribuenti gli accertamenti, **indipendentemente dal ruolo dirigenziale eventualmente ricoperto**, la cui appartenenza esaurisce i propri effetti nell'ambito del rapporto di servizio con l'Amministrazione".

Della lettura della suddetta sentenza si rileva che:

- è sempre previsto un ruolo dirigenziale eventualmente ricoperto;
- in ogni caso, il capo dell'ufficio può anche non rivestire la qualifica dirigenziale ma, come più volte precisato, questo deve essere un caso **eccezionale e provvisorio** la cui nomina deve avvenire in base all'istituto della **delega** (come chiarito dalla Corte Costituzionale) **e non in base ad una nomina ex lege senza concorso**.

Infatti, è bene più volte precisare e sottolineare che i dirigenti dichiarati illegittimi dalla Corte Costituzionale:

- sono stati nominati in base alla legge n. 44/2012, con decorrenza dal 29/04/2012, censurata dalla Corte Costituzionale;
- non c'entra assolutamente il particolare e provvisorio istituto **della delega** che il capo dell'ufficio, **che deve sempre essere un dirigente**, può assegnare ad altri dirigenti o funzionari (come previsto dall'art. 5, comma 6, del Regolamento di amministrazione del 27/12/2012, citato in precedenza, peraltro aggiornato proprio il **27/12/2012**, dopo la succitata sentenza n. 18515/10, depositata in cancelleria il **10 agosto 2010**).
- Oltretutto, la succitata sentenza si è limitata a citare soltanto gli artt. 66, 67 e 68 D.Lgs. n. 300/99, già citato, **non tenendo conto dello Statuto del 13/12/2000**, peraltro aggiornato il **21 marzo 2011** (vedi lett. B, n. 4, del presente articolo), cioè dopo il deposito della sentenza avvenuto il **10 agosto 2010**).

2) Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile – T – sentenza n. 17400 del 27/09/2012, depositata in cancelleria l'11/10/2012.

La succitata sentenza, correttamente, ha stabilito il seguente principio:

"Se la sottoscrizione non è quella del capo dell'ufficio ma di un funzionario, quale il direttore tributario, di nona qualifica funzionale, **incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza contestuale all'atto della delega del titolare dell'ufficio**. Fermi, infatti, i casi di **sostituzione e reggenza** di cui all'art. 20, comma primo, lett. a) e b), del D.P.R. 08 maggio 1987, n. 266, è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere: **il solo possesso della qualifica non abilita il direttore tributario alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzare essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio**" (in tal senso, Cassazione, Sez. 5 – sentenza n. 14626 del 10/11/2000; Sez. 5 – sentenza n. 14195 del 27/10/2000, in precedenza già citate e commentate).

Tutte le succitate sentenze distinguono correttamente:

- **la figura del capo dell'ufficio, che deve sempre essere un dirigente, come più volte dimostrato nel presente scritto;**
- **la figura del personale appartenente alla nona qualifica funzionale, istituita dall'art. 2 D.L. n. 9 del 28 gennaio 1986, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 78 del 24 marzo 1986, che soltanto in casi eccezionali e ben documentati può espletare le seguenti funzioni (art. 20 D.P.R. n. 266/1987):**
 - a) **sostituzione del dirigente in caso di assenza o impedimento;**

b) reggenza dell'ufficio in attesa della destinazione del dirigente titolare (per un caso analogo si rinvia a Cassazione, sentenza n. 8166 del 06/06/2002).

Di conseguenza, è ulteriormente confermato il principio che il capo dell'ufficio deve sempre essere un dirigente, mentre il funzionario della nona qualifica può provvisoriamente **sostituire** il dirigente solo in caso di assenza o impedimento del dirigente o può **reggere** l'ufficio in attesa della destinazione del dirigente titolare e, logicamente, tutte queste situazioni **eccezionali e temporanee devono essere preventivamente documentate dall'Agenzia delle entrate**.

E' inevitabile, quindi, affermare che, al di fuori dei casi di sostituzione e reggenza, gli avvisi di accertamento firmati da non dirigenti, illegittimamente nominati *ex lege*, sono totalmente nulli.

3) Corte di Cassazione, Sezione Quinta civile, sentenza n. 17044 del 27 aprile 2013, depositata in cancelleria il 10 luglio 2013.

