

LA SOTTOSCRIZIONE DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO E L'ILLEGITTIMITA' DERIVATA

di Fabrizio Dominici

L'art. 42, del d.p.r. n. 600 del 1973, stabilisce che l'atto di accertamento, deve essere sottoscritto a pena di nullità, *“dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato”*, ma come ormai noto, non tutti gli *“impiegati della carriera direttiva”* possono essere delegati alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento, dovendo tali funzionari, rivestire la qualifica funzionale prevista dalla legge. Sulla legittimità della sottoscrizione dell'avviso di accertamento si inserisce poi anche la sentenza del Tribunale Amministrativo del Lazio n. 6884 del 1 agosto 2011, che ha stabilito che le nomine dei funzionari chiamati per *“interpello”*, piuttosto che per concorso pubblico, sarebbero illegittime, ed a ben vedere, secondo un consolidato orientamento ritraibile dal diritto amministrativo, tale illegittimità, potrebbe provocare la nullità¹ degli atti conseguenti (illegittimità derivata) dagli stessi sottoscritti. La questione non è di poco conto, poiché investe un rilevante numero di dirigenti dell'amministrazione finanziaria, che in forza di una prassi da alcuni anni in uso nell'Agenzia delle entrate, accedevano alle funzioni dirigenziali senza il superamento del prescritto concorso pubblico. Orbene, detto ciò, resta da valutare quale potrebbe essere la sanzione conseguente alla illegittimità della nomina, o meglio, è quella di valutare la legittimità degli atti provenienti da un funzionario illegittimamente nominato. Si tratta quindi di valutare la legittimità di un avviso di accertamento proveniente e sottoscritto da un funzionario dell'agenzia delle entrate, che secondo la citata sentenza del Tribunale amministrativo sarebbe stato illegittimamente nominato e cioè investito di mansioni direttive, in violazione di legge. A tal proposito è però d'obbligo ricordare che la sentenza del TAR del Lazio, è stata impugnata dall'Agenzia delle entrate al Consiglio di Stato, che a sua volta, ha deciso di inviare gli atti alla Corte Costituzionale, alla quale spetterà quindi in ultima istanza, la decisione circa la legittimità o meno, dell'art. 8, comma 24 del decreto legge n. 16/2012, con cui si è tentato di sanare, da parte del legislatore, la imbarazzante situazione delle nomine dei funzionari della Agenzia delle entrate, chiamati per interpello, a ricoprire mansioni dirigenziali. La sentenza in questione ha infatti censurato la condotta

¹ Si evidenzia che la giurisprudenza ha affermato che laddove un atto amministrativo abbia ad oggetto un altro atto amministrativo in precedenza annullato da una sentenza del giudice amministrativo, esso dovrà ritenersi privo di un elemento essenziale (l'oggetto) e conseguentemente nullo, ai sensi della L. 241/90 art. 21 *septies*.

utilizzata dagli uffici stabilendo 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.*” Secondo detta pronuncia insomma, la condotta sino ad oggi utilizzata dall’Amministrazione finanziaria, per la nomina dei suoi dirigenti “a chiamata”, piuttosto che per concorso pubblico, non può che sfociare nella illegittimità dell’incarico conferito, questione che, come detto, potrebbe portare alla nullità derivata. In un precedente giurisprudenziale di merito la Commissione Tributaria di Messina, si è trovata a decidere circa la legittimità di un atto di iscrizione a ruolo, sottoscritto dalla direttrice provinciale, nel frattempo colpita da un provvedimento del Tribunale, che in accoglimento di una istanza cautelare, aveva sospeso la efficacia della deliberazione con la quale era stato alla stessa conferito l’incarico di direttore provinciale. Il collegio messinese, con la sentenza n. 128/01/13, depositata l’08.02.2013, ha così stabilito che “... *quando l’invalidità di un atto amministrativo viene dichiarata in esecuzione di una sentenza, che con effetto ex tunc ha fatto venir meno taluna delle disposizioni in base al quale l’atto era stato emanato, l’atto amministrativo, che era da considerare invalido e quindi disapplicabile fin dal principio, non vi è più fin dal momento della sua emanazione, **rendendo privi di effetto tutti gli atti successivi che sono invalidi in conseguenza della invalidazione del primo***”. Inoltre, recentemente, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza n. 84/19/13, ha annullato un avviso di accertamento, impugnato dal contribuente, per l’eccessiva durata della verifica fiscale, richiamando espressamente il precitato principio di illegittimità derivata.

