

**Le recentissime pronunce della Cassazione sulla legittimità degli avvisi di accertamento sottoscritti da funzionari incaricati di svolgere funzioni dirigenziali e la cui nomina è stata dichiarata illegittima con sentenza n.° 37 della Corte Costituzionale**

La Cassazione, con tre pronunce, n° 22800, n.° 22810 e n.° 22803, tutte del 21 ottobre e depositate lo scorso 9 novembre, ha posto la parola fine sulla presunta nullità degli avvisi di accertamento sottoscritti da funzionario non legittimato su delega del capo dell'ufficio.

Invero la materia del contendere riguarda la interpretazione ed applicazione del disposto dell'art. 42, 1° comma del DPR 600/1973 (applicabile anche agli accertamenti IVA, in quanto l'art. 56 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nel rinviare alla disciplina sulle imposte dei redditi, richiama implicitamente il citato art. 42) ed in particolare la individuazione di chi siano gli "impiegati della carriera direttiva" cui il capo dell'ufficio può delegare la sottoscrizione dell'avviso di accertamento.  
Sul punto la Suprema Corte

**con la sentenza n.° 22800/2015**

ha enunciato il seguente principio di diritto

**“ 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, 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.”**

Alla enunciazione del predetto principio di diritto la Corte vi è pervenuta sulla base delle seguenti principali considerazioni:

**“ Nell' applicazione dell'art. 42 occorre tener presente che la delega ivi prevista è altra cosa rispetto alla attribuzione di funzioni dirigenziali attraverso le procedure regolate prima dall'art. 24 del Regolamento e poi dall'art. 8, comma 24, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 (disposizioni entrambe cancellate dalla Corte Costituzionale con la sentenza 37/2015 e dal Consiglio di Stato con la sentenza 4641/2015) .**

**Ciò in quanto l'art. 42 prevede la delega amministrativa per singoli atti, mentre le norme caducate prevedevano il conferimento, attraverso contratti, di uno "status" con rilevanti riflessi anche economici; persino ove l'attribuzione delle funzioni superiori risultasse nulla (cfr. art. 52 D.lgs. 165/2001, comma 5). Le due problematiche interferirebbero ove si ritenesse che il delegato debba essere un "dirigente" vero e proprio ex art. 11 del Regolamento della Agenzia, cui verrebbero equiparati (per quanto attiene alla funzione) i soggetti individuati con le procedure del (cancellato) art. 24.”**

**“ Ma invece il Collegio ritiene, in continuità con la costante giurisprudenza di questa Corte, che l'espressione "impiegato della carriera direttiva" contenuta nel ben noto art. 42 dpr 600/1973, non equivale a "dirigente" ma richieda un quid minus.**

**E perciò la tematica dei "dirigenti illegittimamente nominati", non entra nell'oggetto del giudizio, in quanto a seguito delle evoluzioni normative e contrattuali succedutesi dal 1973 in poi, l' "impiegato della carriera direttiva" oggi corrisponde al "funzionario della terza area" (Cass. 21 gennaio 2015, n. 959). “**

“Si tratta di un'evoluzione che ha avuto diverse tappe.

E precisamente la legge 11 luglio 1980, n. 312, recante il nuovo assetto retributivo-funzionale del personale civile e militare dello Stato, ha istituito le qualifiche funzionali. L'articolo 4 della legge (concernente il primo inquadramento nelle suddette qualifiche) prevedeva che il personale della ex carriera direttiva transitasse nella VII e nell'VIII qualifica (la IX venne istituita successivamente), e precisamente: "nella settima qualifica funzionale il personale ( ..) della carriera direttiva con le qualifiche di consigliere e di direttore di sezione o qualifiche equiparate; nell'ottava qualifica funzionale il personale della carriera direttiva con la qualifica di direttore aggiunto di divisione o qualifica equiparata e personale delle carriere direttive strutturate su una unica qualifica". Il passaggio successivo è intervenuto con il contratto collettivo nazionale di lavoro del comparto ministeri per il quadriennio 1998-2001, il cui art. 13 (Aree di inquadramento) prevedeva che "il nuovo sistema di classificazione del personale, improntato a criteri di flessibilità correlati alle esigenze connesse ai nuovi modelli organizzativi, si basa sui seguenti elementi: a) Accorpamento delle attuali nove qualifiche funzionali in tre aree: ( ) Area C -

