



## La delega alla sottoscrizione degli avvisi di accertamento

a cura dell'Avv. Maurizio Villani

### 1. Premessa

Con la riforma della L. 241/90, attuata dalla L. 15/2005, viene introdotto espressamente nell'ordinamento amministrativo l'istituto della nullità dell'atto amministrativo.

In particolare, la L. n. 15/2005 recante "Modifiche ed integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241, concernenti norme generali sull'azione amministrativa" ha aggiunto due previsioni normative, rispettivamente gli artt. 21 septies e 21 opties, contenenti una integrazione relativa ad alcuni dei requisiti formali degli atti posti in essere dall'Amministrazione Finanziaria.

Gli artt. 21 septies e 21 opties (L. 241/90), rubricati rispettivamente "nullità del provvedimento" e "annullabilità del provvedimento", dispongono che: "1. È 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... omissis" (art. 21 septies); "1. È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza... omissis" (art. 21 opties).

Atteso che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, allo scopo di rendere possibile un efficace diritto alla difesa del destinatario, l'Amministrazione Finanziaria dovrà prestare molta più attenzione, nel predisporre gli atti (avvisi di accertamento, rettifiche, ecc.), non solo relativamente agli aspetti sostanziali riguardanti il "quantum", ma anche e soprattutto, relativamente agli aspetti procedurali, il cui inadempimento totale o parziale potrebbe causare la nullità ad integrum.

Il primo comma dell'art. 42 del D.P.R. 600/73, nel disciplinare gli aspetti formali e sostanziali del provvedimento amministrativo, 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... omissis. L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni e la motivazione di cui al presente articolo."

### 2. Il concetto di delega: di firma o di funzioni.

Negli ultimi anni, accade, sempre più spesso, di imbattersi in avvisi di accertamento sottoscritti da persone diverse dal capo dell'Ufficio.

E così, in sede processuale, il ricorrente invoca la

nullità dell'atto perché carente della firma del capo dell'ufficio; successivamente, l'Amministrazione finanziaria provvede a depositare la delega che autorizza la firma ad un'altra persona dell'ufficio. Ci si interroga, quindi, sulla validità di codesti atti, ed in particolare sugli eventuali diversi requisiti che debba avere un atto sottoscritto da una persona diversa dal capo dell'Ufficio.

Diventa così massima l'esigenza del contribuente di verificare l'esistenza di una delega e soprattutto di verificare che il delegato sia in possesso dei requisiti professionali che gli permettano di agire per conto del direttore dell'ufficio, in virtù di qualità professionali certe e desumibili; ciò soprattutto perché l'avviso di accertamento, in quanto atto idoneo ad incidere autoritativamente sulla sfera giuridico-patrimoniale del contribuente, è un atto amministrativo che deve riunire tutti gli elementi previsti dalla legge, tra i quali, quindi, anche la sottoscrizione dell'atto stesso, ovvero il segno documentato e certo che renda esplicita, con chiara procedura di delega, la piena adesione, quale soggetto investito di pubblico potere, anche del differito mantenimento, della rappresentanza dell'Agenzia delle Entrate.

L'art. 42 del DPR 600/73 fa riferimento ad "altro impiegato della carriera direttiva delegato". In questa sede, sarebbe opportuno, dunque, cercare di individuare la funzione della delega ed in particolare la qualificazione della stessa; se intesa come delega di firma o come delega di funzioni.

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 o organo 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" (Delega; diritto amministrativo) - G. Miele; Enciclopedia del diritto.

La definizione di delega di firma e la sua distinzione con il fenomeno della delega di funzione si ritrova in frequente sia in dottrina che in giurisprudenza, senza mostrare incertezze alcune sul significato e sull'accettazione delle stesse.

Alcune correnti giurisprudenziali hanno affermato che "non può escludersi la piena validità dell'atto, completo in ogni sua parte, compresa la sottoscrizione che ne esprime all'esterno la volontà, mentre resta preclusa ogni indagine sull'organizzazione interna



dell'ufficio in ordine alle deleghe" (CTP di Como, sentenza n. 134 del 24/2/2005). Sembrerebbe quindi affermarsi un principio di insindacabilità della delega del capo ufficio innanzi all'autorità giurisdizionale, riconducibile al fatto che la delega non risulterebbe suscettibile di verifiche di legittimità in virtù della sua qualità di atto interno agli uffici. (delega di firma).

Vi è chi invece sostiene che, con la delega, un ufficio è legittimato a provvedere in ordine a specifici interessi attribuiti alla sua cura, incarica un altro a compiere una determinata attività preordinata al medesimo fine: così, il delegato acquisisce poteri e facoltà che, in base all'ordinamento generale, spetterebbero in via esclusiva al delegante. (delega di funzioni).

