

# DALL'ACCERTAMENTO AL PROCESSO TRIBUTARIO



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI LATINA

## Dispensa del 2° corso di contenzioso tributario

Università degli Studi di Roma "La Sapienza"

Facoltà di Economia

Sezione staccata di Latina

21 marzo – 9 maggio 2016

**ROMEO ROMEI**  
RELATORE ED AUTORE

*L'attuale diatriba è essenzialmente il contrasto sindacale ( ricorrente Dirpubblica ) generato dalla quadruplicata giurisprudenza superiore che ha portato alla pronuncia di illegittimità costituzionale, che evidenziando la violazione del Governo ad emanare una norma accomodante per semplificare la moltiplicazioni degli aventi funzione dirigenziale, ha abrogato la Legge 16 del 2012 ( art. 8 comma 24 ), dando modo di scoprire le gerarchie nude dei veri dirigenti concorsuali, e generando la reazione dei destinatari di atti sostanziali sottoscritti da soggetti esclusi, mediante le opposizioni agli stessi.*

*L'Agenzia delle Entrate si è trovata a dover fronteggiare migliaia di opposizioni in Diritto per difetto di sottoscrizione. La Cassazione ( già pronunziatasi nel 2004 "contro" la P.A. ) sta esaminando le eccezioni che stanno affollandosi nelle stanze del Palazzo di Piazza Cavour.*

*Questa vicenda va esaminata sotto due diversi profili : L'interesse del contribuente, e per esso del di lui Difensore a conoscere i vizi da eccepire, e della responsabilità dei soggetti operanti sotto il nome dell'Agenzia delle Entrate. Il tutto nel contesto operativo processuale.*

---

## La vicenda delle sottoscrizioni degli atti sostanziali messa in evidenza dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 37 del 2015

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:

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;

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;

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.

### Quali sono le norme dichiarate illegittime

art. 8, comma 24, del D.L. n. 16 del 02/03/2012

24. Fermi i limiti assunzionali a legislazione vigente, in relazione all'esigenza urgente e inderogabile di assicurare la funzionalità operativa delle proprie strutture, volta 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 (1) 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. A seguito dell'assunzione dei vincitori delle procedure concorsuali di cui al presente comma, l'Agenzia delle dogane, l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia del territorio non potranno attribuire nuovi incarichi dirigenziali a propri funzionari con la stipula di contratti di lavoro a tempo determinato, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 19, comma 6 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165. Agli oneri derivanti dall'attuazione del presente comma si provvede con le risorse disponibili sul bilancio dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane e dell'Agenzia del territorio. Alla compensazione degli effetti in termini di fabbisogno e di indebitamento netto, pari a 10,3 milioni di euro a decorrere dall'anno 2013, per l'Agenzia delle dogane e per l'Agenzia del territorio si provvede mediante corrispondente utilizzo del Fondo di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto-legge 7 ottobre 2008, n. 154, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2008, n. 189. Il Ministro dell'economia e delle finanze è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.

Art. 1, comma 14, del D.L. n. 150 del 30/12/2013

14. Il termine per il completamento delle procedure concorsuali di cui all'articolo 8, comma 24, primo periodo, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, è prorogato al 30 giugno 2015, purché le medesime procedure siano indette entro il 30 giugno 2014. Nelle more, ferma restando la possibilità di prorogare o modificare gli incarichi già attribuiti ai sensi del secondo periodo del medesimo comma 24 dell'articolo 8 del decreto-legge n. 16 del 2012, non è in nessun caso consentito il conferimento di nuovi incarichi oltre il limite complessivo di quelli attribuiti, in applicazione della citata disposizione, alla data del 31 dicembre 2013.

Art. 1, comma 8, del D.L. n. 192 del 31/12/2014

8. All'articolo 1, comma 14, primo periodo, del decreto-legge 30 dicembre 2013, n. 150, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2014, n. 15, le parole: "è prorogato al 31 dicembre 2014" sono sostituite dalle seguenti: "è prorogato al 31 dicembre 2015".

# La norma che impone che a firmare gli atti sostanziali sia un dirigente

D.P.R. 600 /73 – Art. 42

**Avviso di accertamento.**

In vigore dal 20/03/2001

Modificato da:

Decreto legislativo del 26/01/2001 n. 32 Articolo 1

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.

L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

L'accertamento e' nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non e' allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma.

## L'ambito applicativo in sede processuale ed extraprocessuale

La nullità assoluta costituisce la forma più grave di invalidità poiché comporta la definitiva inidoneità dell'atto a produrre gli effetti suoi propri.

Essa si esprime nella carenza strutturale, ovvero mancanza o impossibilità originaria di un elemento costitutivo o requisito legale di efficacia, all'illiceità della causa o dei motivi, alla contrarietà a norme imperative e negli altri casi stabiliti dalla legge e dalle convenzioni in merito alle gerarchie ed ai CCNL, nella fattispecie, il contratto dei dirigenti delle Agenzie delle Entrate.

Secondo la dottrina tradizionale, infatti, l'invalidità strutturale si distingue in nullità o annullabilità a seconda che manchi uno degli elementi che la legge giudica essenziali o che tali elementi sussistano ma presentino un vizio.

La nullità può essere fatta valere mediante la relativa azione, che ha carattere meramente dichiarativo, ovvero di accertamento (a differenza dell'azione di annullamento che ha, invece, natura costitutiva), in quanto non tende a modificare la situazione giuridica esistente ma solo ad accertarla: la nullità opera, infatti, di diritto.

L'azione in esame è, inoltre, imprescrittibile, ex art. 1422 c.c., a differenza dell'azione di annullamento che è soggetta a termine di prescrizione.