comprendente i livelli dal VII al IX e il personale del ruolo ad esaurimento". L'area era articolata nelle posizioni C1, C2 e C3, nella quale è rispettivamente confluito il personale della VII, VIII e IX qualifica. L'ultima tappa è costituita dal contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, il cui art. 17 (Classificazione) prevede che "Il sistema di classificazione del personale( .. ) è articolato in tre aree: ( ) Terza area: comprendente le ex posizioni C1, C2 e C3". La terza area è suddivisa in sei fasce retributive (da F1 a F6): il personale in servizio è transitato nelle fasce secondo una tabella di corrispondenza allegata al contratto, in base alla posizione ricoperta nell'ordinamento di provenienza. Le aree corrispondono a livelli omogenei di competenze, conoscenze e capacità; ne consegue che tutte le mansioni di un'area sono considerate equivalenti e parimenti esigibili dal personale inquadrato nell'area stessa, a prescindere dalla sua posizione economica."

**“ Alla luce della ricostruzione che precede, per le agenzie fiscali la vecchia carriera direttiva deve oggi essere individuata nella terza area, che ha assorbito la "vecchia" nona qualifica funzionale; ritenuta idonea a determinare la validità dell'atto in numerose sentenze di questa Corte, che hanno respinto la tesi dei contribuenti secondo cui il delegato dovrebbe essere un dirigente vero e proprio (cfr. Cass. 5 settembre 2014, n.18758). “**

**“ E perciò la nullità di cui qui si discute è rigidamente circoscritta nei limiti tracciati dall'art. 42, senza che assuma rilievo l'eventuale illegittimità del conferimento al capo dell'ufficio delegante della qualità di dirigente (anche temporaneo), avvenuta sulla base di una norma regolamentare illegittima o di una norma di legge dichiarata incostituzionale.”**

“ Ciò premesso occorre ribadire che, ove il contribuente contesti nel suo ricorso introduttivo (così come evidenziato nella sentenza impugnata) il possesso da parte del delegato (o del delegante) dei requisiti indicati dall'art. 42, spetta alla Amministrazione fornire la prova della non sussistenza del vizio dell'atto. Ciò sia in base al principio di leale collaborazione che grava sulle parti processuali (e segnalatamente sulla parte pubblica), sia in base al principio della "vicinanza della prova" in quanto si discute di circostanze che coinvolgono direttamente la Amministrazione, che detiene la relativa documentazione, di difficile accesso per il contribuente (Cass. 5 settembre 2014, n. 18758; Cass. 10 luglio 2013, n. 1704 ; Cass. giugno 2013, n. 14942). E dunque non è consentito al giudice tributario attivare d'ufficio poteri istruttori. “

### **Con la sentenza n.° 22810/2015**

*è stato enunciato il seguente principio di diritto:*

**"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; ciò ancorché 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 appena evocata, i "funzionari di area terza" di cui al contratto del comparto agenzie fiscali fissato per il quadriennio 2002-2005.**

**In questo senso la norma sopra citata 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 ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, 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".**

*Nella parte motiva, in riferimento a degli avvisi di accertamento sottoscritti da un funzionario delegato, carente di potere, per avere assunto la posizione dirigenziale senza aver superato le procedure di accesso alla dirigenza previste per legge e aggirando la regola costituzionale di accesso ai pubblici uffici mediante concorso (artt. 3 e 97 cost.), la Corte osserva:*

“ Il motivo di ricorso è inammissibile per due concorrenti ragioni. La prima è che per le ipotesi di nullità dell'atto tributario, di qualsiasi natura esse siano, compresa, quindi, quella di cui all'art. 42, 3° comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, opera il principio generale di conversione in mezzi di gravame.

