

LA QUESTIONE AFFRONTATA ANCHE DALLA CASSAZIONE

24 novembre 2015 ore 06:00

Legge di Stabilità 2016, Agenzia delle Entrate: un caso in via di soluzione

di **Fabio Ghiselli** - Dottore Commercialista e Revisore legale, Vice Presidente del CTF ANDAF

Dopo la sentenza della Consulta che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma salva dirigenti o salva promozioni interne (art. 8, comma 24, D.L. n. 16/2012), si sta concretizzando l'intervento della politica, che tutti i commentatori della sentenza hanno caldamente auspicato. Con l'approvazione, da parte del Senato, del disegno di legge di Stabilità 2016, ha ricevuto il via libera l'emendamento finalizzato a tutelare i funzionari retrocessi dalla terza alla seconda area per un vizio procedimentale del concorso, così come stabilito dal TAR del Lazio a febbraio. Dal dato testuale non si evincerebbe, al contrario, alcun intervento atto a risolvere il problema dei dirigenti nominati con procedure e selezioni interne, a dispetto del vincolo costituzionale di cui all'art. 97, comma 4, e in abuso dell'art. 24 del Regolamento interno di organizzazione dell'Agenzia delle Entrate.

Ciò che appare definito sono i principi:

- garantire il trattamento economico e funzionale di coloro che pur partecipando al concorso sono stati retrocessi,
- evitare interventi in sanatoria per coloro che sono stati "nominati" senza regolare concorso che confermerebbero interventi discrezionali assunti senza il rispetto delle regole.

L'emendamento approvato

Al fine di evitare un pregiudizio alla continuità dell'azione amministrativa, ai dipendenti dell'Amministrazione economico-finanziaria, ivi incluse le Agenzie fiscali, cui sono state affidate le **mansioni della terza area** sulla base dei contratti individuali di lavoro a tempo indeterminato stipulati in esito al superamento di concorsi banditi in applicazione del contratto collettivo nazionale di comparto del quadriennio 1998-2001 continua ad essere corrisposto, a titolo individuale e in via provvisoria, sino all'adozione di una specifica disciplina contrattuale, il relativo **trattamento economico** e gli stessi continuano a esplicare le relative **funzioni**, nei limiti delle facoltà assunzionali a tempo indeterminato e delle vacanze di organico previste per le strutture interessate.

Anche dal punto di vista giuridico, il quadro appare più definito.

Dopo la pronuncia della Corte Costituzionale sono intervenute tre sentenze della Corte di Cassazione, le n. 22800, n. 22803 e n. 22810 del 9 novembre 2015, e una della CTP di Caserta (n. 7443/14/2015), che sono state salutate come **salvifiche dell'attività di accertamento** nel frattempo svolta dall'Agenzia delle Entrate.

Leggi anche:

- "Chiarimenti (non risolutivi) sui vizi degli atti impositivi"
- "Pseudo-dirigenti e avvisi di accertamento atti validi, ma solo a certe condizioni"
- "Delega di firma atto nullo se la delega è in bianco ma non se ha firmato il dirigente decaduto"

In realtà le cose non starebbero proprio nei termini evidenziati dai primi commenti.

A dispetto della particolare rilevanza attribuita alla sentenza n. 22803 - dalla quale, peraltro, si evince che oggetto della contestazione non è la ritenuta carenza di poteri del dirigente delegato e nominato, bensì la mancanza di valida delega al funzionario firmatario del provvedimento - è, invece, la n. 22810 (e, in subordine, la n. 22800) ad assumere rilievo particolare. Questa si sofferma, infatti, sulla "sorte degli atti tributari sottoscritti da soggetti [...] la cui qualifica dirigenziale sia risultata conseguita illegittimamente in relazione alla [...] sentenza n. 37 del 2015", non senza qualche **sorpresa**.

I Giudici, esaminando che l'art. 42, comma 1, D.P.R. n. 600/1973, è l'unica norma applicabile in tema di **nullità degli atti tributari** (non essendo estensibile a questi il principio contenuto nell'art. 21-*octies*, legge n. 241/1990, né quello di cui all'art. 31, D.Lgs. n. 104/2010), hanno stabilito che:

