

Incarichi dirigenziali illegittimi e validità degli atti impositivi

di **Giorgio Infranca, Raffaello Lupi**

La sentenza della Corte costituzionale sulle procedure di attribuzione degli incarichi dirigenziali all'interno dell'Agenzia delle entrate è stata utilizzata per considerare illegittimi gli atti di accertamento emessi da funzionari incaricati. Esaminiamo qui le argomentazioni secondo cui l'illegittimità dell'attribuzione dell'incarico si ripercuote sulla validità degli atti e quelle secondo cui gli incarichi riguardano un profilo organizzativo interno della Pubblica amministrazione, non i requisiti di professionalità degli agenti; i relativi riflessi esterni all'Amministrazione, sui contribuenti, non possono quindi essere automatici, non attenendo alla competenza tecnica dei funzionari incaricati, già vagliati da precedente concorso, ma al coordinamento e alla supervisione dell'attività di ufficio.

■ Un difetto di legittimazione alla sottoscrizione degli atti

Giorgio Infranca

La questione

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 37 depositata lo scorso 17 marzo 2015 (1), ha dichiarato l'illegittimità, per violazione degli artt. 3, 51 e 97 della Costituzione, dell'art. 8, comma 24, del D.L. n. 16/2012, norma che consentiva all'Amministrazione finanziaria il conferimento temporaneo di incarichi dirigenziali, al di fuori del normale *iter* concorsuale, mediante stipula di contratti di lavoro a tempo determinato (2).

Oggetto del presente contributo non è la disamina della pronuncia della Consulta (3), ma l'indagine sulla sorte degli atti impositivi sottoscritti dai dirigenti nominati ai sensi della normativa dichiarata illegittima.

Ci si chiede se la censura di incostituzionalità in discorso, che attiene all'organizzazione interna dell'Amministrazione finanziaria, possa incidere anche all'esterno, vale a dire sulle singole deleghe conferite ai e dai dirigenti la cui nomina è interessata dalla sentenza della Consulta, nonché sulla validità degli atti impositivi sottoscritti dagli stessi. Il tema è complesso, ma occorre necessariamente partire dal (ritengo non superabile) riferimento normativo e, in particolare, dall'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 che detta le regole in materia di sottoscrizione degli avvisi di accertamento per le imposte dirette, applicabile anche ai fini IVA (4).

Giorgio Infranca - Avvocato in Milano - Studio Roveda e Associati

Note:

(1) Il cui testo è riportato, per stralcio, a seguire.

(2) L'art. 8, comma 24, del D.L. n. 16/2012 (convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge n. 44/2012) prevede che «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 [termine prorogato sino al 31 dicembre 2015, ndr] 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».

(3) Per il testo della sentenza si veda *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Per un'analisi alla sentenza, si veda: G. Marino, «Dirigenti delle agenzie fiscali: le procedure di nomina sono illegittime», in *Diritto & Giustizia*, n. 10/2015, pag. 35.

(4) In materia di IVA, il comma 1 dell'art. 56 del D.P.R. n. 633/1972 rimanda ai modi stabiliti per le imposte dirette e quindi richiama implicitamente il D.P.R. n. 600/1973 e quindi anche l'art. 42 dello stesso decreto, come confermato anche da Cass., 14 giugno 2013, n. 14942, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

L'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 al comma 1 prevede 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».

Il comma 3 di tale disposizione prevede che l'avviso sottoscritto in violazione di quanto previsto al comma 1 sia sanzionato con la nullità dell'avviso di accertamento stesso.

Per quanto concerne il soggetto a cui è delegabile la sottoscrizione, il riferimento normativo («altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato») riguarda posizioni oggi, a dire il vero, non più sussistenti e, in ogni caso, non fornisce un'indicazione precisa in punto.

Per determinare, quindi, a quali soggetti sia delegabile la sottoscrizione degli avvisi di accertamento, occorre riferirsi al CCNL delle Agenzie fiscali, che prevede un sistema di classificazione del personale articolato in tre aree: la prima, la seconda e la terza.

I funzionari appartenenti alla terza e più elevata area professionale «svolgono, nelle unità di livello non dirigenziale a cui sono preposti, funzioni di direzione, coordinamento e controllo di attività rilevanti». Si può pertanto desumere che il riferimento agli «impiegati della carriera direttiva» di cui all'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 riguardi proprio questi ultimi soggetti.

Alla luce di ciò, la sottoscrizione degli avvisi di accertamento può essere effettuata:

- dal Direttore provinciale;
- su delega del Direttore provinciale, dal Direttore dell'Ufficio preposto all'accertamento;
- su delega del Direttore provinciale, da altri dirigenti;
- su delega del Direttore provinciale, da funzionari appartenenti alla terza area professionale.

A fronte del dettato normativo richiamato, l'atto di accertamento in materia di imposte sui redditi e IVA, sottoscritto in difformità rispetto alle modalità indicate dalla legge (e, in particolare, da un soggetto che non riveste la qualifica idonea per la sottoscrizione), è nullo o meglio annullabile. E' nota infatti la specificità delle nullità in materia tributaria per cui l'atto impositivo, anche se qualificato *ex lege* come «nullo», è invece immediatamente efficace e conserva tale efficacia qualora

il contribuente interessato non denunci, entro i termini di legge, l'esistenza del vizio invalidante.

La tesi dell'Amministrazione finanziaria

Secondo l'opinione dell'Amministrazione finanziaria (5), gli atti impositivi in discorso non sarebbero interessati da alcun vizio di illegittimità sulla base delle seguenti considerazioni.