L’ILLEGITTIMITA’ DERIVATA

Secondo il diritto amministrativo vi è l’illegittimità derivata, allorquando l’atto in sé valido, subisce le conseguenze dell’invalidità di un altro atto, precedente o presupposto, con il quale sia legato da un nesso di natura procedimentale o da un rapporto di presupposizione. Inoltre secondo l’art. 159 del codice di procedura civile, si ha nullità dell’atto finale, allorquando sia nullo un atto precedente allo stesso, con il quale sia legato, da un rapporto di dipendenza. Orbene, a fronte di così chiare disposizioni degli altri codici e di una discussa interpretazione estensiva di tali principi, dobbiamo purtroppo riscontrare un vuoto del legislatore tributario, vuoto colmato dalla giurisprudenza di legittimità, che con reiterate pronunce ha riconosciuto asilo, all’interno dell’ordinamento tributario, all’illegittimità derivata. (Cassazione Sezioni Unite n. 16412 del 15

luglio 2007 e n. 5791 del 4 marzo 2008). Nelle citate pronunce, le sezioni unite della Suprema Corte hanno così statuito l'annullamento dell'atto finale, in presenza di irregolarità nell'attività propedeutica all'emanazione dello stesso, (illegittimità derivata) ed hanno poi corollato tale orientamento, attribuendo al Giudice Tributario, la piena cognizione sull'intera formazione del processo amministrativo, (sentenza delle SS.UU. n. 631516 del marzo 2009), stabilendo che *“La giurisdizione del giudice tributario, ... , non ha ad oggetto solo gli atti finali del procedimento amministrativo di imposizione tributaria, ... , ma investe tutte le fasi del procedimento che ha portato all'adozione ed alla formazione di quegli atti, tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o regolarità (formale o sostanziale) di un atto istruttorio prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, di quello finale impugnato”*. Per onestà, già dal 2002, le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione, avevano individuato l'esistenza della nullità derivata, nell'ambito del diritto tributario, allorché avevano dovuto decidere sulla sorte delle prove illegittimamente acquisite, stabilendo che *“... l'assenza, del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola”*. (Cassazione, Sezioni Unite 21 novembre 2002, n. 16424). La questione del riconoscimento del principio di illegittimità derivata, nell'ambito del diritto tributario, ha così generato divergenti orientamenti dottrinari, che possono essere sinteticamente ricondotti a tre diversi filoni:

- il primo orientamento, riconosce l'“invalidità derivata” dell'atto finale, a causa della illegittimità dell'attività prodromica. Tale orientamento in sostanza evidenzia la natura procedimentale dell'accertamento tributario, quale sequenza di atti collegati strutturalmente e funzionalmente, prevedendo, in presenza di vizi nell'atto presupposto, l'annullamento dell'atto finale.²
- Un secondo orientamento, tende invece a valutare la gravità del vizio presupposto, attribuendo un diverso peso alla violazione prodromica, a seconda che essa, abbia leso o meno, diritti fondamentali posti a tutela di interessi del contribuente. Secondo tale visione, il vizio dell'atto prodromico caducherebbe l'atto impositivo finale, soltanto al verificarsi della lesione di posizioni soggettive

² Secondo l'insegnamento della Suprema Corte, il giudizio negativo in ordine alla legittimità dell'atto prodromico, determina la caducazione per illegittimità derivata dell'atto finale, (*Ex pluribus* Cassazione 16424/2002, 16412/2007, 5791/2008, 6315/2009, 23595/2011, 17957/2012), con la conseguente caducazione dell'atto impositivo, (Cassazione 8181/2007; 19689/2004).

costituzionalmente protette, avuto riguardo alla garanzia difensiva accordata, in generale, dall'art. 24 della Costituzione.³

- Un terzo orientamento, non considera invece applicabile, nell'alveo del diritto tributario, il principio dell'illegittimità derivata per via dell'inesistenza di detta previsione, all'interno del nel D.lgs. 546/92 e per via della mancanza, tra gli atti prodromici e l'atto finale (l'avviso di accertamento), di quei collegamenti diretti e consequenziali che dovrebbero caratterizzare un procedimento di natura amministrativa.⁴

A fronte delle diverse impostazioni utilizzate dalla giurisprudenza di legittimità, per risolvere le diverse fattispecie analizzate, come visto, sono state elaborate dalla dottrina diverse teorie alle quali consegue la invalidità o meno dell'atto impugnato.

ONERE DELLA PROVA E PERENTORIETA' DEL TERMINE PER LA DELEGA

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 14942 del 14 giugno 2013, ha chiarito che *“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 Cassazione n. 17400/12)”*. La conseguenza è chiara e cioè, laddove l'ufficio non ottemperi a tale onere, non può invocare l'ausilio del giudice tributario, affinché quest'ultimo, 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. Sul fatto poi 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”*

³ Cassazione 8181/2007; 19689/2004.

⁴ Cassazione, sentenza n. 4741, depositata il 26 febbraio 2010; Cassazione, sentenza n. 22984 del 12 novembre 2010; Cassazione, sentenza n. 25617, depositata il 17 dicembre 2010.

(Cassazione n. 1771 del 2004, conforme Cassazione, n. 28598, del 2 dicembre 2008). Inoltre, ricordiamo che ai sensi dell'art. 17, co. 1 bis, del D. Lgs. n. 165 del 30 marzo 2001, *“I dirigenti, ..., 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 anche tali violazioni che non potranno che determinare all'annullamento dell'atto impugnato.