

GLI ATTI IMPOSITIVI DEI DIRIGENTI DECADUTI

In data 9.11.2015 risulta il deposito di tre sentenze della SC di Cassazione, che hanno tracciato il punto in relazione alla ricorrente questione attinente alla validità dei poteri dei soggetti delegati dai capi degli uffici in relazione all'emanazione di atti di accertamento in sede tributaria. Trattasi delle sentenze 22800/2015, 22803/15 e 22810/15.

Ciò che è necessario puntualizzare, prima di entrare nel vivo delle problematiche affrontate dalla SC, è la considerazione per cui le qualifiche professionali dell'autore dell'atto impositivo costituiscono una garanzia di regolarità e di corretto esercizio del potere, garanzia che deve essere riconosciuta al contribuente, in quanto gli avvisi di accertamento e gli atti connessi, come puntualizzato dalla SC, sono l'espressione del potere impositivo e incidono pesantemente nella sfera giuridica del contribuente nonché nella realtà economica e sociale (tenuto conto della funzione del diritto tributario), discostandosi e contestando le affermazioni del contribuente. A quest'ultimo, infatti, devono essere riconosciute le prerogative di tutela costituzionale dei diritti relative al corretto esercizio del potere autoritativo da parte della Amministrazione (artt 23, 53 e 97 Cost.).

Si deve considerare, per una comprensione sistematica della questione, che le sentenze del S.C. citate sono state precedute dalla sentenza n. 37 del 2015 della Corte Costituzionale che 1) ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 24, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 26 aprile 2012, n. 44; 2) ha dichiarato, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 14, del decreto-legge 30 dicembre 2013, n. 150 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 27 febbraio 2014, n. 15; 3) ha dichiarato... l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 8, del decreto-legge 31 dicembre 2014, n. 192 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative): il tutto è avvenuto sul presupposto per cui, come ritenuto dal giudice a quo, "consentendo l'attribuzione di incarichi a funzionari privi della relativa qualifica, l'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, come convertito, aggirerebbe la regola costituzionale di accesso ai pubblici uffici mediante concorso, in violazione degli artt. 3 e 97 Cost. Viene, a tal proposito, richiamata la giurisprudenza costituzionale che riconosce nel concorso pubblico la forma generale ed ordinaria di reclutamento per il pubblico impiego, quale procedura strumentale al canone di efficienza dell'amministrazione... La norma censurata, sempre secondo il giudice a quo, consentirebbe invece a funzionari privi della relativa qualifica, di accedere, senza aver superato un pubblico concorso, ad un «ruolo» diverso nell'ambito della propria amministrazione. L'elusione della regola del pubblico concorso determinerebbe anche un vulnus al principio del buon andamento, con conseguente ulteriore lesione, sotto questo diverso profilo, degli artt. 3 e 97 Cost. Ancora, la disposizione censurata

violerebbe gli artt. 3 e 97, primo comma, Cost., in relazione ai principi di legalità, imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa, poiché, permettendo l'attribuzione di incarichi a funzionari privi della relativa qualifica, consentirebbe la preposizione ad uffici amministrativi di soggetti privi dei requisiti necessari, determinando una diminuzione delle garanzie dei cittadini che confidano in una amministrazione competente, imparziale ed efficiente.”

Sulla base di tali presupposti, però, la SC di Cassazione, con le pronunce nn. 22800/15 e 22810/15, ha statuito che la sorte degli atti impositivi formati anteriormente alla pronuncia n. 37/2015 della Consulta non può essere automaticamente compromessa dalla carenza della qualifica dirigenziale del funzionario sottoscrittore. Resta però il fatto che quegli atti debbano essere caducati quando risultino firmati da soggetti diversi dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui validamente delegato.

Infatti, pur superando la necessità della qualifica dirigenziale, la Corte ha fatto riferimento all'art. 42, 1° e 3° comma, del DPR n. 600 del 1973, che prevede da un lato che gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato e dall'altro che l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la firma di uno di tali soggetti.

Alla luce di tali premesse, nella logica del contenzioso tributario, è fisiologico che il ricorrente che impugni un atto dell'Agenzia delle Entrate parta dalla verifica della qualifica del soggetto che firma l'atto rapportandosi al precetto dell'art 42 DPR 600/73, indipendentemente dal ruolo dirigenziale che questi eventualmente ricopra.

Infatti, l'espressione “impiegato della carriera direttiva” contenuta nell'art 42 del DPR 600/73, non equivale oggi a “dirigente”, ma corrisponde al “funzionario di terza area”. (Cass. 22800/15).

Infatti, per carriera dirigenziale (e cioè da dirigente vero e proprio) si intende quella di cui all'art 17, comma 1, lett. d) del D.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, che prevede i soggetti che “dirigono coordinano e controllano l'attività degli uffici che da essi dipendono e dei responsabili dei procedimenti amministrativi, anche con poteri sostitutivi in caso di inerzia...”. Viceversa, per carriera direttiva (da funzionario) si intende quella (ex IX livello, poi diventata aera C) di cui all'art 20, comma 1, lett. d) del DPR 8 maggio 1987 n. 266, che prevede la “direzione di uffici, istituti o servizi di particolare rilevanza o di stabilimenti di notevole complessità non riservati a qualifiche dirigenziali”.