In primo luogo, secondo l'Agenzia delle entrate, la delega di cui all'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, qualora sussistente, deve essere intesa come una mera «delega di firma», che consiste semplicemente in un'autorizzazione a sottoscrivere, avente carattere organizzativo e interno. Essa servirebbe a definire l'organizzazione del lavoro all'interno dell'Ufficio, rispondendo quindi solo a esigenze di deconcentrazione del lavoro amministrativo.

Gli eventi che riguardano la delega non avrebbero quindi alcuna incidenza rispetto alla validità degli atti di accertamento.

In secondo luogo, gli atti sarebbero salvi sulla base della teoria del c.d. «funzionario di fatto», come sviluppata dalla giurisprudenza amministrativa, in base alla quale quando la nomina di un soggetto a organo della Pubblica amministrazione si appalesi illegittima e venga annullata, gli eventuali atti adottati da tale soggetto restano efficaci, essendo di norma irrilevante verso i terzi il rapporto in essere fra la Pubblica amministrazione e la persona fisica dell'organo che agisce.

Secondo l'Agenzia delle entrate opererebbe, quindi, anche in ipotesi di illegittimità della sottoscrizione dell'avviso di accertamento, la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo emanante.

Infine, l'Amministrazione finanziaria ritiene che l'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 imponga solo che gli avvisi di accertamento siano sottoscritti dal «capo dell'ufficio» (o da un suo delegato) soggetto che non necessariamente deve rivestire la qualifica di dirigente, come sottolineato dalla Corte di Cassazione nella sentenza 10 agosto 2010, n. 18515.

Nota:

(5) Cfr. Interrogazione parlamentare n. 5-01563 del 26 novembre 2013; intervista al Direttore Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate, Vincenzo Busa apparsa su *Il Sole - 24 Ore* del 19 marzo 2015.

Rilievi critici

Le ragioni dell'Amministrazione finanziaria non possono essere condivise.

Innanzitutto, come confermato in dottrina (6) e anche recentemente dalla giurisprudenza di merito, la delega di cui all'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 deve essere considerata una vera e propria delegazione di attribuzioni, e precisamente, l'attribuzione a deliberare un provvedimento o un atto a contenuto decisorio avente rilevanza esterna.

Recentemente, la Commissione tributaria provinciale di Benevento ha precisato che la «delega non può essere considerata alla stregua di un atto interno privo di rilevanza esterna, in quanto si inserisce in un procedimento amministrativo, attribuendo al funzionario delegato la funzione di poter emettere «un atto decisorio (provvedimento) con rilevanza esterna (avviso di accertamento)» (7).

E' vero che la pronuncia di incostituzionalità in commento investe il sistema normativo di attribuzione degli incarichi e riguarda, quindi, le modalità interne operative della Pubblica amministrazione, ma tale illegittimità non può non avere ricadute anche all'esterno sul piano (pur distinto) delle singole deleghe conferite ai singoli funzionari che devono poter essere oggetto di controllo e verifica da parte del contribuente. Del resto, la Suprema Corte di Cassazione ha affermato che «l'esistenza e la validità della delega conferita possono essere contestate e verificate in sede giurisdizionale, implicando l'indagine e l'accertamento sul tema un controllo, non sull'organizzazione interna della p.a. ma sulla legittimità dell'esercizio della funzione amministrativa e degli atti integranti la relativa estrinsecazione» (8).

Nemmeno può soccorrere l'ipotesi di salvezza degli atti sulla base della teoria amministrativa del cd. funzionario di fatto. E ciò, sia in considerazione dello stretto ambito in cui questa figura opera, sia in ossequio al regime di invalidità - amministrativa - eventualmente applicabile (regime che non può essere però traslato puramente e semplicemente in campo tributario).

Occorre ricordare innanzitutto che la figura del cd. funzionario di fatto «trova vita solo allorché si tratti di esercizio di funzioni essenzia-

li e/o indifferibili, che per loro natura riguardino i terzi con efficacia immediata e diretta ed, inoltre, è invocabile solo a vantaggio dei terzi medesimi» (9).

Essa infatti risponde, da un lato, all'esigenza di salvaguardare la continuità dell'azione amministrativa e, dall'altro, a quella di tutelare l'affidamento del soggetto terzo che, in buona fede, senza colpa e ragionevolmente, abbia fatto affidamento sull'attività del funzionario col quale è entrato in contatto e del quale ha ritenuto legittimo l'esercizio della pubblica funzione.

Conseguentemente, siffatta figura è utilizzabile soltanto - nell'ottica della tutela della buona fede del terzo - per gli atti favorevoli a quest'ultimo, sicché non può trovare applicazione in ipotesi di atto lesivo della sfera giuridica dell'impugnante (10), così come avviene con riferimento agli atti tributari che incidono sugli interessi patrimoniali del contribuente, quali gli avvisi di accertamento e rettifica disciplinati dall'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973.

Ciò chiarito, occorre verificare se, a supporto della salvezza degli atti in questione, possano soccorrere altre norme dettate in ambito amministrativo.

Passando in particolare a esaminare le conseguenze, in termini di validità, degli atti potenzialmente «sfavorevoli» sottoscritti da soggetti non legittimamente deputati a farlo, è necessario distinguere l'ipotesi in cui il soggetto agisce in mancanza della norma giuridica attributiva del potere esercitato con il provvedimento amministrativo (carenza in astratto) dall'ipotesi in cui al soggetto manca solo concretamente il potere di emanare l'atto (carenza in concreto).

In considerazione del nuovo regime di invalidità

Note:

(6) Per una recente ricostruzione sul tema, si veda M. Pastorino, «La sottoscrizione dell'avviso di accertamento», in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 6/2013, pag. 987.

(7) Comm. trib. prov. Benevento, 22 luglio 2014, n. 931, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(8) Cass., 27 ottobre 2000, n. 14195, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(9) Principio ribadito da Tar Lazio, Roma, Sez. II, 15 marzo 2012, n. 2550; nello stesso senso Cons. St., Sez. IV, 20 maggio 1999, n. 853.