La nullità si configura, inoltre, come vizio insanabile, per cui l'atto nullo non può essere né convalidato né ratificato o confermato tranne alcune deroghe espressamente previste dalla legge.

L'azione di nullità, peraltro, alla luce dell' art. 1421 c.c. che ne sancisce l'assolutezza, può essere fatta valere da chiunque ne abbia interesse ed è, altresì, rilevabile d'ufficio, ovvero senza necessità della domanda di parte, in qualsiasi stato e grado del giudizio.

La parità processuale

Leggendo l'art. 111 della Costituzione non si può non applicarlo a tutti i casi per i quali è incardinato un giudizio, vale a dire la parità delle parti in cause, per quanto attiene a forma di difesa, equiparazione dei diritti e delle fattispecie. Ci riferiamo allo stralcio ..."***Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità ....***". Solo questo passo, al momento non ci interessa altro.

In base a questo disposto costituzionale, gli atti dell'amministrazione e dei ricorrenti, sono vincolati alla medesima richiesta di requisito in forma e sostanza. La delega per esempio :

**Qualora, in un ricorso il difensore sottoscrivesse l'atto, "dimenticando" di far firmare la delega del ricorrente, come verrebbe giudicato ?**

**Inammissibile !**

Ebbene, rovesciamo il contesto all'avviso di accertamento e traiamo le conclusioni.

---

# LE RESPONSABILITA' OGGETTIVE E SOGGETTIVE

## Dispositivo dell'art. 28 Costituzione

I funzionari e i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici [97, 98, 103, 113] sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili e amministrative, degli atti compiuti in violazione di diritti <sup>(1)</sup> <sup>(2)</sup>. In tali casi la responsabilità civile si estende allo Stato e agli enti pubblici <sup>(3)</sup>.

## Note

(1) Il riferimento alla sola "violazione dei diritti" ha costituito per lungo tempo il fulcro su cui hanno fatto leva le teorie che escludevano la risarcibilità degli interessi legittimi, riconosciuta solo con la sentenza Cass., SS.UU., 22 luglio 1999, n. 500.

(2) Una particolare posizione all'interno della categoria dei dipendenti pubblici è rivestita dai magistrati a causa dell'indipendenza che deve essere loro garantita (v. 101 comma 2, 104, 107 comma 3 Cost.). Di conseguenza, la loro responsabilità civile ha costituito una questione vivamente dibattuta, contrapponendosi coloro che la volevano parificata a quella degli altri dipendenti pubblici a coloro che ritenevano che ciò ne avrebbe minato l'autonomia. Per lungo tempo la disciplina è stata dettata dalla l. 13 aprile 1988, n. 117 (legge Vassalli). Oggi è contenuta nella l. 27 febbraio 2015, n. 18, in vigore dal 19 marzo 2015.

(3) Perché sorga la responsabilità dell'ente serve un nesso di necessaria occasionalità tra le attribuzioni dei soggetti e la loro condotta illecita. Tale responsabilità degli enti è solo civile. La responsabilità penale del singolo, invece, è sempre personale ed è disciplinata, oltre che dall'art. 27 Cost., dalle singole norme previste dal codice penale.

## Ratio Legis

La norma in esame, da un lato esprime un'esigenza di tutela dei singoli contro i possibili abusi dei poteri pubblici, dall'altro impone al singolo dipendente pubblico di comportarsi legalmente nello svolgimento delle proprie funzioni. Infine, l'estensione della responsabilità del dipendente all'ente è prevista per consentire al danneggiato una maggior possibilità di ristoro, atteso che, mentre il dipendente potrebbe non essere in grado di risarcirlo, ciò non può accadere con una struttura pubblica.

- Principio del *neminem laedere*
- responsabilità aquiliana

responsabilità derivante dalla violazione della norma generale che non si deve recar danno agli altri e non dalla violazione di una norma specifica di legge

Questo esame sulla responsabilità è preliminare all'argomento sulla violazione dell'obbligo di sottoscrizione dettato dall'art. 42 del DPR 600 /73, poichè da detta violazione si configurano diverse fattispecie di libera interpretazione delle rettifiche che l'Agenzia delle Entrate muove ai contribuenti, non sempre motivate, non sempre legittime, spesso esagerate, ma quel che conta, mosse da personale che non ha il potere di esprimersi in rappresentanza dell'Agenzia medesima.

L'affidamento a chicchessia della fase di contestazione ai comportamenti dei contribuenti, è indubbiamente un eccesso di potere, allorquando la funzione accertatrice, precipua per capacità, prudenza e garanzia di spettanza di personale altamente qualificato, viene disinvoltamente svolta senza controllo e senza delega dei veri dirigenti.

I fatti sindacali interni alla Pubblica Amministrazione sono indubbiamente al di fuori dell'interesse dei contribuenti, ma con un limite, cioè, sono estranei fino a quando non interferiscono con gli interessi del destinatario di un atto sostanziale.

A questo punto, la gerarchia della Pubblica Amministrazione, e soprattutto le incapacità dei livelli, legate al nesso di causalità con un contesto generale dannoso, genera eccezioni sotto forma di incardinazione di un processo oppositivo, in cui sembra persino superfluo quanto sia speculativa l'eccezione soggettiva.

L'Agenzia delle Entrate sa benissimo che i ricorsi pendenti per opposizioni ad altrettanti avvisi di accertamenti opposti, prenderanno la strada incidentale dell'eccezione di inesistenza per i motivi che sappiamo, e probabilmente per questo motivo, sostiene a viva forza la legittimità delle proprie scelte del 2012 con la Legge 16, e si sostiene, ma "bacchettata" dal Consiglio di Stato con ben due ordinanze reiterate. ( nn. 4641 e 4713 ).

