

L'ILLEGITTIMITA' DELLA DELEGA, PER LA SOTTOSCRIZIONE

DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

di Fabrizio Dominici

Molto si è dibattuto in merito al difetto di sottoscrizione dell'atto portante la pretesa tributaria, anche se l'inequivocabile tenore del dettato normativo non lascerebbe grandi spazi di discussione, stante la chiarezza dell'art. 42, del d.p.r. n. 600 del 1973, che lo ricordiamo, stabilisce che l'atto di accertamento, a pena di nullità, deve essere sottoscritto *“dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato”*. Il punto è quello di chiarire quali siano gli *“impiegati della carriera direttiva”* che possono essere delegati e se tale delega debba avere determinati requisiti. La questione della legittimità della delega oltre che essere oggetto di ripetute pronunce della giurisprudenza tributaria, è stata anche portata alla attenzione del Tribunale Amministrativo del Lazio, che con propria pronuncia, ha avuto modo di chiarire che la sottoscrizione, in luogo del Direttore, **è consentita soltanto ad un funzionario di carriera direttiva nominato con concorso pubblico** e ciò in contrapposizione alla prassi, ormai da anni utilizzata dalla Agenzia delle entrate, di nominare i funzionari delegati con chiamata diretta, (senza concorso pubblico). Il TAR del Lazio ha così statuito, con la sentenza n. 6884 del 1 agosto 2011, l'illegittimità della delega conferita ad un funzionario illegittimamente nominato e quindi l'illegittimità della prassi dell'Agenzia delle Entrate di nominare i propri dirigenti previo interpello, anziché mediante regolare concorso. Segnatamente, il Tar Lazio, ha stabilito che *“... configurandosi il conferimento di un incarico dirigenziale in favore di un funzionario non dirigente alla stregua dell'assegnazione di mansioni superiori al di fuori delle ipotesi tassativamente previste dalla legge, il relativo atto di conferimento deve considerarsi radicalmente nullo ai sensi dell'art. 52 co. 5 del D. Lgs. n. 165/2001.”* La sentenza ha insomma evidenziato che la condotta utilizzata dall'Amministrazione finanziaria, non può che sfociare nella illegittimità dell'incarico conferito, che a sua volta, non può che comportare che la nullità dell'atto di accertamento impugnato, quale atto derivato, che deve ritenersi nullo, in quanto sottoscritto da un funzionario privo delle credenziali richieste dalla legge per farlo. Al riguardo, giova richiamare quanto recentemente stabilito dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 14942 del 14 giugno 2013, dove, per l'appunto, i giudici di vertice hanno definitivamente chiarito che *“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 il direttore tributario, di nona qualifica funzionale, incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio, poiché 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. (conforme Cass. 17400/12)". Sempre nella pronuncia in richiamo i giudici di vertice hanno altresì chiarito che l'Ufficio, laddove non ottemperi a tale onere probatorio, non può invocare l'ausilio del giudice tributario, affinché gli consenta di sanare eventuali carenze processuali, atteso che la documentazione utile a provare la legittimità della sottoscrizione appartiene all'Ufficio ed è pertanto suo dovere (processuale) produrre tutto quanto necessario, nei termini a tal fine prescritti dalla legge.

LA PERENTORIETA' DEL TERMINE DI PRODUZIONE PROCESSUALE

Sul fatto che il termine, di cui al richiamato art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992, sia perentorio, non vi sono più dubbi; secondo la Cassazione, infatti, *"esatta appare la decisione in ordine alla inutilizzabilità dei documenti in questione causa il loro deposito tardivo, atteso che il termine posto al riguardo dal D. Lgs. n. 546 del 1992, art. 32, la cui violazione nel caso di specie non è in discussione - **è un termine perentorio**, essendo stabilito a tutela del diritto di difesa della controparte e del principio del contraddittorio"* (Cass. n. 1771 del 2004)" (conforme Cass., n. 28598, del 2 dicembre 2008).

Ed è proprio questo il punto di rilievo e cioè la tutela del diritto di difesa e la violazione del principio del contraddittorio, principi di derivazione costituzionale, che secondo l'insegnamento della Suprema Corte ineriscono a situazioni soggettive costituzionalmente garantite e che determinano l'invalidità derivata dell'atto impositivo, in funzione dell'incidenza della specifica attività amministrativa su posizioni soggettive aventi rango costituzionale, tutelate cioè da precetti costituzionali che sovrintendono alle libertà inviolabili. Secondo l'insegnamento della Suprema Corte infatti, il giudizio negativo in ordine alla legittimità dell'atto prodromico, determina la caducazione per illegittimità derivata dell'atto finale. Tale illegittimità può infatti determinare la sanzione dell'inutilizzabilità dell'atto, che comunque conserva una propria consistenza e che per le finalità per cui si scrive, rende nulla o meglio inesistente la sottoscrizione (Cass. 16424/2002, Cass.

16412/2007, 5791/2008, 6315/2009, 23595/2011, 17957/2012), piuttosto che la caducazione dell'atto impositivo, (Cass. 8181/2007; 19689/2004).

Il risultato è sostanzialmente il medesimo e cioè inutilizzabilità o nullità.

Infatti, pur dovendo riconoscere che i vizi dell'atto istruttorio non rilevano *ex se*, ma i suoi effetti refluiscono sull'atto di imposizione finale, non può negarsi la concretezza degli strumenti di tutela (differita) contro gli atti istruttori illegittimi in relazione all'esercizio del potere impositivo.

LA DELEGA PER SPECIFICHE E COMPROVATE RAGIONI DI SERVIZIO CON ATTO SCRITTO E MOTIVATO E PER UN TEMPO LIMITATO

Ai sensi dell'art. 17, co. 1 bis, del D. Lgs. n. 165 del 30 marzo 2001, "*I dirigenti, per specifiche e comprovate ragioni di servizio, possono delegare per specifiche e comprovate ragioni di servizio, con atto scritto e motivato, alcune delle competenze comprese nelle funzioni di cui alle lettere b, d, ed e del comma 1 a dipendenti che ricoprono le posizioni funzionali più elevate nell'ambito degli uffici ad essi affidati. Non si applica in ogni caso l'articolo 2103 del codice civile*".

Come si nota chiaramente dal dettato normativo in parola, le deleghe possono essere rilasciate:

- a) **per specifiche e comprovate ragioni di servizio,**
- b) **per un periodo di tempo determinato,**
- c) **con atto scritto e motivato,**

sicché qualora diversamente risultasse ben si potranno eccepire tali violazioni che non potranno che determinare la nullità o meglio l'inesistenza dell'atto.