L'onere della prova circa la legittimazione a firmare l'atto sta invece a carico dell'Amministrazione finanziaria, sia in base al principio di leale collaborazione che grava sulle parti processuali (e specificamente sulla parte pubblica, che è onerata degli obblighi di corretto esercizio dei poteri autoritativi atti ad incidere nella sfera giuridica altrui senza il necessario consenso del destinatario del provvedimento, pena l'emanazione di un atto inficiato da vizi di legittimità o di merito) sia in virtù del principio prettamente processuale civilistico della «vicinanza della prova», in quanto si discute di circostanze facilmente documentabili per l'Agenzia (Cass. 22800/2015).

Quindi, a seguito della contestazione, anche generica, formulata dal contribuente nel proprio ricorso introduttivo, in occasione della prima difesa utile il Fisco avrà l'onere di dimostrare che il soggetto sottoscrittore sia capo dell'ufficio o altro funzionario della terza area di cui al contratto del comparto agenzie fiscali fissato per il quadriennio 2002-2005, in conformità con quanto richiesto dall'art. 42, comma 1, del DPR n. 600/73.

L'atto impugnato deve essere considerato dunque nullo tutte le volte in cui risulti firmato da un soggetto non appartenente almeno alla terza area o se la delega non provenga da un capo avente perlomeno tale qualifica (Cass. 22810/15).

La sentenza n. 22803/2015 della SC di Cassazione svolge poi una ulteriore considerazione. Verificati i requisiti soggettivi del funzionario, il giudice deve verificare se la volontà dell'ente sia stata validamente manifestata da chi ha sottoscritto l'atto. Si tratta, in definitiva, di indagare sul rapporto delegante-delegato al fine di verificarne la regolarità sia dal punto di vista del primo soggetto (forma della delega che, secondo i principi giurisprudenziali già elaborati dalla SC di Cassazione, deve avere la forma scritta, deve specificare le esigenze di servizio che la motivano, deve indicare l'ambito di applicazione e i suoi limiti, deve riportare le generalità della persona delegata e deve circoscrivere la durata della stessa) che del secondo (in quanto il delegato deve agire nell'ambito dei poteri di firma o di funzioni a lui demandati).

E' necessario dunque appurare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore ovvero la presenza della delega del titolare dell'ufficio.

Anche sotto questo profilo il contribuente ha l'onere di contestare che l'incaricato alla sottoscrizione dell'atto non era munito di una valida delega di firma o di funzioni.

La delega, infatti, osserva il SC, pur potendo essere conferita con atto proprio o con ordine di servizio, ai fini della sua validità deve contenere la motivazione per la quale è stata conferita (es., carenza del personale, assenza, malattia, ecc.), il termine di validità, il nominativo del soggetto delegato.

Tenuto conto del contenuto necessario di tale atto, la S.C di Cassazione (Cass. 22803/15) ha dichiarato l'illegittimità delle c.d. deleghe «in bianco» o «impersonali», nelle quali viene cioè indicata la sola qualifica professionale del funzionario delegato e non anche le generalità di chi effettivamente riveste tale qualifica: la SC, con la sentenza menzionata da ultimo, giustifica la ratio di tale principio nell'art. 4-bis del D.L. 15 giugno 2015 n. 78, convertito in legge 125/2015, che, disciplinando l'istituto della delega, ha sancito che essa debba essere nominativa, non potendo essere fatta «per relationem» con riferimento ad un soggetto incerto.

La disposizione in esame offre quindi al contribuente una garanzia a fronte del fenomeno del «turnover» di capi ufficio e ciò nella logica anche delle prerogative di carattere costituzionale che devono essere riconosciute a tutti i contribuenti.

Del resto, a tali conclusioni erano già giunti i Collegi di merito anche prima della pubblicazione delle sentenze della SC di Cassazione del 9.11.2015.

Con la sentenza n. 3700/1/15 del 31 agosto 2015 la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha infatti puntualizzato che le deleghe ai «funzionari della terza area» per il compimento di atti a competenza dirigenziale devono

necessariamente considerarsi «ad personam» e non già «ratione officii».

Tale pronuncia, del resto, si pone nella scia della precedente pronuncia n. 946/11/2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Bari del 20 marzo 2015, che aveva considerato invalido un ordine di servizio che esprimeva solo genericamente l'attribuzione complessiva delle funzioni da parte del direttore ai capi dei vari gruppi di lavoro.

Nel complesso delle riflessioni che la sent Cass. 22003/15 induce, dunque, non può non venire in considerazione l'ulteriore profilo di illegittimità: in difetto di prova da parte dell'Amministrazione finanziaria o in presenza di una delega «in bianco» o impersonale («relatione officii»), l'atto firmato dal funzionario deve essere considerato nullo anche se chi lo ha sottoscritto sia in possesso della qualifica professionale prevista dalla legge e cioè dall'art 42, comma 1°, DPR 600/73.

L'art. 42, comma 3°, del DPR n. 600/73, infatti, prevede la nullità ogni volta che l'atto fiscale provenga da chi non ha titolo per agire in nome e per conto dell'Amministrazione.

Si deve ritenere, dunque, insanabilmente nullo l'atto firmato da un funzionario che 1) non appartenga almeno alla carriera direttiva (terza area) o 2) che, pur avendo tale qualifica, non sia stato posto a capo dell'ufficio o 3) non sia stato da questo validamente delegato secondo i criteri sopra indicati.

Dott. Walter Saresella
Presidente sezione 36 CTP Milano