Il compito dei difensori è capire ove ci sia l'illegittimità, e soprattutto individuare la sinapsi introduttiva dell'eccezione, ben sapendo che, pur con molto rispetto, la Cassazione ha dato alterne interpretazioni sul momento di inserimento dell'eccezione incidentale.

L'opinione diffusa è quella che si debba dichiarare l'inesistenza dell'atto, e pertanto l'annullabilità anche d'Ufficio ( pari all'inammissibilità dell'atto difetto del ricorrente ), ma per questo si articolano diverse motivazioni.

## Le norme sanzionatorie a carico della Pubblica Amministrazione

La Legge 241 /90

**Articolo 21 septies** – Nullita' del provvedimento.

In vigore dal 16/09/2010

Modificato da: Decreto legislativo del 02/07/2010 n. 104 Allegato 4

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

2. (Comma abrogato)

**Articolo 21 octies** – Annullabilita' del provvedimento.

In vigore dal 08/03/2005

Modificato da: Legge del 11/02/2005 n. 15 Articolo 14

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

2. Non e' annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non e' comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

**Articolo 21 novies** – Annullamento d'ufficio.

In vigore dal 28/08/2015

Modificato da: Legge del 07/08/2015 n. 124 Articolo 6

1. Il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell'articolo 21-octies, esclusi i casi di cui al medesimo articolo 21-octies, comma 2, puo' essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole, comunque non superiore a diciotto mesi dal momento dell'adozione dei provvedimenti di autorizzazione o di attribuzione di vantaggi economici, inclusi i casi in cui il provvedimento si sia formato ai sensi dell'articolo 20, e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge. Rimangono ferme le responsabilita' connesse all'adozione e al mancato annullamento del provvedimento illegittimo.

2. E' fatta salva la possibilita' di convalida del provvedimento annullabile, sussistendone le ragioni di interesse pubblico ed entro un termine ragionevole.

2-bis. I provvedimenti amministrativi conseguiti sulla base di false rappresentazioni dei fatti o di dichiarazioni sostitutive di certificazione e dell'atto di notorieta' false o mendaci per effetto di condotte costituenti reato, accertate con sentenza passata in giudicato, possono essere annullati dall'amministrazione anche dopo la scadenza del termine di diciotto mesi di cui al comma 1, fatta salva l'applicazione delle sanzioni penali nonche' delle sanzioni previste dal **capo VI del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445**.

**Articolo 2 bis** – Conseguenze per il ritardo dell'amministrazione nella conclusione del procedimento

In vigore dal 21/08/2013 Modificato da: Decreto-legge del 21/06/2013 n. 69 Articolo 28

6. Le pubbliche amministrazioni e i soggetti di cui all'articolo 1, comma 1-ter, sono tenuti al risarcimento del danno ingiusto cagionato in conseguenza dell'inosservanza dolosa o colposa del termine di conclusione del procedimento.

1-bis. Fatto salvo quanto previsto dal comma 1 e ad esclusione delle ipotesi di silenzio qualificato e dei concorsi pubblici, in caso di inosservanza del termine di conclusione del procedimento ad istanza di parte, per il quale sussiste l'obbligo di pronunziarsi, l'istante ha diritto di ottenere un indennizzo per il mero ritardo alle condizioni e con le modalità stabilite dalla legge o, sulla base della legge, da un regolamento emanato ai sensi dell'**articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400**. In tal caso le somme corrisposte o da corrispondere a titolo di indennizzo sono detratte dal risarcimento.

Questa ultima disposizione ( 2 bis e 21 novies ) può indurre il contribuente a presentare istanza a rilevare le illegittimità con richiesta di pronunzia in breve termine, con atto endoprocedimentale, fuori del rito giudiziario.

Dispositivo dell'art. 2043 Codice Civile

Qualunque fatto doloso o colposo , che cagiona ad altri un danno ingiusto , obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno [2058].

Note

E' necessario che tra fatto illecito ed il danno sussista un nesso di causalità. Per stabilire quale tra le azioni sia causa dell'evento si fa riferimento, anche qui, al diritto penale (40 c.p.) e, nello specifico, alla teoria della causalità materiale in base alla quale una condotta è causa di un evento se e solo se essa ne è condicio sine qua non, cioè condizione senza la quale l'evento non si sarebbe prodotto; per verificare quando sussista questo nesso si guarda alla c.d. causalità adeguata, per cui la condotta è causa quando, normalmente, è idonea a cagionare quell'evento.

Con la nozione di danno ingiusto si fa riferimento, innanzitutto, al **danno evento**, che identifica i beni giuridici la cui violazione può originare il diritto al risarcimento. Esso è talvolta già tipizzato dal legislatore (ciò accade, ad esempio, per i reati). Tuttavia, fuori da queste ipotesi, l'elaborazione giurisprudenziale ha compiuto un lungo percorso volto ad estendere la categoria dei beni tutelati. Così, si è partiti dalla rilevanza dei soli diritti assoluti (anni '40), per passare a quella dei diritti di credito (c.d. caso Meroni, Cass., SS.UU., 26 gennaio 1971, n. 174), delle situazioni di fatto (ad esempio il possesso) e giungere con la storica sentenza Cass., SS.UU., 22 luglio del 1999, n. 500 alla tutela dell'interesse legittimo. Affinchè la condotta realizzi tale danno è necessario, ovviamente, che essa non sia tenuta in presenza di una causa di giustificazione (2044 ss. c.c.).

