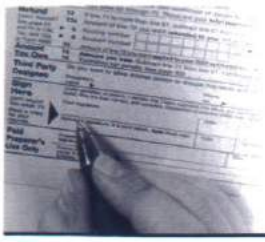

Nullità/Annullabilità degli atti firmati da dirigenti illegittimi

a cura dell'Avv. Maurizio Villani e Avv. Iolanda Pansardi

<<Gli atti dell'Agenzia delle Entrate devono essere sottoscritti dal direttore che legittimamente la rappresenta (art. 66, 67 e 68 del d.l. 300/1999), le cui attribuzioni dirigenziali possono essere derogate solamente espressamente ed in forza di legge (art. 4, c. 3, del d. lgs. 165/2001). Il Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate stabilisce che l'Agenzia si conformi ai principi della l. 241/1990 e che gli avvisi di accertamento siano sottoscritti direttamente dal direttore provinciale – nell'esercizio delle proprie prerogative dirigenziali – o per sua delega, da altri dirigenti in sottordine o da semplici funzionari, a seconda della rilevanza e complessità degli atti. Alla illegittimità costituzionale dell'art. 8, c. 24, d. l. 16/2012, dell'art. 1, c. 14, d.l. 150/2013 e dell'art. 1, c. 8, d. l. 192/2014, dichiarata con la sentenza n. 37/2015 dalla Corte Costituzionale, consegue la decadenza di tutti gli incarichi dirigenziali illegittimamente conferiti in forza di tali decreti. Poiché l'art. 42, c. 1 e 3, d.p.r. 600/1973 e l'art. 56, c. 1, d.p.r. 633/1972 stabiliscono, a pena di nullità, che tutti gli atti impositivi devono essere sottoscritti da un dirigente, tali atti sono nulli, ai sensi e per gli effetti di cui agli artt. 21 septies e 21 octies della l. 241/1990, in quanto afflitti da violazione di legge e da incompetenza ove siano stati sottoscritti da un dirigente illegittimo>>.

E' quanto ha affermato la **Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza n. 3699 del 31 agosto 2015**, sezione prima, che in sostanza ha ritenuto che **gli atti firmati dai dirigenti incaricati sono talmente nulli che la nullità può essere eccepita anche verbalmente in udienza.** Peraltro, l'Agenzia delle Entrate non avrebbe nemmeno permesso al contribuente di accedere alla lista completa di tutti gli incarichi dirigenziali coinvolti nella dichiarazione di illegittimità costituzionale con nomi e retribuzioni.

Sul punto, si è detto e scritto parecchio negli scorsi giorni laddove sul fronte del contenzioso fiscale, già ora, a pochi mesi di distanza dalla decisione della Corte Costituzionale 37/2015, tale pronuncia va ad allinearsi con un'ondata di pronunce di merito che accolgono l'eccezione sul difetto di sottoscrizione del (o delega dal) capo dell'ufficio. (si veda anche Ctr della Lombardia sentenza n. 2184/13/15 depositata il 19 maggio).

Si tratta di una decisione che ha destato parecchio scalpore, considerato che è andata ad incidere nettamente su numerosissime posizioni dirigenziali dell'Agenzia delle entrate, nonché dell'Agenzia del territorio e di quella delle dogane, che negli anni erano state ricoperte in assoluto spregio dei principi costituzionali e legislativi, che regolamentano l'organizzazione e il buon funzionamento delle pubbliche Amministrazioni.

Con una pronuncia shock, la Consulta ha dunque timbrato come illegittimi un migliaio di manager pubblici, di cui 767 nella sola Agenzia delle Entrate: ragione, lo scatto di carriera ingiustificato, che era avvenuto, per costoro, senza un'adeguata partecipazione a una trasparente procedura di selezione interna come da normativa sui contratti pubblici.

Una sentenza che ha scatenato il panico negli uffici delle Agenzie fiscali, poiché in breve si è diffusa l'equazione che potrebbe mandare in fumo migliaia di atti e procedure di accertamento o verifica fiscale.

Se i dirigenti occupavano posizioni indebite, si è detto, allora anche gli atti da loro firmati o autorizzati, ivi compresi gli avvisi che hanno poi provocato l'apertura di cartelle da parte di Equitalia, saranno illegittimi.

Una conclusione a cui l'Agenzia delle Entrate ha subito cercato di porre un argine, sottolineando la validità dei documenti emanati dall'ente.

Ciò detto, è utile ricordare che in base all'**art. 42 Dpr 600/73**:

- "gli accertamenti 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" (primo comma);
- "l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione..." (terzo ed ultimo comma).

Di conseguenza, **se l'avviso di accertamento è firmato da un non-dirigente, l'atto discrezionale e non vincolato è viziato da nullità assoluta, ai sensi dell'art. 21 septies della Legge n. 241 del 07 agosto 1990**, che testualmente dispone: "E' nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge", come, appunto, prevede il citato art. 42, terzo comma.

