

## RISCOSSIONE

---

### **Atto illegittimo, quali conseguenze sui ruoli?**

di **Maurizio Tozzi**

Il problema, enorme, della **illegittimità della nomina di quasi due terzi dei dirigenti dell'Agenzia delle Entrate** condurrà, senza ombra di dubbio, alla **deflagrazione** del contenzioso tributario. La sentenza della Corte Costituzionale del 17 marzo 2015, n. 37, deve essere ancora oggetto di applicazione pratica nelle diverse commissioni tributarie, che saranno chiamate a pronunciarsi su diverse eccezioni sul tema. Se la stragrande maggioranza della dottrina non pone dubbi sulla circostanza che in relazione a tutti i contenziosi in essere (e a maggior ragione a quelli potenziali), **l'eccezione di illegittimità è avanzabile a condizione che nel giudizio iniziale sia stata sollevata almeno la richiesta di violazione in ordine alla eventuale delega alla firma**, la questione destinata ad animare numerosi giudizi è se tale eccezione **sia sollevabile in ogni grado di giudizio** e finanche in relazione agli atti dell'agente della riscossione collegati ad avvisi di accertamento firmati da funzionari privi dell'incarico dirigenziale.

**L'Amministrazione finanziaria** da parte sua si è affrettata ad asserire che non sussiste alcun dubbio sulla **legittimità** degli atti sottoscritti dal personale incaricato di funzioni dirigenziali, prendendo spunto proprio da quanto riportato dalla citata sentenza della Corte Costituzionale, secondo cui: *"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 esprimerne all'esterno la volontà (ex plurimis, Corte di Cassazione, sezione tributaria civile, sentenza 9 gennaio 2014, n. 220; 10 luglio 2013, n. 17044; 10 agosto 2010, n. 185151; sezione sesta civile T, 11 ottobre 2012, n. 17400), la funzionalità delle Agenzie non è condizionata dalla validità degli incarichi dirigenziali previsti dalla disposizione censurata"*. In termini pratici, a parere dell'Agenzia delle Entrate proprio la richiamata giurisprudenza della Corte di Cassazione evidenzia che l'atto impositivo deve essere sottoscritto dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, **non essendo però necessario** che il capo dell'ufficio debba rivestire la qualifica dirigenziale in quanto è sufficiente che l'atto **sia attribuibile** all'Amministrazione medesima.

Il "passa-parola" mediatico, invece, ha generato altre valutazioni e una semplice "esplorazione" sui vari motori di ricerca internet evidenzia come vi siano già **diverse posizioni** tendenti a ritenere possibile l'eccezione di **nullità assoluta dell'atto** e sua conseguente inesistenza *ab origine*, rilevabile in ogni grado di giudizio, essendo configurabile il **difetto assoluto di attribuzione in violazione dell'art. 21-septies della L. n. 241/90**, alla stregua dell'assoluta carenza di potere e rinviando ad un precedente della suprema Corte, secondo cui *"l'incompetenza territoriale dell'ufficio tributario che ha proceduto all'accertamento fiscale"*

*comporta l'assoluta carenza di potere dell'organo amministrativo e, quindi, un vizio sostanziale e radicale dell'atto di accertamento, che è affetto da nullità assoluta, rilevabile anche d'ufficio **in ogni stato e grado del procedimento tributario*** (sentenza Cass. n. 2998 del 27.03.1987). In tal modo, queste posizioni estreme giungono a ritenere inesistente l'atto di riferimento del ruolo emesso dall'Agente della Riscossione, che dovrebbe essere a sua volta travolto e dichiarato illegittimo.

Posto che la "storia" della giurisprudenza tributaria insegna che tutto è possibile, deve però evidenziarsi come **simili liti possono apparire temerarie, soprattutto se riferite a ruoli collegati ad avvisi di accertamento definiti o ormai passati in giudicato**, con relativo rischio implicito di condanna alle spese di giudizio.

Altra cosa invece è "esplorare" l'eccezione in questione **nel secondo grado** di giudizio, **unitamente alle altre motivazioni di impugnazione**, chiedendo al giudice di valutarne le implicazioni atteso che trattasi di un una **circostanza nuova** non sollevata in primo grado in funzione del legittimo affidamento del contribuente a che l'atto originario fosse stato emesso nel rispetto della legalità, scoprendosi solo adesso che in realtà il firmatario dell'atto o colui che ha rilasciato la delega non poteva ricoprire il ruolo di capo dell'ufficio, con ciò violandosi la condizione di **nullità** posta dall'articolo 43 del D.P.R. n. 600/73.

La morale, comunque, è abbastanza semplice: l'ennesimo pasticcio all'italiana comporterà un caos clamoroso che solo nel corso dei prossimi anni sarà possibile districare. Ed i tentativi di contenzioso, anche quelli più arditi in particolare in riferimento a ruoli riguardanti accertamenti scaduti, definiti o passati in giudicato, non mancheranno. Non si sentiva certo il bisogno di una simile situazione.