

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La contribuente, in epigrafe compiutamente indicata, presentava rituale ricorso avverso la cartella di pagamento, pure ivi indicata, notificata dall'Agenzia delle Entrate con richiesta di pagare quanto dovuto per insufficiente versamento dei tributi IRAP e IVA, oltre sanzioni ed interessi. Con l'unico motivo deduceva la insussistenza della pretesa impositiva assumendo che essa era stata calcolata sull'imponibile esposto in dichiarazione, imponibile però erroneamente indicato per erronea indicazione dei costi, nella realtà inferiori, con conseguente minore IRAP da versare. Precisava che detta circostanza era stata già denunciata all'A.F. e che la dichiarazione dei redditi, quale dichiarazione di scienza, era pur sempre emendabile. 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 la contribuente nella effettuazione dei versamenti aveva errato nella indicazione dei codici tributi ed inoltre, se avesse voluto correggere la sua dichiarazione dei redditi, avrebbe dovuto presentare una dichiarazione integrativa, cosa che non aveva fatto, con conseguente impossibilità di correzione di ufficio dell'errore. La resistente A.E. conclusivamente chiedeva il rigetto del ricorso con vittoria di spese. All'udienza del 6.10.2014 il difensore della ricorrente presentava memoria, allegata al verbale, nella quale faceva rilevare che il Consiglio di Stato, in diverso procedimento di appello avverso una sentenza del TAR del Lazio, aveva rimesso alla Corte Costituzionale la questione di legittimità costituzionale dell'[art. 8](#), comma 24, del DL n. 16/2012 (conv. in L. n. [44/2012](#)), concernente il conferimento di incarico dirigenziale a funzionario firmatario dell'atto non in possesso della qualifica dirigenziale, per contrasto con gli [artt. 3, 24, 97, 101, 111, 113 e 117](#) Cost., nonché dell'[art. 6](#), par. 1, della CEDU. Sulla base di tale premessa il predetto difensore evidenziava che nella specie l'atto opposto era stato emesso in base a ruolo firmato da funzionario con incarico di dirigente ma non in possesso della relativa qualifica. Chiedeva pertanto dichiararsi rilevante e non manifestamente infondata la predetta questione di legittimità costituzionale del cit. art. 24, con rimessione degli atti alla Corte Costituzionale. In esito a rinvio concesso su sua richiesta, l'A.E. controdeduceva facendo rilevare che l'[art. 24](#) del Regolamento di amministrazione, che consentiva il conferimento di incarico dirigenziale a funzionario non in possesso della relativa qualifica, era ancora vigente e che, inoltre, la Consulta non si era ancora pronunciata sulla legittimità costituzionale dell'[art. 8](#), comma 24, del D.L. n. 16/2002 [ndr. 16/2012]. Deduceva inoltre che, secondo l'insegnamento della Suprema Corte (Cass. Sent. [18515/2010](#) e [17044/2013](#)), il Capo dell'Ufficio ha capacità di manifestare la volontà dell'Amministrazione Finanziaria negli atti a rilevanza esterna, indipendentemente dal ruolo dirigenziale ricoperto. Chiedeva pertanto dichiararsi manifestamente infondata la proposta eccezione di illegittimità della cartella opposta in quanto sottoscritta da un incaricato di funzioni dirigenziali e non da un dirigente. Con ordinanza in data 15.12.2014 questa Commissione, rilevato che in altri processi innanzi ad essa pendenti, relativi ad atti impositivi sottoscritti da funzionario non in possesso della prescritta qualifica dirigenziale, era già stata sollevata analoga questione di legittimità costituzionale e che comunque la Consulta era già stata investita della questione, ad opera del Consiglio di Stato, onde era da ritenere inopportuno rimettere ulteriormente altri processi innanzi alla Corte, attesa l'evidente effetto estensivo di una eventuale pronuncia di illegittimità, rinviava alla udienza del 19.5.2015 la trattazione del processo. Con memoria in data 2.5.2015, notificata all'A.E. in data 4.5.2015, la ricorrente deduceva come motivo aggiunto, ex [art. 24](#), comma 4, DLgs 546/92, la illegittimità del conferimento di incarico al funzionario firmatario dell'atto impugnato, d.ssa [*Omissis*] 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 per detto motivo la inesistenza o nullità della opposta cartella di pagamento. Replicava l'A.E. con memoria in data 15.5.2015 deducendo: 1) 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, quanto alla fondatezza del motivo, eccepiva che sia dalla stessa sentenza della Consulta che dalla giurisprudenza del Giudice di legittimità 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 cd. 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 ha deciso 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, DL n. 150/2013 (conv. in L. [15/2014](#)); C) arti, comma 8, DL [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'[art. 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 la 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 [*Omissis*], funzionario con incarico di dirigente dell'A.E. di Campobasso, appose la propria firma, all'epoca, sul ruolo in base al quale fu emessa la cartella oggi impugnata.

