

Nullità degli accertamenti: dopo la Consulta, un'incontrollabile reazione a catena

# Agenzia entrate, effetto domino sugli atti dei dirigenti decaduti

## Tesi a confronto

| La tesi dell'Agenzia   | La tesi del contribuente   |
|--|--|
| La decadenza dei dirigenti delle Entrate non comporta automaticamente la nullità degli atti da loro emessi e sottoscritti.   | Sono nulli gli avvisi di accertamento firmati da dirigenti illegittimi poiché sottoscritti in violazione degli artt. 42 dpr n. 600/1973 e 56 dpr 633/72.   |
| Ai fini della validità degli atti, essendo irrilevante verso i terzi il rapporto fra la pubblica amministrazione e la persona fisica dell'organo che agisce, si applica la teoria del funzionario di fatto nonché i principi della conservazione degli atti e della continuità dell'azione amministrativa. | Poiché la salvaguardia dell'atto trova il suo fondamento nella tutela della buona fede del privato destinatario, la teoria del funzionario di fatto non può essere invocata per gli atti che siano palesemente sfavorevoli al terzo destinatario, come non nel caso di notifica dell'avviso di accertamento firmato da soggetto privo di poteri. |
| È inammissibile l'eccezione di nullità dell'atto sottoscritto dal dirigente decaduto in quanto non rilevabile d'ufficio quando sia proposta tardivamente dal contribuente oltre il ricorso introduttivo del giudizio o, tutt'al più, oltre il termine per proporre motivi aggiunti.                        | In forza dell'art. 21-septies legge n. 241/1990 il provvedimento viziato da difetto assoluto di attribuzione configura un'ipotesi di nullità assoluta insanabile che può essere eccepita in ogni stato e grado del giudizio, anche d'ufficio, senza alcuna preclusione processuale.  |

DI STEFANO LOCONTE  
E DARIA PASTORIZIA

Il ko dei «falsi» dirigenti delle Entrate segnato dalla sentenza n. 37 del 2015 della Corte costituzionale ha generato nelle aule di giustizia un'incontrollabile reazione a catena. A meno di due mesi dalla pubblicazione in G.U. della pronuncia della Consulta, le prime sentenze emesse dai Collegi di merito, sebbene altalenanti, sembrano delineare un orientamento più favorevole al contribuente: gli avvisi di accertamento firmati dai funzionari delle Agenzie fiscali nominati dirigenti senza concorso sono nulli. All'origine del fenomeno il ricorso al Consiglio di stato proposto da circa un migliaio di pubblici funzionari per la riforma del provvedimento con cui il Tar Lazio aveva annullato la delibera grazie alla quale le Agenzie fiscali avevano per anni conferito e prorogato a più riprese incarichi dirigenziali (asseritamente provvisori) a soggetti privi della relativa qualifica e senza concorso.

Con ordinanza del 26/11/13, il Consiglio di stato ha sollevato la questione di legittimità dell'art. 8, comma 24, dl n. 16/2012 (e delle successive proroghe) e con la sentenza n. 37 depositata il 17/3/15, la Corte costituzionale, alla quale la questione è stata rimessa, ha bocciato la normativa denunciata di incostituzionalità dichiarando decaduti da

gli incarichi dirigenziali, con effetto retroattivo, tutti coloro che erano stati nominati senza concorso.

Se è vero che la sentenza della Consulta travolge senza dubbio la disposizione censurata mettendo la parola fine ad anni di incarichi illegittimi, è altrettanto vero che essa incide profondamente anche sulla validità degli atti amministrativi emessi e sottoscritti da personale privo di qualifica e di poteri, in quanto viziati da difetto assoluto di attribuzione.

A condividere per prima questa conclusione è stata la Ctp di Milano, che con pronuncia n. 3222/25/15 del 31/3/15 ha spazzato quanti avevano risposto alla sentenza della Consulta dissuadendo i contribuenti dal proporre azioni processuali «temerarie» ed «inutili», convinti che la decadenza dei dirigenti non avrebbe comportato la nullità degli atti da loro emessi e sottoscritti. Il Collegio, a pochissimi giorni dallo stop della Consulta ai «falsi» dirigenti, ha annullato il primo avviso di accertamento sottoscritto, per delega, da un funzionario cui erano stati conferiti incarichi dirigenziali senza concorso pubblico e il cui nome compariva nell'ordinanza del Consiglio di stato tra gli interventori ad adiuvandum.

La reazione delle Entrate non si è fatta attendere. All'indomani del primo arresto di merito, è infatti corsa ai ripari diramando un comunicato

stampa con il quale segnalava a suo favore la pronuncia della Ctp di Gorizia n. 63/1/2015 dell'1/4/2015 convinta che la decadenza dei dirigenti «non debba comportare affatto la caducazione (nullità) degli atti impugnati: «essendo irrilevante verso i terzi il rapporto fra la pubblica amministrazione e la persona fisica dell'organo che agisce», spiega, troverebbe applicazione la «teoria del funzionario di fatto».

Ad anestizzare la risposta dell'Agenzia, un nuovo colpo basso è inferto stavolta dai giudici di legittimità. Con sentenza del 14/4/15, n. 7495, anche la Corte di cassazione, sez. Lavoro, ha bocciato le nomine di vertice burocratico conferite dall'Agenzia delle entrate, questa volta in ragione del mancato previo esperimento della selezione pubblica di cui all'art. 19 del T.u. Pubblico impiego.

