



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI MILANO

SEZIONE 28

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |            |          |                       |
|--------------------------|------------|----------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | PIZZO      | CARLO    | Presidente e Relatore |
| <input type="checkbox"/> | INGINO     | GIOVANNI | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> | RAMONDETTA | ROSSANA  | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> |            |          |                       |
| <input type="checkbox"/> |            |          |                       |
| <input type="checkbox"/> |            |          |                       |
| <input type="checkbox"/> |            |          |                       |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 6925/14  
depositato il 16/12/2014

- avverso la sentenza n. 88/2/14 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di LODI  
contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE LODI

proposto dal ricorrente:

difeso da:

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9R01F200959 IRPEF-ADD.REG. 2006  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9R01F200959 IRPEF-ADD.COM. 2006  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9R01F200959 IRPEF-ALTRO 2006



SEZIONE

N° 28

REG.GENERALE

N° 6925/14

UDIENZA DEL

03/07/2015

ore 15:00

SENTENZA

N°

3446/15

PRONUNCIATA IL:

3.7.2015

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

22-7-2015

Il Segretario

*F. Boniello*  
Il Funzionario

In caso di diffusione omettere la generalità e gli  
altri dati identificativi

Il sig. \_\_\_\_\_ ha tempestivamente appellato la sentenza in epigrafe e con successiva memoria scritta (depositata il 9 giugno 2015), conseguente alla sentenza della Corte costituzionale n° 37 del 2015, ha eccepito la nullità dell'avviso di accertamento di cui è causa - oltre che del presupposto avviso n° T9B02FM04220 emesso nei confronti di Car Work sas - per difetto assoluto di attribuzione dei necessari poteri e funzioni dirigenziali al sottoscrittore, atteso che gli avvisi risultano firmati da tale sig. Antonio MONTUORI, nella qualità dirigenziale - presupposta e necessaria - per l'asserita funzione di Capo Ufficio Controlli dell'Agenzia delle Entrate di Lodi, su delega *ratione officii* conferitagli da tale sig. Vito GERARDI, nella qualità dirigenziale - presupposta e necessaria - per l'asserita funzione di Direttore Provinciale dell'Agenzia delle Entrate di Lodi (titolare esclusivo *ratione officii* del potere impositivo tributario nella provincia di Lodi), entrambi tuttavia assenti (sia per la qualifica dirigenziale, sia per la funzione di preposti ai rispettivi uffici) negli organigrammi e nei ruoli ufficiali on line dell'Agenzia delle Entrate, nella pagina "**trasparenza amministrativa**" del relativo sito ufficiale web. In vero, un elenco dettagliato di tutti gli incarichi dirigenziali coinvolti nella dichiarazione di illegittimità costituzionale *de qua* (con nomi e magari anche *curricula* completi di retribuzione), non solo non era stato approntato, ma anzi l'Agenzia delle Entrate aveva immediatamente cancellato i nomi di tali pseudo-dirigenti dalla pagina "trasparenza amministrativa" del proprio sito.

Osserva la Commissione che l'*actio nullitatis* di parte privata circa l'asserito vizio invalidante dell'atto impositivo impugnato, sanzionato con la nullità dagli artt. 42, c. 1 e 3 del d.P.R. 600/73 e 56, c.1, d.P.R. 633/72 - in quanto sottoscritto da soggetto non legittimato - è preliminare e dirimente.