Così, 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 l'attribuzione 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.

La delega, dunque, in quanto atto "endoprocedimentale", deve rispettare i requisiti, le motivazioni e le ragioni giuridiche che hanno determinato la volontà dell'Amministrazione finanziaria.

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. (delega specifica e non generale).

Di talché la violazione dei principi sanciti dalla L. 241/90 – in particolare dell'art. 5 -, oltre che dei principi dello Statuto del Contribuente – artt. 5, 7, 10 – e della Costituzione Italiana – art. 97.

### **3. Il caso: la regolarità della sottoscrizione degli avvisi di accertamento.**

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.

Secondo alcune sentenze della Corte di Cassazio-

ne "... 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 10.11.2000)".

In modo più specifico, la giurisprudenza di merito ha ritenuto che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento costituisce preciso obbligo di legge, da assolversi da parte del titolare dell'ufficio. Conseguentemente, laddove il soggetto preposto intenda delegare ed abilitare altri soggetti, con qualifica dirigenziale, alla sottoscrizione degli atti aventi rilevanza esterna, incombe sull'Amministrazione finanziaria provare la sussistenza di tale attribuzione di facoltà.

Ne consegue che in assenza di idonea prova in ordine all'esercizio del potere sostitutivo o all'intervenuto conferimento di specifica delega del Direttore, il sottoscrittore non è abilitato alla sottoscrizione, rivestendo una qualifica che lo legittima esclusivamente ad espletare la sostituzione e la reggenza, nonché ad essere destinatario dei provvedimenti di delega nell'esercizio di funzioni istituzionalmente devolute al capo dell'ufficio.

La carenza di sottoscrizione dell'atto, dunque, ne determina la giuridica inesistenza ed essa è del tutto insuscettibile di sanatoria in applicazione del principio del raggiungimento dello scopo (ex art. 42 DPR 600/73).

In conclusione, appare evidente che l'irregolarità della sottoscrizione degli avvisi di accertamento, comporta inevitabilmente la nullità degli atti stessi, in virtù anche dell'inosservanza dei principi sanciti in materia processuale – tributaria oltre che delle disposizioni a garanzia del contribuente, quale contraente più debole nei processi tributari.

Al fine di consentire il corretto svolgimento dei processi tributari e di consentire l'applicazione dei principi relativi all'attuazione del Giusto Procedimento, come sancito dall'art. 111 della Costituzione, sarebbe auspicabile, anche attraverso una regolazione normativa, che gli atti adottati in violazione delle disposizioni contenute nello Statuto del Contribuente, siano nulli senza possibilità di rimessione alcuna.

### **4. Violazione e falsa applicazione dei principi in materia di incarichi dirigenziali e di reggenza dirigenziale (TAR - Lazio, 6884/2011).**

La sentenza n. 6884 emessa dal TAR Lazio il 25 maggio 2011, annulla la delibera del comitato di gestione n. 55 del 02.12.2009, con cui è stato istituito l'art. 24

del regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate.

Sono così nulle i 3/4 delle nomine dirigenziali dell'Agenzia delle Entrate pari a 376 posti dirigenziali regolari rispetto ai 1.143 dislocati sul territorio nazionale!!! Il giudice amministrativo ha stabilito che la figura del dirigente è soltanto quella riconosciuta dalla fonte normativa e che l'istituto della reggenza non può che avere carattere di eccezionalità ed impone alla Pubblica Amministrazione di rimuoverne le cause nei modi e nei termini fissati dalla legge.

Il TAR ha dichiarato illegittimo l'art. 24 del regolamento di amministrazione dell'Agenzia, che, costituito su misura per consentire le nomine annullate, permetteva di coprire i posti vacanti dell'organico dirigenziale con incarichi ai funzionari.

In sostanza, viene contestata la possibilità dell'Agenzia di conferire incarichi dirigenziali a funzionari non in possesso della qualifica relativa, al di fuori delle ipotesi tassativamente previste dalla legge, senza indicazione del termine di durata e senza che l'ente abbia provveduto a bandire le procedure concorsuali per l'accesso alla qualifica dirigenziale.

L'art. 24 del regolamento di amministrazione, nel testo risultante dalla delibera del Comitato di gestione n. 55 del 02.12.2009 – oggetto di impugnazione –, stabilisce che: "per inderogabili esigenze di funzionamento dell'Agenzia, le eventuali vacanze sopravvenute possono essere provvisoriamente coperte, previo interpello e salva l'urgenza, con le stesse modalità di cui al comma 1 (cioè mediante la stipula di contratti 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 al 31 dicembre 2010".