(10) Si vedano in questo senso: Cons. St., Ad. P., n. 6 del 1993, Cons. St., Sez. IV, n. 749 del 1999.

degli atti amministrativi introdotto dalla legge n. 15/2005, nel primo caso l'atto sarebbe nullo per difetto assoluto di attribuzione ai sensi dell'art. 21-*septies* della legge n. 241/1990, nel secondo, l'atto sarebbe invece solo annullabile ai sensi dell'art. 21-*octies* della legge n. 241/1990 ove si prevede al primo comma che «È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza».

In questo senso, la giurisprudenza amministrativa ha precisato che «l'art. 21-*septies*, nell'introdurre per la prima volta in generale, la categoria normativa della nullità del provvedimento amministrativo, ha ricondotto a tale radicale patologia solo il difetto assoluto di attribuzione, che evoca la c.d. carenza di potere in astratto, cioè la mancanza in astratto della norma giuridica attributiva del potere esercitato con il provvedimento amministrativo, con ciò facendo rientrare nell'area dell'annullabilità la categoria della carenza di potere in concreto» (11).

Se è indubbio che il caso qui in esame possa rappresentare, in teoria, un'ipotesi di «carenza di potere in concreto», occorre interrogarsi sulla legittimità di una eventuale estensione, anche agli avvisi di accertamento in discorso (illegittimamente sottoscritti), del generale regime di annullabilità di cui all'art. 21-*octies* della legge n. 241/1990 e, soprattutto, della regola di cui al comma 2 della stessa norma ai sensi del quale «non è annullabile il provvedimento amministrativo vincolato emesso in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora sia palese che il contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato».

Si ricorda che tale disposizione, in ossequio al generale principio di conservazione degli atti giuridici, accoglie una concezione sostanzialistica dell'invalidità del provvedimento rispetto alle violazioni meramente procedurali. La dequotazione dei ccdd. vizi formali si inserisce nella logica di una amministrazione di risultato, con l'intento di dare prevalenza alla correttezza sostanziale dell'azione amministrativa.

E' plausibile dire che nell'ipotesi in cui tale norma potesse trovare piena cittadinanza anche in relazione a tutti gli atti tributari, anche gli avvisi di accertamento sottoscritti dai dirigenti nomi-

nati illegittimamente potrebbero subirne i relativi effetti sananti.

Ma così non pare. Almeno nei termini che seguono.

Nonostante in dottrina il tema (applicabilità dell'art. 21-*octies* della legge n. 241/1990 a tutti gli atti tributari) non abbia trovato una soluzione univoca (12), ritengo che la norma in discorso non operi con riferimento agli atti tributari, quantomeno in quelle fattispecie in cui il Legislatore abbia previsto una specifica regolazione e, soprattutto, una espressa sanzione in caso di inosservanza della predetta regolazione.

L'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 è un caso di questi.

La validità della sottoscrizione dell'avviso costituisce, per scelta del Legislatore, condizione essenziale e imprescindibile ai fini dell'attribuibilità del provvedimento impositivo al suo autore e, in mancanza, ne ha fatto conseguire, la nullità dell'atto.

Per queste ragioni, a sostegno della inapplicabilità della regola di cui all'art. 21-*octies* della legge n. 241/1990 pare sufficiente richiamare il principio di specialità della disciplina tributaria. Tale principio impedisce che la disciplina *ex art. 21-*octies** della legge n. 241/1990 possa essere estesa in ambito tributario per neutralizzare l'essenzialità dei requisiti formali e procedurali dell'azione impositiva, qualora essi siano imposti a pena di nullità da norme speciali tributarie, con il fine di assicurare maggiori garanzie di correttezza, trasparenza e tutela del contribuente.

Mette inoltre conto rilevare che la regola del depotenziamento dei vizi formali e procedurali riguarda solo quegli atti aventi una funzione «strettamente vincolata».

Certamente la funzione impositiva è una funzione vincolata e non discrezionale (in mancanza di una valutazione comparativa di interessi pubblici e privati diversi), ma è altrettanto vero che gli atti tributari sono quasi sempre valutativi, caratterizzati da margini di apprezzamento e, quindi, tutt'altro che meccanici.

Note:

(11) TAR Sicilia Palermo, Sez. III, 8 maggio 2006, n. 994. In senso conforme: Tar Lazio Roma, Sez. I, 3 marzo 2009, n. 2192, in www.giustamm.it.

(12) Per una rassegna delle diverse posizioni sul tema, si veda: S. Zagà, *La Validità degli atti impositivi*, Padova, 2012, pag. 150 ss.

Si ritiene infatti che «il concetto di «vincolatezza» cui circoscrive il proprio ambito applicativo l'art. 21-*octies*, 2° comma, primo periodo, è qualcosa di diverso dalla «vincolatezza» di un atto tributario, il quale non è quasi mai un «atto seriale», risultato di una meccanica applicazione di una (chiara) norma di legge, bensì un atto il cui contenuto è, di regola, il risultato di una complessa attività dell'Amministrazione finanziaria di acquisizione e valutazione di fatti fiscalmente rilevanti e di conseguente sussunzione della fattispecie concreta (così ricostruita e valutata) nella fattispecie impositiva astratta tipizzata dalla norma» (13).

La regola del depotenziamento dei vizi formali e procedurali quindi può ritenersi applicabile solo ove non sia stata prevista una specifica sanzione dalla disciplina speciale tributaria (14) e, comunque, solo per quegli atti tributari a contenuto strettamente vincolato ovvero privi di una qualsiasi attività valutativa da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La specifica sanzione di nullità dell'avviso di accertamento prevista all'art. 42, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 costituisce quindi elemento dirimente ai fini dell'inoperatività della presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo che può trovare applicazione solo qualora la legge non preveda espressamente l'essenzialità della sottoscrizione.