Le forme di invalidità dell'atto tributario, ove anche dal legislatore indicate sotto il nomen di nullità, non sono rilevabili d'ufficio, né possono essere fatte valere per la prima volta nel giudizio di cassazione (ex allis v., recentissima, Sez. 5<sup>a</sup> n. 18448-15). La conversione delle ipotesi di nullità in mezzi di gravame avverso l'atto fiscale è una conseguenza della struttura impugnatoria del processo tributario, che vede la contestazione della pretesa fiscale suscettibile di essere prospettata solo attraverso

specifici motivi di impugnazione dell'atto che la esprime. Il giudizio tributario, difatti, è caratterizzato da un meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio circoscritto alla verifica della legittimità della pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, e avente un oggetto rigidamente delimitato dalle contestazioni mosse dal contribuente con i motivi specificamente dedotti nel ricorso introduttivo di primo grado (cfr. per tutte Sez. 5<sup>a</sup> n. 25756-14).

Nel caso di specie è pacifico che la nullità, qui prospettata dalla parte ricorrente, non era stata eccepita quale motivo di ricorso avverso gli avvisi di accertamento, sicché ogni indagine sulla stessa è oggi preclusa. “

*Sul nodo interpretativo riguardante specificamente la sorte degli atti tributari sottoscritti da soggetti capi di ufficio o delegati - la cui qualifica dirigenziale sia risultata conseguita illegittimamente in relazione alla sopravvenuta sentenza n. 37 del 2015 della corte costituzionale, la Suprema Corte osserva:*

**“Una tesi ha affermato - non senza contrasti - che la declaratoria di illegittimità costituzionale suddetta avrebbe l'effetto di travolgere gli atti tributari anteriormente sottoscritti da soggetti che non abbiano conseguito la qualifica dirigenziale in conformità alla legge, ovvero da soggetti comunque delegati da quelli.**

La ragione sarebbe da rinvenire nell'art. 42, 1° e 3° comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, atteso che questa norma prevede, da un lato, che "gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato" e, dall'altro, che "l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione (..) di cui al presente articolo".

La tesi si fonda sulla considerazione che, ai fini della valida sottoscrizione dell'atto impositivo, non sarebbe sufficiente la posizione di capo dell'ufficio in chi ha sottoscritto l'atto ovvero ha conferito la delega, occorrendo altresì la qualifica dirigenziale di quel soggetto.

E, a scanso di equivoci, è da puntualizzare che le questioni dell'esistenza del potere di firma del soggetto preposto e/o della esistenza e della validità della delega conferita all'eventuale soggetto sottoposto possono certamente essere contestate e verificate in sede giurisdizionale tributaria, 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 prevista a pena di nullità quanto agli atti integranti la relativa estrinsecazione.

**“ Tuttavia il dianzi sottolineato presupposto dell'affermazione - vale a dire che, ai fini della valida sottoscrizione di un atto impositivo, sarebbe necessario in chi ha**

**sottoscritto l'atto ovvero ha conferito la delega il possesso di una qualifica dirigenziale - non è giustificato dal dato normativo, e dunque non è corretto. Difatti il d.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, 1° comma, si limita - come s'è visto - 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 che il capo dell'ufficio abbia a rivestire anche una qualifica dirigenziale. La norma, contestualmente prevedendo l'ipotesi di nullità, individua cioè nel capo dell'ufficio, per il solo fatto di essere stato nominato tale, l'agente capace di manifestare la volontà dell' amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna. In tal modo identifica quale debba essere in definitiva la professionalità per legge idonea a emettere atti suscettibili di produrre i previsti effetti nella sfera giuridica del destinatario.**

“ Alla suddetta pacifica affermazione di principio va associato un argomento logico-letterale la cui rilevanza appare innegabile per la soluzione del problema in esame: se, in base alla norma di cui all'art. 42, 1° comma, l'atto impositivo può essere sottoscritto anche da un "altro" impiegato della carriera direttiva delegato dal capo dell'ufficio, e se tale "altro" impiegato può essere un funzionario di area direttiva non dirigenziale (appunto l'impiegato ex nono livello), per proprietà transitiva è logico desumere che la medesima qualifica di semplice impiegato della carriera direttiva vale a identificare, in base alla stessa norma di legge, la posizione del capo dell'ufficio delegante; posizione in tal misura necessaria ma anche sufficiente ai fini specifici della validità degli atti.