L'altalena delle pronunce di merito prosegue in favore del contribuente. Infatti, alla sentenza del Collegio lombardo fa subito eco la Ctp di Brescia. La pronuncia n. 277/01/2015 del 14/4/15 sposa la tesi della nullità dell'accertamento fiscale, sostenendo che l'onere dell'Agenzia di dimostrare, in caso di contestazione, il corretto esercizio del potere sostitutivo e di esibire la delega di firma del titolare dell'ufficio, è ancor più attuale visto il tenore della sentenza della Consulta.

Di orientamento opposto, invece, la sentenza del 20/4/15,

n. 150/02/2015, con cui la Ctp di Macerata, pur riconoscendo che «non è assolutamente consentito attribuire incarichi dirigenziali a funzionari che non abbiano espletato regolare concorso», ha più in generale sostenuto che «ciò non determina che siano travolti tutti gli atti già emessi da funzionari provvisti di semplice delega».

Dopo l'incertezza delle sentenze di prime cure, l'orientamento giurisprudenziale si attesta però in favore del contribuente con il primo precedente in appello rappresentato dalla sentenza n. 2184/13/2015 depositata il 19/5/15 dalla Ctr della Lombardia per la quale «sul punto della nullità degli atti amministrativi firmati da dirigenti illegittimi, non sembra esservi ombra di dubbio sulla loro caducità».

Il Collegio lombardo è lapidario sulla nullità degli avvisi di accertamento firmati dai «falsi» dirigenti poiché gli artt. 42 dpr n. 600/1973 e 56 dpr 633/72 stabiliscono che gli atti devono essere sottoscritti a pena di nullità da un dirigente (legittimamente nominato) o da impiegato della carriera direttiva a questi delegato.

La portata innovativa della sentenza è nel richiamo all'art. 21-septies della legge n. 241/90 in forza del quale il provvedimento viziato da difetto assoluto di attribuzione configura un'ipotesi di nullità assoluta insanabile che può essere eccepita in ogni stato e grado del

giudizio, anche d'ufficio, spazzando via così ogni dubbio circa la possibile decadenza dell'eccezione di nullità. Infine, il Collegio lombardo interviene anche sull'applicabilità dell'istituto del «funzionario di fatto», precisando che ai fini della validità degli atti «l'orientamento giurisprudenziale vede nella tutela della buona fede del privato destinatario il fondamento di tale efficacia e cioè quando gli atti adottati dal funzionario di fatto siano favorevoli ai terzi destinatari». Per l'effetto, tale istituto non può trovare applicazione quando la notifica dell'avviso di accertamento, firmato da soggetto privo di poteri, è un atto sfavorevole al contribuente, interessato a contestarlo per farlo dichiarare illegittimo.

Ultima importante conferma arriva dalle due sentenze gemelle Ctp di Lecce nn. 1789/02/15 e 1790/02/15 depositate il 21/5/15, che oltre a ribadire la piena rilevanza della sentenza n. 37/15 ai fini della validità degli atti e l'onere della prova a carico dell'Agenzia in ordine alla legittimità della nomina dirigenziale, al netto della teoria del funzionario di fatto, hanno confermato l'assenza di qualsiasi preclusione processuale al rilievo del vizio di nullità assoluta, sollevabile in ogni stato e grado del giudizio, oltre che d'ufficio, anche nella memoria illustrativa, in appello o addirittura oralmente in sede di discussione di merito.

## Pronunce pro e contro

• **PRO - Ctr Milano n. 2148/13/15.** L'eccezione non era stata sollevata in primo grado. Si è ritenuto che la circostanza si riflette in un difetto assoluto di attribuzione per tutti gli accertamenti firmati, vizio rilevabile in ogni stato e grado, anche d'ufficio.

• **PRO - Ctp Lecce n. 1789 e 1790/02/15.** Ha annullato accertamenti emessi da un Ufficio finanziario, il cui direttore non risultava provato fosse un regolare dirigente.

• **PRO - Ctp di Frosinone 414/02/15.** Il giudice ha ritenuto imprescindibile che il possesso della qualifica dirigenziale debba sussistere anche in capo al funzionario che abbia sottoscritto l'accertamento per delega del direttore, pur se quest'ultimo delegante sia un regolare dirigente.

• **PRO - Ctp di Milano n. 3222/25/15.** Nullo l'accertamento sottoscritto da un soggetto non dotato della necessaria qualifica funzionale.

• **PRO - Ctp di Brescia, n. 277/1/15.** Aveva accolto il ricorso del contribuente, annullando un accertamento che recava la firma di un funzionario che sostituiva il direttore dell'ufficio, assente per ferie.

• **CONTRO - Ctp di Gorizia n. 63/01/15,** nella quale i giudici invocano la teoria del «funzionario di fatto».

• **CONTRO - Ctp di Macerata n. 150/02/15.** No a caducazione degli accertamenti sottoscritti da dirigenti decaduti come effetto della sentenza della Consulta.

di Benito Fuoco  
e Nicola Fuoco

I commenti e le motivazioni delle sentenze nell'inserto da pag. 27, «Selezione di sentenze tributarie»