Il danno ingiusto si riferisce anche al c.d. **danno conseguenza** che indica quali siano le conseguenze dannose, economicamente valutabili che, derivando dalla lesione del bene, attribuiscono il diritto al risarcimento. Essi si distinguono in danni patrimoniali, cioè lesioni al

patrimonio economico del soggetto, e non patrimoniali, che si sostanziano nei pregiudizi ad interessi della persona non aventi rilevanza economica. I primi, a loro volta, si sviluppano nel danno emergente e nel lucro cessante (1223 c.c.). In ordine ai secondi le teorie più recenti parlano di danno biologico, danno morale e danno esistenziale (2059 c.c.).

Giuridicamente, responsabilità è un termine che può essere usato in plurime accezioni indicando sia la titolarità di un potere di fare che la soggezione ad un obbligo di adempiere, nonché l'imposizione di un dovere di rispondere delle proprie condotte. In questa sede rileva la nozione di responsabilità nell'ultima valenza indicata (cosiddetta "responsability" anglosassone).

Pertanto, per responsabilità si intende l'insieme delle conseguenze derivanti da determinati comportamenti, controlli cosiddetti giustiziali a chiusura delle garanzie ordinamentali.

Riferimenti costituzionali sono dati dall'art. 28 Cost. ("I funzionari ed i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili ed amministrative, degli atti compiuti in violazione dei diritti. In tali casi la responsabilità civile si estende allo Stato ed agli enti pubblici"); dagli artt. 95 e 96, 103 – 2° co., 113 Cost..

La responsabilità amministrativa si fonda, invece, sulla violazione di obblighi amministrativi cui segue l'irrogazione di una sanzione amministrativa. Essa va distinta dalla responsabilità amministrativa patrimoniale e da quella contabile sussunte sotto la responsabilità civile che, a sua volta, comprende anche la responsabilità civile verso terzi.

Per quanto attiene il diritto civile, esistono tre forme di responsabilità: quella precontrattuale che attiene alla fase delle trattative antecedenti la stipula negoziale (artt. 1337-1338 c.c.); quella aquiliana od extracontrattuale fondata sul principio generalissimo di divieto di violazione del "neminem laedere" "di cui all'art. 2043 c.c.", secondo cui colui che ha commesso con colpa o dolo un qualunque fatto che arrechi un danno ingiusto ad altri ha l'obbligo di risarcirlo ed, infine, quella contrattuale che sanziona la violazione di un rapporto obbligatorio già esistente (artt. 1173 e segg. c.c.).

Parlare oggi di responsabilità civile della P.A. è assai più agevole rispetto al passato, in ragione della svolta epocale determinata dalla S.U. Cass. n° 500/1999.

Difatti, l'esistenza dell'art. 28 Cost. e dell'intero substrato costituzionale e normativo fondanti il sistema delle responsabilità sia della P.A. che dei pubblici dipendenti ha dato luogo ad interminabili ed annosi dibattiti dottrinali e querelle giurisprudenziali in relazione a fattispecie per le quali si riteneva non potessero applicarsi i postulati della responsabilità civile ordinaria attesa la veste autoritativa della P.A..

Il progressivo superamento di concezioni restrittive su detta tematica si è fondato sostanzialmente sulla portata del precetto del "neminem laedere" inteso quale limite esterno alla discrezionalità della P.A..

In via generale, si ritiene che per l'attività materiale della P.A. occorra l'elemento soggettivo della imputabilità per dolo o per colpa, mentre per quella provvedimentale confluita nella adozione di atti amministrativi illegittimi, la colpa è ravvisabile di per sé nel violare la norma consapevolmente per il sol fatto di avere emanato l'atto senza che la P.A. possa invocare l'errore scusabile dei propri funzionari.

Il dettato costituzionale ( art. 28 Cost. ), difatti, prevede che i funzionari ed i dipendenti dello Stato e degli Enti Pubblici sono direttamente responsabili secondo le leggi penali, civili ed amministrative, degli atti compiuti in violazione dei diritti. In tali casi, la responsabilità civile si estende allo Stato ed agli Enti Pubblici.

Secondo la teoria della responsabilità indiretta della P.A., l'art. 28 Cost. ha sancito una responsabilità diretta del dipendente per i fatti illeciti da lui compiuti ed una responsabilità solamente indiretta in capo alla P.A. , non essendo configurabile una duplice responsabilità diretta. Non avendo gli enti capacità di agire, operano per il tramite dei loro dipendenti e, perciò, alla P.A. non si applica la responsabilità diretta di cui all' art. 2043 c.c., bensì quella indiretta per " culpa in eligendo " od " in vigilando " di cui all' art. 2049 c.c..

Esiste quindi una duplice responsabilità della P.A.: diretta per i danni cagionati dai dipendenti nella esplicazione di funzioni dell' ente ( Tipica è l'operatività del soggetto dipendente della P.A. non munito di delega alla rappresentanza ) ed indiretta se i danni arrecati conseguono a fatti non riconducibili alla attività della amministrazione e, quindi, privi di quei requisiti che consentono la diretta imputazione all' ente stesso e, pertanto, imputabili solo in virtù del principio "ubi comoda ibi incomoda ".