Premesso che non può trovare qui applicazione l'art. 156 c.p.c.: "*Rilevanza della nullità*" (nonostante il rinvio dinamico di cui all'art.1, c.2 d. lgs.546/92) perché gli atti impositivi impugnati non sono atti processuali, trattandosi in ipotesi di una nullità assoluta ex art. 21 septies, L. 241/90 (c.d. inesistenza giuridica), tale *actio nullitatis* può essere eccepita in ogni stato e grado del giudizio, anche d'ufficio (Cass. sent. 12104/2003), e ciò che per legge è rilevabile d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, viene sottratto alla disponibilità delle parti per un superiore senso di giustizia che deve essere presidiato dal giudice anche a tutela delle parti processuali più deboli. Non è, pertanto, applicabile l'art 345 c.p.c.: "*Domande ed eccezioni nuove*", in considerazione anche del fatto che la sentenza della Corte costituzionale è sopravvenuta agli atti introduttivi del presente giudizio. Rileva, inoltre, la Commissione, che il riparto dell'onere probatorio di cui all'art. 2697 c.c. deve tenere conto del principio giurisprudenziale di prossimità della prova (Cass. 13542/2012, 17874/2007, 2308/2007 e 13533/2001): nelle ipotesi in cui la prova sia di difficile accesso, o addirittura inaccessibile, per un comportamento ascrivibile alla stessa controparte (come l'inopinato oscuramento degli elenchi degli pseudo-dirigenti e relativi *curricula*, dalla stessa pagina "trasparenza amministrativa" del sito ufficiale web dell'Agenzia delle Entrate), in deroga alla regola generale, l'"*onus probandi*"

viene posto a carico della parte prossima alla fonte di prova, non solo in adempimento dei doveri di correttezza e buona fede nell'adempimento delle obbligazioni ma anche, come espressione del principio costituzionale del "giusto processo", in adempimento dei doveri di lealtà e probità di cui all'art. 88 c.p.c., nonché del principio generale di cui all'art. 116, c.2, c.p.c. ("Il giudice puo' desumere argomenti di prova ..., in generale, dal contegno delle parti stesse nel processo"); quindi, "... in caso di contestazione, incombe all'Agenzia delle Entrate l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere sostitutivo [sostituzione del dirigente in caso di assenza/impedimento o **reggenza** dell'ufficio in attesa della nomina del dirigente titolare] da parte del sottoscrittore o la presenza di eventuale **delega**, trattandosi di un documento, se esistente, già in possesso dell'amministrazione finanziaria ..." (Cass. sent. nn. 14942/2013, 17400/2012 e 14626/2000), poichè "... l'esistenza e la validità della delega possono essere contestate e verificate in sede giurisdizionale, implicando l'indagine e l'accertamento sul tema un controllo, non già sull'organizzazione interna della Pubblica Amministrazione ma sulla legittimità dell'esercizio della funzione amministrativa e degli atti integranti la relativa estrinsecazione" (Cass. sent. n. 14195/2000). Il giudice tributario, non è tenuto all'esercizio dei poteri istruttori di cui all'art. 7, d.lgs n.546/92 per acquisire d'ufficio le prove in caso di inerzia del soggetto onerato, sopperendo all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte, perché tali poteri sono meramente integrativi (e non esonerativi) dell'onere probatorio principale e funzionali al principio costituzionale della parità della parti nel processo; (Cass. sent. nn. 10267/2005, 12262/2007, 2487/2006, 10513/2008). E poi, anche per i ricorsi tributari instaurati dal 4/7/2009 vale il "principio di non contestazione" previsto dall'art. 115 c.p.c., trattandosi di un principio generale applicabile anche al processo tributario in forza del più volte citato rinvio dinamico di cui all'art.1, c.2, d.lgs 546/1992.

Ad una successiva verifica, la circostanza che delegante e delegato non risultino legittimati alla sottoscrizione - né personalmente né per delega - trova conferma in ulteriori elenchi (nonostante siano incompleti in quanto riferiti solamente alla giornata del 26 marzo 2015) ripubblicati, *re melius perpensa*, solo recentemente dalla medesima Agenzia, nella solita pagina "trasparenza amministrativa", atteso che entrambi i sunnominati risultano essere stati "ufficiati" dell'incarico per cooptazione, senza avere mai superato alcun concorso per la qualifica dirigenziale (di prima o di seconda fascia) né presso l'Agenzia delle Entrate né presso altra Pubblica Amministrazione (dalla quale potere essere stati distaccati alla A.E.) né cooptati dall'esterno ai sensi art. 19, c.6 d.lgs. 165/2001, i cui "incarichi sono conferiti, fornendone esplicita motivazione, a persone di particolare e comprovata qualificazione professionale, non rinvenibile nei ruoli dell'Amministrazione, che abbiano svolto attività in organismi ed enti pubblici o privati ovvero aziende pubbliche o private con esperienza acquisita per almeno un quinquennio in funzioni dirigenziali ..." come da elenco ufficiale postato nella solita pagina "trasparenza amministrativa", contenente 36 soggetti - diversi dai sunnominati - portatori di