Giova ricordare che la **Legge n. 241 del 07 agosto 1990** determina i casi di efficacia ed invalidità dei provvedimenti amministrativi:

1) Nullità assoluta del provvedimento (art. 21 septies) "E' nullo il provvedimento amministrativo che

manca degli elementi essenziali, **che è viziato da difetto assoluto di attribuzione,** che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, **nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge".**

In particolare, si tratta di **una nullità assoluta (c.d. inesistenza giuridica), che può essere eccepita in ogni stato e grado del giudizio, anche d'ufficio, come più volte stabilito dalla giurisprudenza (Cass., sent. n. 12104 del 2003,** che se pur riguardi altra materia, va tenuta in conto per il concetto ben esposto (pagg. 13 e 14), relativo alla rilevabilità d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, della c.d. inesistenza giuridica o nullità radicale di un provvedimento, come appunto nella fattispecie dei dirigenti illegittimi).

A questo punto, gli avvisi di accertamento firmati (anche su delega) da un dirigente che tale non è, per tutto quanto sopra esposto, rientrerebbero, in una delle suddette ipotesi di nullità assoluta:

- perché l'atto è viziato da un difetto assoluto di attribuzione, in quanto sottoscritto da un non-dirigente;
- **perché gli avvisi non legittimamente sottoscritti rientrano in una ipotesi di nullità espressamente prevista dalla legge (artt. 42, commi 1 e 3, D.P.R. n. 600 del 29/09/1973, e successive modifiche ed integrazioni, e 56, comma 1, D.P.R. n. 633 del 26/10/1972, e successive modifiche ed integrazioni).**

Sul punto, giova ricordare che, prima del mutamento del quadro normativo, la Corte di Cassazione aveva affermato che la dichiarazione iva non sottoscritta, non essendo riferibile ad alcun dichiarante, priva com'è di un elemento essenziale per la produzione degli effetti che la legge le ricollega, doveva essere considerata inesistente sul piano giuridico e non sanabile **(Cassazione, sentenze n. 2662 del 1992 e n. 7957 del 1995).**

2) Annullabilità del provvedimento (art. 21 octies, comma 1) "E' annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza".

In particolare, si tratta di **una nullità relativa**, che deve essere espressamente eccepita dalla parte.

Anche in questo caso, gli avvisi di accertamento illegittimamente firmati devono essere annullati:

- **perché adottati in violazione di legge (artt. 42 e 56 citati)**;
- perché viziati da **incompetenza**, che si verifica quando l'atto amministrativo eccede dalla sfera di attribuzioni riservata all'organo preposto ed è, quindi, **un vizio attinente al soggetto**, soprattutto per quanto riguarda **il grado (c.d. incompetenza per grado)**. (si veda **Cass. sentenza n. 18448 del 18 settembre 2015).**

3) Annullabilità del provvedimento (art. 21 octies, comma 2) "Non è 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 è 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**".**

Anche in questo caso, gli avvisi di accertamento illegittimamente firmati devono essere annullati:

- l'avviso di accertamento tributario, pur rientrando a pieno titolo nel novero degli atti amministrativi, **non potrà essere, tuttavia, qualificato come "atto vincolato" nell'accezione prettamente amministrativistica del termine e, di conseguenza, non potrà soggiacere al principio di "non annullabilità per vizi di forma e/o del procedimento".**

A tal proposito, la **Cassazione, sentenza n. 3142 del 12.02.2014** ha escluso nettamente l'equivalenza "atto impositivo tributario - atto vincolato", ritenendo assolutamente errata e, dunque, non condivisibile, la tendenza indiscriminata a ritenere vincolati tutti quegli atti che non siano espressione di potere discrezionale. L'atto accertativo tributario, invero, pur rivestendo natura vincolata rispetto all'*an* - nel senso del generale dovere dell'Amministrazione finanziaria di esercitare le proprie prerogative ai fini del recupero del credito erariale in presenza di un valido presupposto impositivo - implica, comunque, l'esercizio della "discrezionalità tecnica".

Ed infatti chiariscono i giudici che l'atto impositivo, se certamente non da luogo ad esercizio di discrezionalità amministrativa, tuttavia non può ritenersi vincolato nel "quid" (tale cioè che, se il potere viene esercitato, il contenuto dispositivo dell'atto è conoscibile ex ante, in quanto già interamente predeterminato ex lege), salvo non banalizzare tale categoria dogmatica (i cui esatti limiti sono controversi in dottrina) riducendo l'elemento di vincolatività dell'atto, quanto all'"an", al generale dovere dell'Amministrazione finanziaria di esercitare le proprie attribuzioni svolgendo i controlli, le verifiche, ispezioni accessi necessari all'accertamento dei tributi, e quanto al "quid", agli effetti giuridici degli avvisi di accertamento e rettifica, quali strumenti idonei a costituire il credito erariale in presenza del presupposto impositivo: la pretesa tributaria formalizzata nell'avviso di accertamento o di rettifica, in quanto atto a contenuto "variabile" in relazione al diverso fatto economico presupposto, non pare quindi rispondere alla fenomenologia dell'atto a contenuto vincolato che "è configurabile allorché non soltanto la scelta dell'emanazione o meno dell'atto, ma anche il suo contenuto siano rigidamente predisposti da una norma o da altro provvedimento sovraordinato, sicché all'Amministrazione non residui alcuna facoltà di scelta tra determinazioni diverse" (**Corte cass. Sez. U, Sentenza n. 5445 del 5/4/2012).**

Avv. Maurizio Villani
Avv. Iolanda Pansardi