La nullità dell'avviso di accertamento non legittimamente firmato dal capo dell'ufficio e, ovviamente "in caso di contestazione, incombe all'amministrazione provare l'esercizio del potere sostitutivo o la presenza della delega (Cass., Trib., 10 novembre 2000 n. 14626)". Oltretutto, la citata sentenza richiama la sentenza della Cass. n. 18515/2010, già in precedenza commentata (si rinvia al precedente n. 1).

G) ONERE DELLA PROVA.

Nella individuazione del soggetto legittimato a sottoscrivere l'avviso di accertamento, in forza dell'art. 42 D.P.R. n. 600/73 citato,

incombe sempre all'Agenzia delle entrate l'onere di dimostrare

il corretto esercizio del potere e la presenza di eventuale delega, legittimamente e contestualmente conferita ed allegata.

Tale conclusione è effetto diretto dell'espressa previsione della tassativa sanzione legale della nullità dell'avviso di accertamento.

In tal senso, correttamente, la costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, con le seguenti sentenze:

- n. 17400/12, citata;
- n. 14626/00, citata;
- n. 14195/00, citata;
- n. 14942 del 21/12/2012, depositata in cancelleria il 14 giugno 2013.

Inoltre, la Corte di Cassazione, con giurisprudenza costante e consolidata, ha precisato che:

"A fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il **giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove**, in forza dei poteri istruttori attribuitigli dall'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, **perché tali poteri sono meramente integrativi (e non esonerativi)** dell'onere probatorio principale e vanno esercitati, **al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo**, soltanto per sopperire all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte" (Cass.,

Sezione Quinta Civile Tributaria -, sentenza n. 10513 del 22/02/2008, depositata in cancelleria il 23 aprile 2008).

Si citano, inoltre, le seguenti sentenze della Cassazione sul medesimo principio:

- Sez. 5 – n. 10267 del 16/05/2005;
- Sez. 5 – n. 12262 del 25/05/2007;
- Sez. 5 – n. 2487 del 06/02/2006.

CONSEGUENZE SUGLI ATTI SEGUENTI

H - RUOLI ILLEGITTIMI.

Le stesse contestazioni da fare per gli avvisi di accertamento si possono fare nei confronti dei ruoli che hanno determinato la formazione e notificazione delle cartelle esattoriali.

L'art. 24, comma 1, D.P.R. n. 602 del 29/09/1973, dopo le modifiche intervenute con il D.Lgs. n. 46 del 26 febbraio 1999, testualmente dispone:

“L'ufficio consegna il ruolo al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce secondo le modalità indicate con decreto del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministero del Tesoro, del bilancio e della programmazione economica”.

Il Decreto Ministeriale n. 321 del 03 settembre 1999 (in G.U. n. 218 del 16 settembre 1999) stabilisce che:

- i ruoli sono formati direttamente dall'ente creditore (art. 1, comma 1);
- i ruoli formati direttamente dall'ente creditore sono redatti, firmati e consegnati, mediante trasmissione telematica al Concessionario, in conformità alle specifiche tecniche approvate con il Decreto dirigenziale dell'11 novembre 1999 (art. 2, comma 1).

Di conseguenza, i ruoli devono essere firmati dal dirigente dell'ufficio (si rinvia sempre al Regolamento di amministrazione, commentato alla lett. b, n. 5), e, pertanto, in questa sede processuale, si propongono le stesse eccezioni di illegittimità da sollevare avverso gli avvisi di accertamento.

Infatti, il ruolo può essere impugnato dinanzi le Commissioni Tributarie unitamente alla cartella di pagamento, entro 60 giorni dalla notifica della stessa ai sensi e per gli effetti dell'art. 19, comma 1, lett. d), D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 (in tal senso, Cassazione, Sez. Tributaria, sentenze n. 6612 del 26/06/1999 e n. 17351 del 17/11/2003), ovvero più precisamente dalla **“conoscenza effettiva”**.

Infine, poiché l'illegittimità in questione determina, una nullità assoluta, detta inesistenza,

**può essere rilevata d'ufficio dai giudici tributari,
in ogni stato e grado del giudizio.**

La ratio è comunque sempre eccepire in giudizio e domandarne l'esplicita pronunzia ex art. 112 CPC.