La conclusione è in simile prospettiva direttamente evincibile dal testo dell' art. 42, 1° comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, in cui l'utilizzo dell'espressione "altro" non può essere privata di significato al fine di individuare il precetto sottostante. Essa vale a stabilire che la legge consente che anche il capo dell'ufficio sia, al pari del delegato, e al fine di legittimamente sottoscrivere gli avvisi di accertamento, un semplice impiegato della carriera direttiva. Né la norma si presta a un'interpretazione diversa da quella letterale. Merita di essere sottolineato che l'espressione "impiegato della carriera direttiva" è stata coniata in un contesto ordinamentale complessivo che già conosceva le qualifiche funzionali della dirigenza pubblica; al punto da doversi considerare utilizzata dal legislatore a proposito, in senso non evocativo cioè - di un requisito specifico qual è quello inerente al non richiamato possesso della "qualifica dirigenziale".

“ Giova qui rammentare che nelle amministrazioni statali la figura del dirigente - antesignana di quella attualmente prevista dal d.lgs. n. 165 del 2001 - è stata introdotta per la prima volta col d.P.R. n. 748 del 1972, cui si deve la creazione della nuova carriera dirigenziale scissa da quella semplicemente direttiva prevista dall'anteriore d.P.R. n. 3 del 1957. La già avvenuta introduzione nel comparto dei

ministeri della nuova figura dotata di attribuzioni proprie, direttamente conferite dalla legge, oltre tutto articolata in tre qualifiche di ordine ascendente (primo dirigente, dirigente superiore e dirigente generale), induce a sottolineare che se a tale figura il legislatore tributario del 1973 avesse inteso riferirsi nella determinazione del soggetto avente titolo rappresentativo dell'amministrazione quanto agli avvisi di accertamento, e addirittura a pena di nullità degli avvisi diversamente sottoscritti, lo avrebbe fatto redigendo il precetto in termini specifici e coerenti con una tale volontà. “

**“Tutto ciò conferma che, sotto la sanzione di nullità degli atti, compete al titolare dell'ufficio, quale organo deputato a svolgerne le mansioni fondamentali, ovvero "a un altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato", la funzione di sottoscrivere gli avvisi con i quali sono portati a conoscenza dei contribuenti gli accertamenti, indipendentemente dal ruolo dirigenziale eventualmente ricoperto.**

“ In qualche caso si è detto che l'appartenenza al ruolo dirigenziale sarebbe stata prevista per implicito dal regolamento interno di amministrazione dell'agenzia delle entrate approvato con la delibera del comitato direttivo n. 4 del 22-4-2000.

Ma questo dato non possiede alcuna rilevanza, atteso che tale regolamento esaurisce i propri effetti nell'ambito del rapporto di impiego (o di servizio) tra il suddetto funzionario e l'amministrazione.

Così come non supera consimili confini - e dunque non rileva esso pure in senso contrario all'art. 42, 1° e 3° comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, o comunque in senso integrativo o correttivo - il d.lgs. n. 165 del 2001 che, agli artt. 17 e seg., ha ridefinito, come già si è anticipato, l'ambito delle competenze e delle funzioni della cd. carriera dirigenziale. Anche in tal caso si tratta di "norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche", e dunque di norme sì di rango paritario rispetto all'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, ma non interferenti col regime di validità degli atti solo da tale norma derivante costituenti estrinsecazione della funzione amministrativa di dettaglio.”