*“comprovata qualificazione professionale, non rinvenibile nei ruoli dell'Amministrazione”.*

La Commissione, a questo punto del deciso, ritiene opportuno puntualizzare: che, per carriera dirigenziale (da dirigente), si intende quella di cui all'art. 17, c.1, lett. d) del d.lgs.30 marzo 2001, n. 165: *“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”*;

che l'accesso alla qualifica di dirigente della seconda fascia è disciplinato dall'art. 28, c.2 del d.lgs.30 marzo 2001, n. 165: *“Al concorso per esami possono essere ammessi i dipendenti di ruolo delle pubbliche amministrazioni, muniti di laurea, che abbiano compiuto almeno cinque anni di servizio o, se in possesso del dottorato di ricerca o del diploma di specializzazione conseguito presso le scuole di specializzazione individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, di concerto con il Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, almeno tre anni di servizio, svolti in posizioni funzionali per l'accesso alle quali è richiesto il possesso del dottorato di ricerca o del diploma di laurea;*

che le funzioni e le responsabilità dirigenziali sono disciplinate dall'art. 4, c.2 del d.lgs.30 marzo 2001, n. 165: *“Ai dirigenti spetta l'adozione degli atti e provvedimenti amministrativi, compresi tutti gli atti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno, nonché la gestione finanziaria, tecnica e amministrativa mediante autonomi poteri di spesa di organizzazione delle risorse umane, strumentali e di controllo. Essi sono responsabili in via esclusiva dell'attività amministrativa, della gestione e dei relativi risultati”*, e dall'art 4, c.3, del d.lgs.30 marzo 2001, n. 165: *“Le attribuzioni dei dirigenti indicate dal comma 2 possono essere derogate soltanto espressamente [principio di fissità] e ad opera di specifiche disposizioni legislative. [riserva assoluta di legge];*

che, per carriera direttiva (da funzionario), invece, si intende quella (ex IX livello poi divenuto Area C) di cui all'art. 20, c.1, lett. d) del d.P.R. 8 maggio 1987, n. 266: *“direzione di uffici, istituti o servizi di particolare rilevanza o di stabilimenti di notevole complessità non riservati a qualifiche dirigenziali”*; attualmente vige il CCNL normativo 2006 – 2009 secondo il cui Allegato A: *“Appartengono a questa area funzionale [Area Terza (ex C1, C1S, C2, C3 e C3S)] i lavoratori che, nel quadro di indirizzi generali, per la conoscenza dei vari processi gestionali, svolgono, nelle unità di livello non dirigenziale a cui sono preposti, funzioni di direzione, coordinamento e controllo di attività di importanza rilevante, ovvero lavoratori che svolgono funzioni che si caratterizzano per il loro elevato contenuto specialistico.”*

In tale contesto, con nota prot 85460 del 30/12/2005 la Dre Lombardia ha ritenuto necessario emanare alcune direttive ad oggetto: *“Incaricati di funzioni dirigenziali. Firma atti.”* per ricordare che: *“... i funzionari incaricati di funzioni dirigenziali restano sempre funzionari di III Area e, come tali, non possono utilizzare la qualifica di dirigente, tenuto conto che nelle amministrazioni statali, anche ad ordinamento autonomo, oltretutto negli enti pubblici non economici per accedere a tale qualifica occorre essere vincitori di concorso per esami o per titoli ed esami, indetto dalle singole amministrazioni, ovvero di corsoconcorso selettivo di formazione bandito*