Tanto è vero che la Suprema Corte ha statuito che «solo in diversi contesti fiscali quali ad esempio la cartella esattoriale, il diniego di condono, l'avviso di mora - opera la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio esso è adottato (Cass. n. 11458 del 2012, diniego di condono; n. 4283 del 2010, avviso di mora; n. 8248 del 2006, attribuzione di rendita; n. 13461 del 2012, cartella. Cfr., in materia di lavoro e previdenza, Cass. n. 13375 del 2009, ordinanza ingiunzione, e n. 4310 del 2001, atto amministrativo)» (15).

Infine, nemmeno sposta i termini della questione la pronuncia della Suprema Corte citata dall'Amministrazione finanziaria (16), secondo la quale non è necessario che il capo dell'Ufficio sottoscrittore dell'avviso di accertamento rivesta anche la qualifica dirigenziale.

Infatti, detta pronuncia riguarda un avviso di ac-

certamento emesso prima della istituzione delle Agenzie fiscali e precedentemente all'approvazione dello statuto dell'Agenzia delle entrate e del Regolamento di Amministrazione (17), atti con cui sono stati regolati l'organizzazione, l'articolazione e le competenze degli Uffici.

In particolare, il Regolamento, all'art. 5, comma 6, prevede che «Gli avvisi di accertamento sono emessi dalla direzione provinciale e sono sottoscritti dal rispettivo direttore o, su 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» e al precedente comma 5 sancisce che «le direzioni provinciali sono uffici di livello dirigenziale».

Pertanto, il precedente giurisprudenziale evocato dall'Amministrazione finanziaria non pare in termini rispetto all'attuale organizzazione degli Uffici.

Considerazioni conclusive

In conclusione, il dato normativo rimane, a mio avviso, insuperabile (18).

Note:

(13) S. Zagà, «La regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali degli atti amministrativi vincolati ed il vizio di motivazione della cartella di pagamento», in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 3/2013, pag. 461.

(14) In questo senso si veda Cass., 21 marzo 2012, n. 4516, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(15) Cass., 14 giugno 2013, n. 14942, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 5 settembre 2014, n. 18758, *ivi*, che hanno confermato la nullità dell'avviso di accertamento, se non reca la sottoscrizione del capo dell'Ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

(16) Cass., 10 agosto 2010, n. 18515, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(17) Approvato con delibera del Comitato direttivo n. 4 del 30 novembre 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 36 del 13 febbraio 2001.

(18) Del resto, la stessa Amministrazione finanziaria, nella circolare 30 aprile 1977, n. 7/1496, n. 7/1496, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, dell'allora Direzione generale delle Imposte Dirette, prevedeva che, in sede di accertamento, «le cautele da adottarsi sotto il profilo formale [...] devono, altresì, comportare il più esteso controllo circa l'avvenuta sottoscrizione dell'avviso da parte dell'Ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Infatti, la regolare sottoscrizione dell'avviso, secondo quanto discende dall'art. 42 del D.P.R. n. 600 soprarichiamato, è requisito di validità dell'atto in esso contenuto e, in nessun caso, può farsi a meno di tale sottoscrizione senza incorrere nella nul-

(segue)

La scelta in merito alla prevalenza degli interessi in gioco è stata operata in modo netto dal Legislatore che ha ritenuto la sottoscrizione degli avvisi condizione essenziale e imprescindibile per l'attribuibilità del provvedimento impositivo al suo autore.

Non qualsiasi firma apposta all'atto può ritenersi sufficiente ad integrare gli estremi della sottoscrizione: è necessario che il conferimento del potere di sottoscrivere ad altro dirigente sia stato regolarmente previsto in un atto formalmente perfetto, con conseguente nullità in caso contrario.

L'interpretazione letterale e sistematica del dato normativo trova conforto anche nella *ratio* della norma in esame: la verifica dei poteri del sottoscrittore da parte del contribuente non inerisce al controllo sull'organizzazione interna della Pubblica amministrazione, ma a quello sulla legittimità dell'esercizio della funzione amministrativa, quale espressione del diritto a un esercizio corretto del potere da parte della Pubblica amministrazione in ossequio all'art. 97 della Costituzione.

Sul punto, è altresì opportuno ricordare che è onere dell'Amministrazione finanziaria dimostrare, in caso di contestazione, il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'Ufficio (19).

Ritengo quindi vi siano gli estremi per impugnare gli atti sottoscritti dai dirigenti la cui nomina è interessata dalla pronuncia della Consulta, sebbene con le seguenti limitazioni sostanziali e processuali.

Qualora l'avviso di accertamento fosse stato sottoscritto dal direttore provinciale illegittimamente nominato, l'atto sarebbe annullabile e la tesi contraria dell'Amministrazione finanziaria sarebbe difficilmente accoglibile; se invece l'avviso di accertamento fosse stato sottoscritto da dirigente nominato illegittimamente, ma su delega di un Direttore Provinciale non interessato dalla pronuncia della Corte Costituzionale, l'Agenzia delle entrate potrebbe sostenere, con qualche probabilità di successo, la legittimità dell'atto impositivo basandosi sulla qualifica di «funzionario della terza area» - comunque sussistente - idonea a consentire in astratto la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento.

Naturalmente l'avviso sarebbe comunque annullabile qualora la delega, pur esistente, provenisse invece da un Direttore Provinciale illegittimamente nominato.

E' bene precisare infine che la questione deve, in ogni caso, essere valutata alla luce delle preclusioni processuali.