Peraltro, la tesi maggioritaria e prevalente in dottrina ( Sandulli, Virga, Quaranta ) e giurisprudenza ( ex plurimis: Cass. nn° 10803/2000 – 10950/2000 - 14484/2000), è quella della " Responsabilità diretta della P.A. " e dei suoi dipendenti e funzionari. In sostanza, secondo tale impostazione, l' art. 28 Cost. non avrebbe innovato al sistema essendo la responsabilità della P.A. per i danni compiuti dai propri dipendenti rimasta una responsabilità per fatto proprio e, quindi, una responsabilità diretta in base al principio di immedesimazione organica. Tuttavia, la disposizione costituzionale avrebbe aggiunto alla responsabilità diretta della P.A. quella diretta dei funzionari e dipendenti dello Stato e degli enti pubblici autori materiali dell' illecito. La P.A. non è ritenuta responsabile soltanto quando l' illecito commesso da un suo dipendente o funzionario sia stato posto in essere al di fuori della esplicazione della attività amministrativa nelle ipotesi di attività meramente personale ovvero di attività affetta da incompetenza assoluta o di attività dolosamente compiuta in violazione di norme proibitive ovvero se l' illecito è posto in essere da soggetti non annoverabili fra i suoi agenti ( vedasi – ad esempio – l' esercizio privato di pubbliche funzioni : ad esempio il notaio ).

Il risarcimento

Come è noto, sino alla svolta epocale della sentenza n° 500/1999 della S.C., si negava la risarcibilità degli interessi legittimi sulla scorta di una interpretazione consolidata dell' art. 2043 c.c., secondo la quale soltanto la lesione di diritti soggettivi configurava danno ingiusto ( danno " contra ius ") e, di conseguenza, detto danno era ravvisabile esclusivamente nell' ipotesi di violazione di una situazione giuridica soggettiva avente la consistenza di un diritto soggettivo perfetto cagionato "non iure " ( in carenza di cause di giustificazione ).

Giurisprudenza sulla responsabilità di P.A. e/ o del singolo operatore

La sentenza Cass. SU 500/99 impone il risarcimento del danno da lesione di interesse legittimo alla pa come apparato. Resta in capo al singolo dipendente (ad esempio al progettista esecutivo o al Rup), l'eventuale

richiesta per tutela dei diritti soggettivi scaturenti dopo la sottoscrizione del contratto di appalto.

Dalla lettura delle ultime fasi della "mitica" sentenza 26 marzo-22 luglio 1999 n. 500/99\* della Corte Di Cassazione, Sez. Unite Civili, si evidenzia che il giudice competente a decidere dell'eventuale risarcimento del danno da lesione di interesse legittimo, deve estendere la valutazione della colpa, **non del funzionario agente (da riferire ai parametri della negligenza o imperizia), ma della P.A. intesa come apparato.**

Tale assunto veniva fondato dalla Cassazione anche da un punto di vista processuale dovuta al peculiare assetto del sistema di riparto della giurisdizione nei confronti degli atti della P.A. fra G.O. e G.A. ( si aggiunge il GIUDICE TRIBUTARIO ), caratterizzato dalla attribuzione ai due giudici di diverse tecniche di tutela ( il G.A. conosce degli interessi legittimi e, perciò, può solo annullare l' atto lesivo dell' interesse legittimo, ma non può pronunciare condanna al risarcimento del danno, il G.T. può pronunciare sul merito, mentre il G.O. può sì condannare al risarcimento del danno , ma non può conoscere degli interessi legittimi .

La condotta lesiva

La condotta lesiva si integra in un' azione ( comportamento materiale del dipendente o compimento di un atto amministrativo illegittimo ) ovvero in un' omissione. Per aversi responsabilità della P.A. detta condotta deve essere riferibile alla P.A., cioè deve essere stata compiuta da un dipendente o funzionario della P.A. nell' esercizio delle sue funzioni amministrative. Si ha così un nesso di occasionalità necessaria enucleabile tutte le volte in cui la condotta del dipendente , anche se non legata da un nesso di consequenzialità diretta, si presenti come strutturalmente connessa con l' attività di ufficio.

Stante le difficoltà di verifica dell' elemento soggettivo , il Consiglio di Stato è stato indotto ad avvalersi di una nozione di colpa parametrata alla violazione delle regole d' azione ( Cons. Stato, Sez. VI, n° 6281/2001 ).

Con riferimento al dolo da reato, la dottrina nega la riferibilità dell' atto alla P.A., mentre parte della giurisprudenza sostiene che – in ogni caso di illecito compiuto dal dipendente ( quindi anche in ipotesi di reato ), la P.A. è civilmente responsabile dei danni arrecati ai terzi.

Il nesso di causalità

Infine, si esige la ricorrenza del nesso causale . Una condotta può dirsi causa ( conseguenza diretta ) di un evento quando ne costituisce la " condicio sine qua non ", cioè in quanto senza di essa l' evento non si sarebbe verificato e quando l' evento, al momento della condotta, era prevedibile come verosimile conseguenza di essa ( cosiddetta causalità adeguata ). Sulla base dell' art. 2056, il risarcimento dovuto al danneggiato si deve determinare secondo le disposizioni degli artt. 1223, 1226 e 1227 c.c.. Ergo: sono risarcibili i soli danni che costituiscano conseguenza diretta ed immediata del fatto illecito.

La giurisprudenza, dal canto suo, interpreta tale formula in senso lato, per cui anche i danni mediati indiretti sono risarcibili quando rientrano nella serie delle conseguenze normali del fatto ,

in virtù di un giudizio di probabile verifica rapportato all' apprezzamento dell' uomo di ordinaria diligenza ( Cass. n° 2009/1997 ).

Presupposti di reciproca buona fede e rapporto di Diritti / Doveri.  
Soggettività del soggetto attivo nel rapporto ed oggettività della P.A.