Evidente, dunque, la censura di diritto relativamente all'art. 52 della Riforma Brunetta (rubricato "disciplina delle mansioni") che prevede: "1. Il prestatore di lavoro deve essere adibito alle mansioni per le quali è stato assunto o alle mansioni considerate equivalenti nell'ambito della classificazione professionale prevista dai contratti collettivi, ovvero a quelle corrispondenti alla qualifica superiore che abbia successivamente acquisito per effetto dello sviluppo professionale o di procedure concorsuali o selettive. L'esercizio di fatto di mansioni non corrispondenti alla qualifica di appartenenza non ha effetto ai fini dell'inquadramento del lavoratore o dell'assegnazione di incarichi di direzione;

2. Per obiettive esigenze di servizio, il prestatore di lavoro può essere adibito a mansioni proprie della qualifica immediatamente superiore: a) nel caso di vacanza di posto in organico, per non più di sei mesi, prorogabili fino a dodici, qualora siano state avviate le procedure per la copertura dei posti vacanti come previsto al co. 4; b) nel caso di sostituzione di altro dipendente assente con diritto alla conservazione del posto, con esclusione dell'assenza per ferie, per la durata dell'assenza...

4. Nei casi di cui al comma 2, per il periodo di effettiva prestazione, il lavoratore ha diritto al tratta-

to previsto per la qualifica superiore. Qualora l'utilizzazione del dipendente sia disposta per sopprimere a vacanze dei posti in organico, immediatamente, e comunque nel termine massimo di novanta giorni dalla data in cui il dipendente è assegnato alle predette mansioni, devono essere avviate le procedure per la copertura dei posti vacanti."

Secondo i dati forniti dall'Agenzia delle Entrate, una parte rilevante dei posti vacanti è stata coperta secondo le indicazioni regolamentari di cui alla delibera impugnata, da cui si evince palesemente l'intento elusivo della stessa, sia in termini di competenze professionali ad personam, sia in termini di profili organizzativi dell'organico amministrativo.

Il conferimento dell'incarico dirigenziale in favore di un funzionario non dirigente, in virtù dell'assegnazione di mansioni superiori ed al di fuori di quelle previste dalla legge, deve considerarsi nullo ai sensi e per gli effetti dell'art. 52 del D. Lgs. 165/2001 che al comma 5 prevede "Al di fuori delle ipotesi di cui al comma 2, è nulla l'assegnazione del lavoratore a mansioni proprie di una qualifica superiore ....".

Gli aspetti di transitorietà e di occasionalità stabiliti nelle disposizioni della riforma Brunetta non solo non sono mai stati recepiti, ma non possono essere riconducibili all'ambito di temporanea reggenza, in quanto i conferimenti di incarichi vengono poi, all'atto pratico, rinnovati di anno in anno e senza limiti di tempo. Emerge così una deroga a tutte le disposizioni relative al buon funzionamento dei procedimenti amministrativi, sia da un punto di vista organizzativo – interno, oltre che, e non da meno, da un punto di vista esterno, in virtù delle gravi ripercussioni che queste violazioni riflettono sull'andamento dei processi tributari scaturenti dall'invio di atti amministrativi emanati dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate, nelle persone dei "dirigenti" – che dirigenti non sono e probabilmente non lo saranno mai!

In buona sostanza, ogni volta che un contribuente riceve un avviso di accertamento – e questa circostanza varrebbe anche e soprattutto per gli anni precedenti – ci si dovrebbe premurare di andare a ricercare il nominativo del dirigente che ha sottoscritto l'avviso e verificare la validità e la legittimità della sua sottoscrizione, in virtù di poteri effettivamente conferitigli.

Nonostante la turbolenza degli ultimi tempi, il direttore Befera, si stringe ai suoi, attestando immutata stima nei loro confronti, anche relativamente al lavoro svolto dagli stessi.

Il direttore sottolinea che i progressi degli ultimi anni sono dovuti anche alla dirigenza degli uffici dell'Agenzia e all'organizzazione degli stessi, che oggi viene aspramente contestata e ripudiata. Nel rivendicare, tuttavia, l'autonomia delle agenzie fiscali, dell'organizzazione interna delle stesse, il direttore rende noto che a breve il giudizio proseguirà in appello, nel mentre "lunga vita ai dirigenti"!

Avv. Maurizio Villani

Avv. Francesca Giorgia Romana Sannicandro