L'eventuale nullità dell'avviso di accertamento non opera automaticamente, ma deve essere fatta valere mediante specifica eccezione sollevata con il ricorso introduttivo di primo grado, con la conseguenza che, ove non proposta nei suddetti termini, è preclusa la possibilità di farla valere successivamente (20). Pertanto, un contenzioso potrebbe instaurarsi sul punto solo con riguardo agli avvisi di accertamento per i quali non sia ancora spirato il termine di impugnazione.

Note:

(segue nota 18)

lità dell'accertamento prevista dall'ultima comma nello stesso art. 42, tenuto presente che nell'ambito della previsione normativa in parola deve ritenersi attratta anche l'ipotesi di sottoscrizione apposta da impiegati non forniti della prescritta delega del titolare dell'ufficio».

(19) Sul punto, la giurisprudenza è granitica. Si veda da ultimo: Cass., 5 settembre 2014, n. 18758, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Id., 14 giugno 2013, n. 14942, *ivi*.

(20) Ai sensi dell'art. 61 del D.P.R. n. 600/1973, comma 2, «la nullità dell'accertamento ai sensi del terzo comma dell'art. 42 e del terzo comma dell'art. 43, e in genere per difetto di motivazione, deve essere eccepita a pena di decadenza in primo grado.

■ L'irrilevanza esterna di una discriminazione interna, tra funzionari direttivi

Raffaello Lupi

Le tendenze giurisprudenziali sopravvenute

L'articolo che precede è stato redatto diligentemente da Giorgio Infranca alcuni mesi or sono, e adesso corre l'obbligo, a chi scrive, di segnalare che numerose sentenze di merito hanno seguito le argomentazioni da lui indicate. Tra l'altro è stato anche superato il muro della mancata rilevazione del vizio in sede di impugnativa, in quanto si è ritenuto che la possibilità di far valere l'invalidità decorresse *ex post* dalla pubblicazione della sentenza della Corte costituzionale. Personalmente, su questo profilo, rispettoso del diritto di difesa e della tutela dell'affidamento, posso concordare. Nel senso che, se esiste «vizio» nella redazione dell'atto, per via dell'attribuzione di poteri ai dirigenti con norma ritenuta *ex post* incostituzionale, non si può far carico ai contribuenti di non aver previsto la sentenza e di non aver chiesto, tra i motivi di ricorso, la rimessione degli atti alla Corte costituzionale per incostituzionalità della nomina del dirigente firmatario. Ci sono anche sentenze di segno opposto, ed escludiamo quindi «la conta», destinata ad aggiornarsi inevitabilmente *in progress*, soffermandoci invece sui ragionamenti. Che purtroppo mancano clamorosamente, sostituiti da un miscuglio di stereotipi, nelle sentenze che avallano la tesi della nullità degli atti in questione.

La carenza di strumentario giuridico dietro l'invalidità

Alcune sentenze, favorevoli alla nullità, sono anche lungamente motivate. Si tratta di espressioni stereotipe, genericamente in tema, prive di un vero e proprio filo conduttore. Ci si trova un po' tutto il repertorio dei discorsi genericamente in tema (21), ed in esse sono inanellati riferimenti normativi, richiami giurisprudenziali, enunciazioni lapalissiane, riferimenti storico fattuali e varie divagazioni affini, ma non pertinenti, come quelle relative alla legittimazione del sottoscrittore dell'atto (su cui si sofferma Infranca, ma ve-

dremo subito che il profilo è diverso) e quelle relative al c.d. «funzionario di fatto».

Al di là di queste litanie di stereotipi, emerge un inquietante filo conduttore di sapore vagamente civilistico, secondo cui, grossolanamente e genericamente, ciò che è illegittimo, cioè la nomina dirigenziale, «non vale», sotto tutti i profili; è un po' come quando, tra ragazzi, si vuole ricominciare dall'inizio una partita giocata con qualche irregolarità, magari perché qualcuno aveva sbagliato facendo «la conta», per estrarre chi «si doveva accecare» giocando a nascondino, o per fare le squadre a «rubabandiera». Da molte sentenze traspare cioè l'incapacità di contestualizzare le diverse tipologie di invalidità in relazione agli obiettivi delle rispettive regole, alcune delle quali riguardano, intuitivamente, l'organizzazione degli uffici, ed altre il diritto dei contribuenti ad essere accertati da funzionari con adeguata preparazione, cioè all'altezza della situazione. Il filo conduttore delle sentenze è l'equivoco tra la normativa sulla sottoscrizione degli atti da parte del capo dell'ufficio, o di un suo delegato, e la diversa questione della legittimità amministrativa della nomina del medesimo capo dell'Ufficio. Le prime disposizioni presidiano, anche rispetto al contribuente, l'unitarietà dell'azione amministrativa, e tendono a contrastare la frammentazione dell'emissione degli atti tra funzionari diversi, anche se in possesso delle relative qualifiche professionali. Le seconde riguardano la selezione tra i funzionari direttivi aventi diritto ad essere scrutinati per la nomina a dirigente, con miglioramento di *status* e di retribuzione.

La mancata distinzione tra questi profili, con riferimenti ossessivi al concetto di nullità civilistica, riflette il noto sbilanciamento dottrinale

Nota:

(21) E' una tipologia espositiva su cui mi sono soffermato al par.4.3a del mio *Diritto amministrativo dei tributi*, liberamente scaricabile da didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/154806-Diritto-Tributario.

sugli schemi processualciviltistici, confermando la trascuratezza per la matrice amministrativa del diritto tributario.