Se la P.A. entra in contatto con un soggetto privato, come a seguito della attivazione di un procedimento amministrativo, si instaura fra le parti un rapporto da cui scaturiscono a carico di ambedue le parti reciproci doveri di correttezza e di buona fede; in particolare, a seguito del contatto procedimentale,

**tali doveri si traducono a carico del soggetto pubblico, in un preciso onere di diligenza che lo rende garante del corretto sviluppo procedimentale e della sua legittima conclusione a fronte del quale insorge in capo al privato un corrispondente affidamento meritevole di protezione.**

La violazione di tale onere da parte della P.A. è indice e sintomo della colpa della medesima. La successiva giurisprudenza ha evidenziato che il rapporto che si costituisce fra P.A. e privato integra una ipotesi qualificata di contatto sociale dal cui eventuale scorretto sviluppo deriva a carico dell' amministrazione una responsabilità contrattuale, condizionata in varia misura dalla effettiva o possibile spettanza all' interessato di quel bene della vita che risulti non conseguito a causa della illegittima condotta della P.A. ( TAR Lombardia – Sez. III – n° 2135/2002 ).

Responsabilità in capo al soggetto

La responsabilità oggettiva si integra quando un certo evento dannoso viene posto a carico di un determinato soggetto a prescindere dalla esistenza di dolo o colpa dello stesso. Ciò presuppone una particolare relazione fra un soggetto e l' evento di danno che comporta l' accollo delle relative responsabilità a quella persona fisica oggettivamente ( " culpa in vigilando " e " culpa in eligendo " ).

***Cassazione Civile, Sezione III, 27 maggio 2010 n. 12971***

*Presidente dott. Varrone Michele, Relatore dott. Ambrosio Annamaria*

*In tema di affidamento opere, la culpa in eligendo del committente ricorre qualora il compimento dell'opera o del servizio siano stati affidati ad un'impresa appaltatrice priva della capacità e dei mezzi tecnici indispensabili per eseguire la prestazione oggetto del contratto senza che si determinino situazioni di pericolo per i terzi.*

*In tema di culpa in vigilando, un dovere di controllo di origine non contrattuale gravante sul committente al fine di evitare che dall'opera derivino lesioni del principio del *neminem laedere*, di cui alla norma generale contenuta nell'art. 2043 c.c., può essere configurato solo con riferimento alla finalità di evitare specifiche violazioni di regole di cautela e non anche al fine di realizzare una generale supervisione da parte del committente sulla conformità del comportamento dell'appaltatore al principio base della responsabilità civile; e ciò in quanto la funzione di controllo è assimilabile a un potere che può essere riconosciuto nei rapporti interni fra committente e appaltatore, in correlazione alla*

*riduzione o eliminazione della sfera di autonomia decisionale del secondo e solo eccezionalmente puo' assumere rilevanza nei confronti dei terzi.*

Le ipotesi codicistiche applicabili ai pubblici dipendenti concernono la responsabilità dei conducenti ex art. 2054 c.c. e la responsabilità dei maestri e precettori per i danni arrecati dai loro discenti di cui all' art. 2048 c.c. ( pubblici insegnati che vanno esenti da conseguenze solo se dimostrano di aver fatto tutto il possibile per impedire la verifica del fatto seppure senza riuscirvi ). In tali casi, risponde l' impiegato in solido con la P.A. Se la P.A. ha risarcito il danno , potrà rivalersi nei confronti del dipendente in sede di responsabilità amministrativa per danno erariale.

Eccesso di potere

Quella dell'eccesso di potere è la figura più importante tra i vizi di legittimità. Lo dimostrano la casistica giurisprudenziale ed il posto che essa occupa nelle trattazioni dottrinali. Il motivo si può intuire prestando attenzione al nome stesso dell'istituto: l'eccesso di potere è un vizio relativo al potere esercitato dall'amministrazione. Ora, dal momento che la funzione di amministrare consiste essenzialmente nell'esercitare un potere, quello dell'eccesso di potere risulta essere, più che un vizio riferito all'atto in sé, un vizio **riferito all'attività dell'amministrazione**.

Si capisce, allora, perché questa figura riveste un ruolo essenziale nella storia del diritto amministrativo; perché è grazie all'introduzione di questo istituto che l'attività della Pubblica Amministrazione può essere controllata da parte del giudice.

Allo stesso tempo, però, si comprende anche perché questa figura sia incerta, nebulosa, dai contorni sfumati e, almeno per lo studente alle prime armi, neanche troppo semplice da capire; perché le altre figure di invalidità hanno dei contorni chiari e netti, mentre l'eccesso di potere è una figura la cui individuazione è stata effettuata dalla dottrina e dalla giurisprudenza, tanto che qualcuno l'ha definita "un mistero" (PIRAS).

2. Nozione

L'eccesso di potere può definirsi come **il cattivo uso del potere da parte della Pubblica amministrazione**, ovvero la **scorrettezza in una scelta discrezionale**. l'eccesso di potere ricorre quando la Pubblica amministrazione compie una **deviazione da principi generali, come la correttezza, la buona fede, la diligenza**.

**Tipiche ricorrenti fattispecie negli accertamenti, sono le presunzioni, alcune effetto di ingigantimento di indizi, altre assolutamente prive di fondamento.**

C'è quindi uno stretto collegamento tra il concetto di eccesso di potere e quello di discrezionalità, sì che l'uno non può essere inteso senza l'altro. La discrezionalità è la caratteristica fondamentale del potere esercitato dall'amministrazione e consiste in una scelta. L'eccesso di potere è un vizio che concerne l'uso di questo potere discrezionale, cioè concerne la correttezza della scelta.

«La figura va analizzata come quella attraverso la quale la giurisprudenza ha costruito la discrezionalità amministrativa: quanto si è detto a proposito della discrezionalità amministrativa

può essere tradotto nel definire l'eccesso di potere come vizio degli atti amministrativi. Le regole dell'agire amministrativo che la giurisprudenza ha applicato in concreto al fine di stabilire se determinati atti, pur conformi alla legge, fossero viziati per eccesso di potere sono le regole che, tradotte in termini positivi, abbiamo indicate come proprie della discrezionalità, come posizione tipica dell'agire amministrativo.»