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 [*Omissis*], si osserva che la citata sentenza della Corte Costituzionale comporta con tutta evidenza la illegittimità dell'incarico di dirigenza de quo, con conseguenti palesi effetti, per i motivi che di seguito saranno esposti, anche sulla validità dell'atto impugnato nel presente processo. Resta a questo punto da stabilire se la ritenuta sopravvenuta illegittimità dell'incarico dirigenziale possa esplicare effetti nel presente processo. 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 poiché l'eccezione è stata proposta successivamente alla presentazione del

ricorso (...) il motivo aggiunto è inammissibile (...).
L'assunto non è però condivisibile.

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 della Legge n. 87/1953 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 cd. 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.

E' 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 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, sì 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. 1098/1997 e 3540/1984).

Nella concreta fattispecie correttamente e tempestivamente - nel termine di giorni 60 dalla pubblicazione della sentenza della Consulta nella G.U. - la 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 ruolo (in base al quale fu emessa la opposta cartella), quale Direttore della Agenzia Provinciale delle Entrate di Campobasso, [*Omissis*] incida sulla validità del ruolo 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 DLgs n. [300/1999](#) che, congiuntamente allo Statuto al quale espressamente rinvia, detta disposizioni per la regolamentazione delle Agenzie fiscali, all'[art. 68](#) prevede che "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 DLgs n. 165/2001 all'[art. 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 richiamato dal [DLgs 300/1999](#)) all'[art. 13](#), comma 1, 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 deve essere esaminata 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 ruolo è portato a conoscenza del contribuente) ex [art. 19](#), comma 1 lett. d) DLgs 546/92, firmati 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 L. 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 1 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 ruolo formato, ex [art. 24](#), comma 1, DPR [602/73](#) e [1](#) e [2](#) DM [321/1999](#), dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Campobasso e firmato dalla Direttrice p.t. [Omissis] funzionario con illegittimo incarico di dirigenza, con conseguente evidente annullabilità del ruolo 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 9.1.2014, n. 220; 10.7.2013, n. [17044](#); 10.8.2010, n. [18515](#); sezione sesta civile 11.10.2012 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](#) comma 1 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 21.3.2011, Statuto che è espressamente richiamato dal DLgs 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 ai DPR 8.5.1987, n. 266, [art. 20](#), comma 1, lett. a) 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, incumbendo 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. 8700/2013 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 principi elaborati dalla dottrina e dalla giurisprudenza amministrativa in materia di atti posti in essere dal ed. funzionario di fatto. Questo giudicante non ignora che la dottrina e la giurisprudenza assolutamente prevalenti, sia antecedenti che successive alla modifiche apportate dalla L. n. [15/2005](#) alla L. [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. 853/1999).

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 contestarlo " (Cons. Stato n. 6/1993).

E' di tutta evidenza, pertanto, che i principi 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 della ricorrente. La novità e peculiarità delle questioni esaminate e la circostanza che il ricorso è stato accolto per invalidità sopravvenuta del provvedimento impugnato conseguente ad una sentenza ex tunc della Corte Costituzionale costituiscono gravi ed eccezionali ragioni che giustificano la integrale compensazione delle spese ex [art. 92](#) c.p.c.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'opposto provvedimento. Dichiara integralmente compensate tra le parti le spese del presente giudizio.