La correttezza della sentenza della Corte costituzionale e il ruolo dei dirigenti

Sotto quest'ultimo profilo la sentenza della Corte costituzionale n. 35 del 2015 prende una posizione condivisibile rispetto alla prassi, oggettivamente discriminatoria nei confronti di gran parte dei c.d. «funzionari direttivi», di attribuire incarichi dirigenziali *ad personam*. Era una prassi poco trasparente, svolta per cooptazione, secondo una provvisorietà che, in modo tipicamente italiano, rischiava di diventare definitiva. Il dirigente serve perché anche il lavoro professionale, svolto dai funzionari direttivi, ha bisogno di una visione di insieme, di un coordinamento, di una assegnazione delle pratiche, di una omogeneità nel loro svolgimento, di una sintesi comportamentale quando ci sono divergenze tra funzionari direttivi diversi. Serve poi anche una consultazione unitaria con le «superiori gerarchie», gli Uffici della direzione regionale, quindi quelli dell'Agenzia centrale di Roma, la Guardia di finanza e l'Avvocatura dello Stato. Insomma, gli Uffici tributari, pur pieni zeppi di funzionari direttivi perfettamente in grado di curare singole pratiche, devono parlare con una voce sola come organizzazioni pluripersonali. E questa voce deve anche prendersi responsabilità quando qualcosa va storto, secondo un'altra prerogativa del dirigente. L'unitarietà della funzione, nella specie tributaria, ha bisogno di coordinamento e sorveglianza, in modo da contenere entro binari socialmente accettabili le normali diversità di criteri operativo-valutativi dei singoli funzionari direttivi. E' un po' la funzione del procuratore capo presso gli uffici del PM. Per questa funzione bastavano molti meno «dirigenti» di quelli che ci sono, anche perché la responsabilità sullo svolgimento delle singole pratiche dovrebbe essere di funzionari o di gruppi di funzionari; dopotutto il coordinatore potrebbe essere un po' alleggerito del lavoro ordinario, ed essere caricato da un lavoro di coordinamento, cioè più esteso e meno approfondito. Tutto questo anche senza essere gerarchicamente «un capo», ma in un ruolo di

coordinatore, come quello di tanti *managing partner* di molti studi legali, anch'essi aggregazione di *professionals*, cioè soggetti tecnicamente preparati allo stesso modo. Del resto, le posizioni dirigenziali, con miglioramenti retributivi, tutto sommato erano anche molte, rispetto alla necessità del suddetto lavoro di supervisione. Aver unito la progressione economico giuridica alla dirigenza ha mortificato la professionalità di molti quadri tecnici della Pubblica amministrazione; che sono stati obbligati, volendo fare carriera, a diventare i coordinatori di altri, smettendo di impegnarsi in proprio. Il pensiero va a molti amici dell'Agenzia delle entrate, che hanno dovuto abbandonare la riflessione sulla determinazione dei tributi, per occuparsi di organizzazione del personale, relative lamentele, redazione dei *budgets* e occasioni di circostanza. Si è aggiunta poi la tendenza, ulteriormente degenerativa, a scaricare le responsabilità sul dirigente; ne è derivata una reazione opposta, col dirigente che a sua volta scarica sul funzionario. In questo modo le pratiche si autoalimentano, vivono di vita propria, senza più un preciso responsabile, fino a morire di una imprevedibile morte naturale, come se si fossero decise da sole.

In un ufficio che funziona serenamente, solo una pratica su venti dovrebbe essere portata all'attenzione del dirigente, che per il resto sorveglia e coordina, ma dovrebbe firmare a occhi chiusi o meglio dare ampie deleghe di firma.

L'unicità del modello della PA ha invece appiattito le strutture altamente professionali e quelle dove esiste un gran numero di figure «esecutive» e «di concetto». La corretta moltiplicazione dei funzionari direttivi preparati, con competenze già certificate dal concorso d'ingresso e tecnicamente adeguati ai ruoli dirigenziali, crea problemi di selezione, accettando il pregiudizio del doppio livello di concorso per l'accesso alla dirigenza (22). In altri settori, tipo i corpi militari, come la Guardia di Finanza, la base di reclu-

Nota:

(22) Dove il classico concorso di erudizione nozionistica (la redazione di «temini») rischia di favorire il «bello scrivere» rispetto alla capacità di gestire le situazioni. La valutazione dei dirigenti sullo «stato di servizio» è quindi importante. Ma dev'essere condivisa e trasparente, non basata solo sulle cooptazioni.

tamento degli ufficiali è molto più ristretta dei graduati e della truppa, senza quindi affollamento all'ingresso delle posizioni dirigenziali. Nell'Agenzia delle entrate invece la piramide è rovesciata, e c'è un numero elevatissimo di funzionari direttivi. Proprio la qualità elevata della loro qualifica, e del loro lavoro professionale, ha fatto esplodere la contraddizione tra mansioni ad elevata qualificazione, spettanti anche a funzionari direttivi, già tecnicamente qualificati dai concorsi di ingresso, e scarsità delle posizioni dirigenziali. Queste ultime sono state usate, impropriamente rispetto ai fini suddetti, come strumento per erogare flessibilmente una qualche gratificazione economica a chi era ritenuto più meritevole. Se è vero che il bagaglio tecnico e professionale è omogeneo, non era accettabile all'interno che i coordinatori guadagnassero più del doppio rispetto ai coordinati.

Il sistema è socialmente inaccettabile perché non si giustifica, in una amministrazione di *professionals*, un coordinatore con uno stipendio più che doppio rispetto a quello dei coordinati, che hanno sostanzialmente il suo stesso retroterra tecnico. Il problema generale dell'insufficienza delle retribuzioni dell'Agenzia rispetto alla consulenza privata, se pensiamo al gran numero di funzionari direttivi rispetto al totale del personale, non poteva essere risolto con gli incarichi dirigenziali. Non è questa la sede per dilungarsi su quale fosse lo strumento giusto, ma quello censurato dalla Corte era sperequato.