**“L'autonoma valenza riconosciuta al ripetuto art. 42 trova conforto, ai fini specifici, nella costante affermazione giurisprudenziale secondo cui va esclusa, in materia tributaria, l'applicazione del principio desumibile dall'art. 21-octies della legge n.° 241 del 1990, secondo il quale è in sé invalido l'atto amministrativo emanato in violazione di una norma di legge.**

**Se nonchè la nullità, di cui è dato discutere nella presente sede, è soltanto quella rigidamente circoscritta dai limiti dell'art. 42 citato, rispetto alla quale non assume rilievo l'eventuale illegittimità del conferimento d'incarico (finanche temporaneo) al capo dell'ufficio siccome avvenuto in dipendenza di una norma regolamentare illegittima o, per quanto rileva, di una norma di legge dichiarata incostituzionale.”**

“ Quanto esposto in ordine alla corretta esegesi dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 costituisce del resto un corollario del principio generale che presidia l'attività amministrativa di accertamento fiscale, rispondente a peculiari esigenze di stabilità e di continuità. La ratio della previsione normativa ex art. 42 cit. appare intesa così a circoscrivere, per quanto possibile, le fasi di interruzione dell'azione amministrativa di accertamento, coincidenti, per esempio, con la durata di espletamento di concorsi per l'attribuzione di qualifiche dirigenziali, tenuto conto del fatto che, in ambito fiscale come in altri di rilevanza essenziale per l'ordinamento, la celerità dell'azione amministrativa coincide con l'efficienza, ed è presidiata da altrettante norme costituzionali (art. 53 e 97 cost.). Poiché allora il 3° comma dell'art. 42 postula l'esistenza del vizio invalidante in relazione al non essere l'atto fiscale proveniente da chi abbia titolo per agire in nome e per conto dell'amministrazione, e poiché colui che vanta, in base al 1° comma della norma, questo titolo è il funzionario di carriera direttiva che sia stato messo a capo dell'ufficio ovvero che sia stato da questi appositamente delegato, non anche il funzionario avente qualifica dirigenziale, la conseguenza è che rimane irrilevante, ai fini specifici, la sopravvenuta decisione n. 37 del 2015 della corte costituzionale.

La decisione invero non può incidere sulla validità degli atti tributari perché diverso è il suo oggetto. La sentenza riguarda il solo aspetto attinente all'art. 8, 24° comma, del d.l. n. 16 del 2012, convertito con mod. nella l. n. 44 del 2012, dichiarato illegittimo per il fatto di consentire alle amministrazioni finanziarie l'attribuzione di incarichi dirigenziali a propri funzionari fino all'espletamento delle procedure 16 concorsuali, da completare entro il 31 dicembre 2013, con salvezza degli incarichi già conferiti; norma che (unitamente alle disposizioni di proroga) è stata ritenuta in violazione degli artt. 3, 51 e 97 cost., per aver contribuito all'indefinito protrarsi nel tempo di assegnazioni asseritamente temporanee di mansioni superiori, senza copertura dei posti dirigenziali vacanti da parte dei vincitori di una procedura concorsuale aperta e pubblica. “

**“Tuttavia i due aspetti - quello della dirigenza e quello della validità degli atti anteriormente sottoscritti da impiegati della carriera direttiva, preposti agli uffici finanziari o delegati - non sono, per quanto esposto, in modo alcuno confondibili, non essendo previsto che gli avvisi di accertamento promanino, per essere imputabili all'amministrazione finanziaria, da soggetti aventi qualifiche dirigenziali. “**

“Cosicché non è utile ai fini specifici insistere oltre, circa la portata retroattiva ordinariamente ascrivibile alla citata declaratoria di incostituzionalità, per il semplice fatto che quella declaratoria resta irrilevante quanto alla soluzione del problema in esame. “

**“La richiamata pronuncia n. 37 del 2015 riguarda il profilo involto dalla norma consentanea all'attribuzione degli incarichi dirigenziali senza concorso. Dunque non supera, sul piano effettuale, i confini del rapporto interno (di impiego o di servizio) tra l'amministrazione e il personale direttivo, e non attinge la sorte degli atti, rispetto ai quali rileva in modo autosufficiente (solo) l'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, in rapporto alla disciplina del quale deve stabilire se la volontà dell'ente sia stata validamente manifestata dal soggetto che, indipendentemente dalla qualifica dirigenziale, legittimamente rivestiva la funzione da esso articolo considerata.”**