- il dato normativo non prevede affatto che chi sottoscrive l'atto, ovvero conferisce la delega, sia in possesso della **qualifica dirigenziale**, essendo richiesto che sia il "capo dell'ufficio" o un "altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato";
- la funzione di "**capo dell'ufficio**" identifica la professionalità per legge idonea ad emettere atti suscettibili di produrre i previsti effetti nella sfera giuridica del destinatario e a manifestare la volontà dell'amministrazione finanziaria;
- l'utilizzo dell'espressione "**altro**" (riferito a un **impiegato** diverso dal capo ufficio) esprime la volontà del legislatore di consentire che anche il capo dell'ufficio (delegante) sia, al pari del delegato, un semplice impiegato della carriera direttiva;
- dopo un'analisi dell'evoluzione della disciplina normativa in tema di pubblico impiego, l'espressione "impiegato della carriera direttiva" contenuta nell'art. 42, non equivale a "dirigente", ma richiede un *quid minus*, con la naturale conseguenza che non è solo quest'ultimo a poter esprimere quella professionalità necessaria per manifestare la volontà dell'amministrazione;
- l'art. 42 citato, non si presta a una interpretazione diversa da quella letterale;
- il fatto che il ruolo dirigenziale sia previsto per implicito dal regolamento interno dell'amministrazione dell'Agenzia delle Entrate (approvato con delibera del comitato direttivo n. 4 del 22 aprile 2000) non ha alcuna rilevanza, atteso che il regolamento esaurisce i propri effetti nell'ambito del rapporto di impiego o di servizio tra i funzionari e l'amministrazione e che, in ogni caso, non potrebbe derogare alla legge.

Ciò che appare ancora più significativo è l'affermazione secondo cui tali conclusioni sarebbero, **direttamente o indirettamente**, espressione di una **costante giurisprudenza** della stessa Corte già dal 2000 con la sentenza n. 14626, e successivamente con le sentenze n. 18515/2010, n. 17400/2012, n. 14942 e n. 17044 del 2013, n. 18758/2014.

Di talché, conclude la Corte, la pronuncia n. 37/2015 della Consulta, riguarderebbe il solo profilo involto dalla norma che ha consentito l'attribuzione degli **incarichi dirigenziali senza concorso** e **non la sorte degli atti**, rispetto ai quali rileverebbe in modo autosufficiente il solo art. 42, D.P.R. n. 600/1973.

Inoltre, le sentenze in commento, tra cui quella della CTP di Caserta (come altre intervenute in epoca precedente), derubricato il problema dei "dirigenti illegittimi" a elemento irrilevante, hanno invece esaminato le **caratteristiche della delega interna** per la firma degli atti di accertamento. E dalla lettura degli atti di causa ivi riassunti sono emerse due circostanze:

- gli atti di delega, laddove prodotti in giudizio, si sono rivelati "**in bianco**" e, quindi, privi dei requisiti di validità necessari, quali l'esplicitazione delle ragioni della stessa, il termine di validità e il nominativo del soggetto delegato;
- in molti casi gli atti di delega non sono stati prodotti, il che ha comportato la stigmatizzazione del comportamento dell'Agenzia delle Entrate per aver violato l'onere di provare la non sussistenza del vizio dell'atto (eccepito dal contribuente), nell'ambito del più generale onere della prova di cui all'art. 2697 c.c., e il principio di leale collaborazione che grava sulle parti processuali in base al principio della "vicinanza della prova" (già affermato dalla Cassazione nelle sentenze richiamate sopra), per non parlare della violazione dei principi di collaborazione e buona fede *ex lege* n. 212/2000 e buona amministrazione *ex art. 97 Cost.*

Alla luce di tali principi, non si può non riflettere sulla **reale portata e dimensione** del caso dei "dirigenti illegittimi" e sulle paventate conseguenze di presunti default nell'attività di accertamento dell'Agenzia delle Entrate ritenuta "sotto scacco". Assunto già criticato nel mio precedente intervento su IPSOA Quotidiano.

Leggi anche "[Agenzia delle Entrate a rischio default fiscale](#)"

E allora, è fuorviante ritenere che "la sentenza della Corte Costituzionale ha creato enormi disagi con l'Agenzia delle Entrate", così come inconsistenti appaiono le tesi di coloro che ritengono che la stessa sentenza avrebbe minato il fattore umano proprio laddove sarebbe concentrato un know how di alta professionalità, provocato un impatto sulle vite delle persone in molti casi devastante e indotto a disperdere un patrimonio di uomini pronti a passare al "nemico". I passaggi di "casacca"

avvengono ovunque, nel pubblico come nel privato, fanno parte delle regole del mercato e nessuno si è mai sognato di gridare allo scandalo. Così come si farebbe un torto all'elevata professionalità delle persone se si ritenesse che fossero del tutto inconsapevoli dell'elevata criticità della situazione e dei rischi ad essa connessi.

E non è corretto nemmeno ritenere che il problema lo debba risolvere solo la politica, perché quello che le ultime sentenze della Cassazione hanno fatto emergere è che il problema è radicato nelle modalità operative interne all'Agenzia delle Entrate.

Ma i comportamenti, le procedure, trovano la loro origine nei principi e nei valori.

E, allora, ritorniamo al punto di partenza: la **cultura del rispetto delle regole**, per tutti, nessuno escluso e senza spazio per relativismi e strumentalizzazioni.

L'accettazione del principio di avere **doveri da rispettare**.

Una **nuova "cultura fiscale" e della legalità** che rappresentano le fondamenta per il regolare funzionamento e lo sviluppo di qualunque società civile, sono assolutamente necessarie.

[Copyright © - Riproduzione riservata](#)