Il sistema censurato era anche improprio in quanto era un modo per fidelizzare i «nominati», anche tenendoli un po' sotto ricatto, come sottolinea la sentenza.

I ricorrenti nel procedimento che ha portato alla sentenza della Corte costituzionale erano infatti sindacati di funzionari direttivi; è nei confronti di questi funzionari pretermessi che opera la sentenza della Corte costituzionale; questi funzionari avrebbero avuto diritto a competere ad armi pari, nell'assegnazione delle posizioni dirigenziali, coi loro colleghi illegittimamente «cooptati», secondo la prassi e le norme censurate dalla Corte costituzionale.

Irrilevanza esterna della nomina irregolare
Dalle finalità ampiamente descritte al paragrafo

precedente si desume l'insostenibilità della tesi secondo cui, dall'illegittimità dell'attribuzione dell'incarico dirigenziale, discende, a cascata, anche quella degli atti firmati da chi tale incarico ha ricevuto. Anche se la sentenza è corretta nel dispositivo, essa «non spiega», non insegna, non sistematizza, non contestualizza, non si dà carico di relativizzazioni spettanti agli studiosi, che peraltro se ne sono da tempo sottratti (23). Da alcuni passaggi della sentenza, riportati in calce, si avverte il tentativo dei giudici costituzionali di inserire dei *caveat* per prevenire la semplicistica tendenza giurisprudenziale in esame. L'oggetto del giudizio era tutt'altro rispetto alla validità degli atti emessi, riguardando la posizione gerarchica dei dirigenti incaricati, non la loro idoneità professionale. Il concetto di illegittimità, come tutti i concetti giuridici, è invece relativo e può investire singoli profili senza per questo inficiarne altri. In questo caso la Corte ha dichiarato illegittimi i funzionari «incaricati» non perché non avevano i requisiti tecnici e professionali per fare i dirigenti, ma perché erano stati scelti in modo arbitrario, sacrificando in modo opaco gli interessi di altri funzionari direttivi con analoghe caratteristiche. Abbiamo già rilevato che se la normativa dichiarata incostituzionale avesse consentito la redazione di accertamenti tributari a laureati in materie letterarie, o a uomini della strada reclutati a caso, senza requisiti di professionalità, sarebbe corretto invalidare gli atti di accertamento: qui il vizio avrebbe riguardato la qualità dell'intervento amministrativo, non la sua organizzazione e coordinamento, ma non è questo il punto. Ripetiamo infatti che non viene in discussione qui l'idoneità sostanziale dei funzionari dell'Agenzia delle entrate (incaricati e non) a redigere gli atti impositivi, stante il superamento del concorso di ingresso, per posizioni funzionali in cui è richiesta la laurea, o equipollente, con prove tendenti ad accertare la specifica professionalità in materia tributaria.

Qui il problema è infatti nell'organizzazione del

Nota:

(23) Ampiamente sul punto R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, par. 4.3b scaricabile liberamente da didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/154806-Diritto-Tributario.

lavoro interno, e la sentenza va a tutela del buon funzionamento dell'Ufficio, non dell'interesse dei contribuenti. Alcune Commissioni fanno riferimento ai c.d. funzionari di fatto, ma gli atti accertativi erano stati firmati da funzionari «di diritto», in base ai regolamenti e alle leggi vigenti, ancorchè poi dichiarati incostituzionali. Qui le sentenze, e anche l'articolo che precede, scambiano la sottoscrizione del funzionario esattamente individuato in base alle procedure normative vigenti, con la correttezza di queste procedure normative, tendenti a individuare il funzionario suddetto. Già da oggi del resto la giurisprudenza tende ragionevolmente a non annullare gli avvisi di accertamento basati su indagini dove i verificatori hanno violato disposizioni attinenti all'organizzazione amministrativa interna della loro struttura; si tratta ad esempio della verbalizzazione di violazioni su periodi di imposta non ricompresi nell'ordine di verifica, o su soggetti emersi nel corso delle indagini verso altri contribuenti. Insomma, non distinguere questi due piani equivarrebbe, sul piano logico, a rimettere in libertà un criminale arrestato da

un dirigente di polizia la cui assegnazione all'ufficio fosse nel frattempo stata annullata sul ricorso di un diverso aspirante.

Esclusi questi automatismi ci possono essere dei casi in cui il dirigente «incaricato» abbia fatto pasticci, sul piano del coordinamento manageriale e della capacità organizzativa. La violazione di regole organizzative interne potrebbe avere rilevanza esterna qualora fosse un sintomo di «abuso di potere amministrativo», dimostrando che le indagini sono sorte per finalità persecutorie, vessatorie, estorsive, ecc. Il dirigente potrebbe cioè aver creato, proprio per la sua inadeguatezza (confermata indirettamente dalla carenza della qualifica dirigenziale) disfunzioni organizzative che si riflettono sui contribuenti; questa inadeguatezza si sarebbe potuta riflettere ad esempio in trascuratezze seriali del contraddittorio coi contribuenti, o in comportamenti contraddittori nella fase anteriore all'accertamento, ivi compresi i ricorsi amministrativi per l'accertamento con adesione: in questi casi la sentenza può rafforzare i vizi presenti nell'atto, che vanno comunque indicati dal contribuente.

■ La sentenza

Corte costituzionale, Sent. 17 marzo 2015 (25 febbraio 2015), n. 37 - Pres. Criscuolo - Red. Zanon
(*stralcio*)

(*Omissis*)

4. La questione è fondata.

4.1. Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, nessun dubbio può nutrirsi in ordine al fatto che il conferimento di incarichi dirigenziali nell'ambito di un'amministrazione pubblica debba avvenire previo esperimento di un pubblico concorso, e che il concorso sia necessario anche nei casi di nuovo inquadramento di dipendenti già in servizio. (*Omissis*)

In apparenza, la disposizione impugnata non si pone in contrasto diretto con tali principi. Essa non conferisce in via definitiva incarichi dirigenziali a soggetti privi della relativa qualifica, bensì consente, in via asseritamente temporanea, l'assunzione di tali incarichi da parte di funzionari, in attesa del completamento delle procedure concorsuali.