Natura giuridica

La teoria del **vizio del provvedimento**. La legge inquadra l'eccesso di potere tra i vizi del provvedimento amministrativo e, precisamente, tra i vizi di legittimità.

La dottrina tradizionale, infatti, specie quella passata, cercando di giustificare la scelta del legislatore, riteneva che l'eccesso di potere andasse inquadrato nei vizi del provvedimento. È vero che

l'eccesso di potere ricorre quando il soggetto operante, nella sua attività, straripa dai limiti imposti dalla legge; tuttavia, tale straripamento va pur sempre desunto dall'esame dell'atto, ed è per questo che può parlarsi di un vizio del provvedimento.

La teoria del vizio della funzione. La dottrina più recente, evidenziando l'errore di fondo della prospettiva tradizionale, ha accolto una teoria diversa: se il vizio è riferito al potere, allora non è riferito a un elemento interno del provvedimento, ma esterno ad esso. Più correttamente, allora, l'eccesso di potere sarebbe da qualificare come un **vizio della funzione**. La delega di funzione è l'atto col quale il DIRIGENTE da mandato ( requisiti essenziali : specifico, nominativo, a tempo determinato ) ad un dipendente di livello inferiore.

## Presupposti dell'eccesso di potere

Perché ricorra la figura dell'eccesso di potere occorrono i seguenti presupposti:

- **deve trattarsi di un atto discrezionale e non vincolato**; in pratica, l'eccesso di potere è ravvisabile solo se la Pubblica amministrazione agisce munita delle sue **potestà discrezionali** e non quando la sua attività è vincolata ( ancorata al dettato pragmatico della norma ); il che è logico, perché, quando l'atto è vincolato, la P.A. non esercita alcun potere, ma deve limitarsi ad applicare meccanicamente la legge.
- **l'atto deve essere conforme alla legge**; ciò a prima vista può sembrare una contraddizione, ma non lo è; se dall'atto risulta la violazione di una norma, il vizio sarà quello della violazione di legge; al contrario, è proprio quando l'atto è conforme (apparentemente) alla legge che può ricorrere l'eccesso di potere, perché è in tal caso che deve verificarsi se la Pubblica amministrazione abbia usato correttamente le sue potestà discrezionali.

6. Figure sintomatiche dell'eccesso di potere: generalità

l'eccesso di potere non consiste nella violazione di una norma ben precisa, ma nella violazione di tutto quel complesso di norme da cui è possibile ricavare i limiti del potere dell'amministrazione,

Per individuare il vizio dell'eccesso di potere la dottrina e la giurisprudenza hanno elaborato una serie di cosiddette "figure sintomatiche". Si tratta di indizi o sintomi, la cui presenza rivela in genere un cattivo uso del potere da parte dell'amministrazione. In pratica, il ragionamento seguito dalla giurisprudenza e dalla dottrina è il seguente: l'eccesso di potere non è un vizio che può risultare in modo evidente dall'esame dell'atto; se, però, si riesce a dimostrare che il ragionamento seguito dall'amministrazione è illogico, incoerente o irragionevole, allora vuol dire che c'è eccesso di potere.

L'irragionevolezza, l'illogicità e la contraddittorietà dell'atto

Quando le premesse dell'atto sono in palese contraddizione con le conclusioni o con le motivazioni, se ne deduce l'irragionevolezza o l'illogicità dell'atto stesso (o, meglio, della scelta effettuata dall'amministrazione nell'emanare l'atto).

Sappiamo, in relazione al principio di ragionevolezza, che questa figura, intesa come vizio del provvedimento, assume una grandissima importanza, perché in genere è grazie ad essa che il giudice riesce a sindacare le scelte discrezionali dell'amministrazione. In pratica, dal momento che spesso è impossibile per il giudice ripetere lo stesso iter logico che ha portato l'amministrazione ad emettere un certo provvedimento e poter giudicare se tale iter è scorretto, si cerca di dimostrare l'illogicità e l'irragionevolezza del provvedimento, e da ciò si presume l'inopportunità della scelta operata dall'amministrazione.

Certo, la violazione del principio di ragionevolezza e logicità costituisce solo una **presunzione** dell'operato scorretto dell'amministrazione e non garantisce una certezza in tal senso; come è stato detto, esso è un sintomo dell'invalidità e, come avviene anche per le patologie mediche, la presenza del sintomo non dimostra con certezza la presenza della malattia, anche se poi la cura viene somministrata. Cioè, per capirci meglio, può capitare che un provvedimento sia annullato per illogicità o irragionevolezza, ma che in realtà esso fosse perfettamente legittimo e opportuno dal punto di vista sia teorico che pratico.

Applicando il principio di ragionevolezza sono state poi enucleate altre figure, che possono essere considerate delle sottocategorie di esso.

- **Travisamento ed erronea valutazione dei fatti**; quando il provvedimento si basa sul presupposto di fatti palesemente erronei o falsi.
- **Contraddittorietà tra più atti**; ricorre quando l'amministrazione emette un atto che è incompatibile con uno emesso precedentemente (si può fare l'esempio di un impiegato licenziato per scarso rendimento quando poco tempo prima aveva ricevuto un encomio).
- **Contraddittorietà tra più parti dello stesso provvedimento.**
- **Inosservanza di circolari**; quando l'amministrazione si discosta dalla direttiva impartita in via generale dalla stessa autorità o da un'autorità superiore. In relazione alle circolari, non è vietato discostarsi da quanto disposto da una circolare, purché però tale fatto sia motivato adeguatamente.
- **Disparità di trattamento**; quando in presenza di situazioni identiche, o analoghe, l'amministrazione applica trattamenti diversi, o, viceversa, quando in presenza di situazioni

diverse opera uguale trattamento. In considerazione del fatto che un provvedimento del genere viola il principio di uguaglianza posto dall'articolo 3 della Costituzione, qualcuno si è domandato se tale figura non debba farsi rientrare tra le violazioni di legge (BASSI).