### **Con la sentenza 22803/2015**

*la Suprema Corte ha esaminato una controversia concernente la sottoscrizione di avvisi di accertamento operata da parte di un funzionario in forza di un delega – di firma e non di funzioni- contenuta in un ordine di servizio, ma non contenente il nominativo specifico del funzionario che veniva delegato alla firma degli avvisi di accertamento ( c.d. delega in bianco) ed è pervenuta alla conclusione di ritenere nullo l'intero procedimento.*

*Oltre alle caratteristiche essenziali che la delega alla firma degli avvisi di accertamento deve contenere, nella predetta sentenza viene ribadito quanto già esplicitato nella precedente sentenza n.° 18488/2015: e cioè che i vizi di nullità degli avvisi di accertamento – che sono soltanto quelli menzionati nell'art.42 comma 3 d.p.r. 600/1973- vanno eccepiti entro il perentorio termine di cui all'art. 21 d. lgs. 546/1992*

**Ai sensi dell'art. 42 d.p.r. 600/73 " 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". Va, al riguardo, osservato come non appaia decisiva la modalità di attribuzione della delega che può essere conferita o con atto proprio o con ordine di servizio, purché 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 e il nominativo del soggetto delegato. “**

**“Non è sufficiente, in entrambe le tipologie di deleghe (di firma o di funzione) l'indicazione della sola qualifica professionale del dirigente destinatario della delega, senza alcun riferimento nominativo alla generalità di chi effettivamente rivesta tale qualifica.**

**Devono, quindi, ritenersi illegittime le deleghe "impersonali", anche "ratione officii", senza indicare nominalmente il soggetto delegato e tale illegittimità si riflette sulla nullità dell'atto impositivo."**

**"La cd delega "in bianco", priva del nominativo soggetto delegato deve quindi essere considerata nulla non essendo possibile verificare agevolmente da parte del contribuente se il delegatario avesse il potere di sottoscrivere l'atto impugnato; e non essendo ragionevole attribuire al contribuente una tale indagine amministrativa al fine di verificare la legittimità dell'atto.**

*e sulla mancata contestazione entro il perentorio termine di cui all'art. 21 del d. lgs. 546/1992, dei vizi di nullità degli avvisi di accertamento la Corte ribadisce l'orientamento giurisprudenziale contenuto nel precedente arresto n.° 18488/2015*

**"Va preliminarmente rilevato che in base alla sentenza impugnata risulta contestata soltanto la mancanza di valida delega rilasciata dal capo dell'ufficio al funzionario firmatario del provvedimento, mentre non risulta contestata la carenza di poteri del dirigente delegato, la quale costituisce pertanto eccezione nuova non rilevabile d'ufficio nel giudizio di legittimità.**

Nel merito "Questa Corte ha già affermato che "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".

Pertanto le norme generali sugli atti del procedimento amministrativo possono trovare applicazione 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 dell'osservanza del predetto termine di decadenza il provvedimento tributario -pure se affetto da vizio "nullità"- si consolida, divenendo definitivo e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva della imposta.

Consegue 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 di ufficio dal Giudice tributario, anche in difetto di norma di legge che attribuisca espressamente tale potere". (Cass. 18 settembre 2015 n. 18488)"

“ È, inoltre, inammissibile il motivo di ricorso con il quale il contribuente contesta per la prima volta in Cassazione, senza aver presentato il motivo nel ricorso originario, davanti alla CTP, che la cartella è firmata da un incaricato con funzioni dirigenziali e non da un dirigente a seguito di concorso pubblico in quanto «quand'anche si trattasse di argomenti deducibili, indipendentemente dalle preclusioni che regolano il rito tributario, essi sarebbero stati comunque introdotti in violazione dei principi che regolano il rito in Cassazione, non potendo in nessun caso la Corte apprezzare le circostanze di fatto che costituiscono il presupposto sostanziale degli assunti del contribuente, il cui onere di allegazione e prova in ordine a detti fatti appare comunque manifesto e imprescindibile.”

15 novembre 2015

*inserto a cura di  
bernardo comella  
direttore editoriale della rivista  
Osservatorio Tributario*