(*Omissis*)

4.2. Per colmare le carenze nell'organico dei pro-

pri dirigenti, l'Agenzia delle entrate ha, negli anni, fatto ampio ricorso ad un istituto previsto dall'art. 24 del proprio regolamento di amministrazione. Tale disposizione consente, «[p]er inderogabili esigenze di funzionamento dell'Agenzia», la copertura provvisoria delle eventuali vacanze verificatesi nelle posizioni dirigenziali, previo interpello e previa specifica valutazione dell'idoneità degli aspiranti, mediante la stipula di contratti individuali di lavoro a termine con propri funzionari, con l'attribuzione dello stesso trattamento economico dei dirigenti, «fino all'attuazione delle procedure di accesso alla dirigenza» e, comunque, fino ad un termine finale predeterminato. Questo termine finale è stato di volta in volta prorogato, a partire dal 2006, con apposite delibere del Comitato di gestione dell'Agenzia. ... Successivamente alla proposizione della questione di costituzionalità, il termine è stato prorogato altre due volte, da

ultimo (con delibera n. 51 del 29 dicembre 2011) «al 31 maggio 2012».

Le reiterate delibere di proroga del termine finale hanno di fatto consentito, negli anni, di utilizzare uno strumento pensato per situazioni peculiari quale metodo ordinario per la copertura di posizioni dirigenziali vacanti. (*Omissis*)

Invero, l'assegnazione di posizioni dirigenziali a un funzionario può avvenire solo ricorrendo al secondo modello, cioè all'istituto della reggenza, regolato in generale dall'art. 20 del d.P.R. 8 maggio 1987, n. 266 (Norme risultanti dalla disciplina prevista dall'accordo del 26 marzo 1987 concernente il comparto del personale dipendente dai Ministeri). La reggenza si differenzia dal primo modello perché serve a colmare vacanze nell'ufficio determinate da cause imprevedibili, e viceversa si avvicina ad esso perché è possibile farvi ricorso a condizione che sia stato avviato il procedimento per la copertura del posto vacante, e nei limiti di tempo previsti per tale copertura. Straordinarietà e temporaneità sono perciò caratteristiche essenziali dell'istituto (ex plurimis, Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenze 22 febbraio 2010, n. 4063, 16 febbraio 2011, n. 3814, 14 maggio 2014, n. 10413). Ebbene, le reiterate proroghe del termine previsto dal regolamento di organizzazione dell'Agencia delle entrate per l'espletamento del concorso per dirigenti e, conseguentemente, per l'attribuzione di funzioni dirigenziali mediante la stipula di contratti individuali di lavoro a termine con propri funzionari, con l'attribuzione dello stesso trattamento economico dei dirigenti, hanno indotto la giurisprudenza amministrativa (TAR Lazio, Roma, seconda sezione, sentenze 30 settembre 2011, n. 7636, e 1° agosto 2011, n. 6884) a ritenere carenti, nella fattispecie prevista dall'art. 24 del regolamento di amministrazione dell'Agencia delle entrate, i due presupposti ricordati della straordinarietà e della temporaneità, a non configurarla come un'ipotesi di reggenza e quindi a considerarla in contrasto con la disciplina generale di cui agli artt. 19 e 52 del d.lgs. n. 165 del 2001.

In questo quadro normativo e giurisprudenziale, e nella relativa vicenda processuale, interviene il legislatore, attraverso la disposizione sospettata di illegittimità costituzionale.

(*Omissis*)

4.3. La norma impugnata ha cura di esibire, quale caratteristica essenziale, la propria temporaneità: il ricorso alla descritta modalità di copertura delle posizioni dirigenziali vacanti sarebbe provvisorio, strettamente collegato all'indizione di regolari

procedure concorsuali per l'accesso alla dirigenza, da completarsi entro un termine ben identificato, che la disposizione impugnata, in origine, fissava al 31 dicembre 2013.

(*Omissis*)

Anche considerando il tenore letterale della norma impugnata, quindi, il carattere di temporaneità della soluzione da essa prevista, sul quale insiste l'Avvocatura generale dello Stato, tende a scolorire fin quasi ad annullarsi.

4.4. Si aggiunga, per quanto necessario, che la regola del concorso non è certo soddisfatta dal rinvio (*omissis*) nella parte in cui stabilisce che gli incarichi dirigenziali ai funzionari «sono attribuiti con apposita procedura selettiva». In realtà, la norma di rinvio si limita a prevedere che l'amministrazione renda conoscibili, anche mediante pubblicazione di apposito avviso sul sito istituzionale, il numero e la tipologia dei posti che si rendono disponibili nella dotazione organica e i criteri di scelta, stabilendo, altresì, che siano acquisite e valutate le disponibilità dei funzionari interni interessati. I contratti non sono dunque assegnati attraverso il ricorso ad una procedura aperta e pubblica, (*omissis*).

4.5. In definitiva, l'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, come convertito, ha contribuito all'indefinito protrarsi nel tempo di un'assegnazione asseritamente temporanea di mansioni superiori, senza provvedere alla copertura dei posti dirigenziali vacanti da parte dei vincitori di una procedura concorsuale aperta e pubblica. (*Omissis*)



Il testo integrale della sentenza
oltre a essere disponibile
in Banca Dati BIG Suite, IPSOA
si può richiedere a
redazione.dialoghitributari@wki.it

www.edicolaprofessionale.com/dialoghitributari