- **Ingiustizia manifesta.** Si tratta di una figura un po' controversa, di cui la giurisprudenza ha fatto scarsa applicazione. Il provvedimento sarebbe viziato per ingiustizia manifesta «quando l'atto sia talmente iniquo da risolversi in un insanabile contrasto con i principi dell'equità e del diritto, ovvero, come pure si è detto, nella mancanza di causa dell'atto».

## Le deleghe di funzione e di sottoscrizione

Perché l'atto sostanziale acquisisca validità verso i terzi, la sottoscrizione deve essere quindi da soggetto che è abile a rappresentare l'Agenzia delle Entrate. Sono previste le deleghe, che il medesimo soggetto dirigente può rilsciare ad uno dei collaboratori non qualificati.

La delega per natura viene definita come *"l'atto dispositivo di un soggetto o dell'organo di un soggetto mediante il quale quest'ultimo, fondandosi sulla propria competenza a provvedere in ordine a un determinato oggetto, attribuisce ad altro soggetto i poteri e le facoltà che reputa necessari affinché quest'ultimo possa provvedere in modo altrettanto legittimo in ordine all'oggetto stesso entro i limiti e secondo i criteri stabiliti nell'atto di delegazione"* ( Esempio: *I dipendenti privi di alta qualifica professionale che avviano le istruttorie di accertamento, e lo gestiscono completamente. Si faccia riferimento alla particolare evidenza degli Uffici territoriali distanti dagli Ufficio provinciali diretti da Funzionari abilitati .*

La delega, per essere valida, deve risultare da un atto scritto recante data certa, cui deve seguire, sempre per iscritto, l'accettazione del delegato. Il soggetto preposto all'adempimento dell'incarico deve possedere, inoltre, tutti i requisiti di professionalità ed esperienza richiesti dalla specifica natura delle funzioni delegate, per le quali egli deve poter disporre di tutti i poteri di organizzazione, di gestione e controllo, oltre all'autonomia di spesa necessaria.

In presenza di una delega legittimamente conferita, si discute se questa determini un'efficacia liberatoria per il delegante, posto che sul piano normativo il trasferimento di funzioni, specialmente nel settore della sicurezza sul lavoro, non fa venir meno in capo al datore di lavoro l'obbligo di vigilanza sul corretto espletamento da parte dell'incaricato delle incombenze trasmesse.

Mentre la delega di firma, attraverso la firma in calce ad un provvedimento, comporta semplicemente l'autorizzazione concessa da una persona fisica ad un'altra, facendo permanere LA RESPONSABILITA' del provvedimento in capo al delegante, la delega di funzioni, attraverso uno spostamento delle competenze relative ad una questione specifica, oltre alla sottoscrizione del provvedimento, trasla la competenza *in toto* al delegato che prende pienamente il posto del delegante in maniera formale e sostanziale. ( Esempio ne è l'istruttoria dell'accertamento, il contraddittorio, la stesura dell'avviso ).

Da un punto di vista contenutistico, sarà, dunque, opportuno verificare anche il contenuto della delega, in quanto dovrà essere precisato oltre all'organo e alla persona che prende in carico determinate vicende normative, anche l'oggetto, i limiti temporali della delega e nello specifico gli atti che il delegato dovrà e potrà compiere in sostituzione del delegante; questo perché negli anni, oltre alla circostanza dell'omessa allegazione della delega durante i processi, spesso ci si è trovati dinanzi a delle deleghe recanti date antiche e non corrispondenti con i procedimenti in corso. La delega di funzione non è continuativa ma deve essere concessa per ogni atto.

Lo Statuto del Contribuente all'art. 10 sottolinea che: " i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria, sono improntati al principio della collaborazione e buona fede".

La norma si fa interprete della previsione Costituzionale che all'art. 97 recita: " I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione."

Assistiamo, invece, oggi ad **"atti di fiducia"** dei contribuenti relativamente alle fantomatiche deleghe e alle persone delegate e ad affannose e spesso giurisdizionali ricerche della conformità dell'art. 42 del DPR 600/73.

### "Vecchia" Giurisprudenza di Cassazione ( 2004 )

In tempi in cui nessuno sospettava che un singolo caso avrebbe inciso con gli effetti di una *class action*, la quinta sezione tributaria, senza, evidentemente, la pressione del pericolo di frana, pronunciava:

*"... l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, art. 42, se non reca la sottoscrizione del Capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Se la sottoscrizione non è quella del Capo dell'ufficio titolare ma di un funzionario, quale 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 della delega del titolare dell'Ufficio. Fermi, infatti, i casi di sostituzione e reggenza di cui al D.P.R. 8 maggio 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 (Cass. sez. 5, n. 14626 del 10 novembre 2000)".*

Dispensa redatta a cura di Romeo Romei,  
dell'Ordine dei dottori Commercialisti ed esperti contabili di Latina

per il 2' Corso sull'accertamento e Processo Tributario  
tenuto in Latina da 21 marzo al 9 maggio 2016  
presso la Facoltà di Economia della Università degli Studi di Roma " La Sapienza"  
sede staccata di Latina