dalla Scuola superiore della pubblica amministrazione (art. 28 comma 1, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 e succ. modif.). ... A corredo di quanto indicato, giova rammentare che la qualifica rivestita (dirigente, ovvero funzionario di III Area) non va confusa con la funzione svolta (capo ufficio, capo area, ecc.). In tal senso va ribadito che, nella sottoscrizione degli atti, un funzionario incaricato di funzioni dirigenziali dovrà sempre indicare la funzione svolta, ma non dovrà indicare una qualifica non spettante."

In ogni caso, tutti i dipendenti pubblici, oltre che del **conferimento di delega** (*ratione officii* o *ad personam*), possono essere destinatari anche di **affidamento di mansioni superiori** (art. 52, c.2, lett. a) e b) d.lgs. n. 165/2001): "Per obiettive esigenze di servizio il prestatore di lavoro può essere adibito a mansioni proprie della qualifica immediatamente superiore:

- a) nel caso di vacanza di posto in organico, per non più di sei mesi, prorogabili fino a dodici qualora siano state avviate le procedure per la copertura dei posti vacanti come previsto al comma 4; [per il funzionario direttivo trattasi di **sostituzione** del dirigente in caso di assenza o impedimento (art. 20, c.1, lett. a), d.P.R. n. 266/1987)];
- b) nel caso di sostituzione di altro dipendente assente con diritto alla conservazione del posto, con esclusione dell'assenza per ferie, per la durata dell'assenza [per il funzionario direttivo trattasi di **reggenza** dell'ufficio in attesa della destinazione del dirigente titolare (art. 20, c. 1, lett. b), d.P.R. n. 266/1987; Cfr. Cass.sent. n. 8166/2002)];

Però, il predetto art. 52, al comma.5, puntualizza: "Al di fuori delle ipotesi di cui al comma 2, è nulla l'assegnazione del lavoratore a mansioni proprie di una qualifica superiore,..."

Ove le mansioni di cui all'art. 52, c.2, lett. a) e b) d.lgs. n. 165/2001 siano affidate ad altro dipendente pubblico con profilo professionale adeguato, non trattasi di affidamento di mansioni superiori ma di incarico c.d. "ad interim". Le mansioni delegate o affidate sono prive di compensi aggiuntivi nella misura in cui rientrano nella omnicomprensività della retribuzione tabellare del proprio profilo professionale ("Per i dipendenti pubblici vige, nel nostro ordinamento giuridico, il principio immanente di omnicomprensività del trattamento economico per cui non è possibile remunerare il dipendente con compensi extra-ordinem per compiti rientranti nelle mansioni dell'Ufficio ricoperto." C. dei C. sez. giur. Regione Sicilia, sent. 26 marzo 2007 n. 801).

Il d.lgs. n.300/99, all'art. 66, c.3, dispone che "L'articolazione degli uffici, a livello centrale e periferico, e' stabilita con disposizioni interne ..." e lo Statuto dell'Agenzia delle Entrate, approvato con delibera del Comitato Direttivo n. 6 del 13 dicembre 2000 ed aggiornato fino alla delibera del Comitato di gestione n. 11 del 21 marzo 2011, nonché il Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate, approvato con delibera del Comitato direttivo n. 4 del 30 novembre 2000 ed aggiornato fino alla delibera del Comitato di gestione n. 57 del 27 dicembre 2012, all'art. 5, commi 5 e 6, prevedono che: "Le direzioni provinciali sono uffici di livello dirigenziale. In relazione alle dimensioni della direzione provinciale possono,

inoltre, costituire posizioni di livello dirigenziale le strutture interne (ad esempio: Ufficio Controlli, Area Legale, Ufficio Territoriale ecc.); l'individuazione di tali posizioni è effettuata con atto del Direttore dell'Agenzia (come l'allegato all'atto A.E. n. 2009/174555)" e che "Gli avvisi di accertamento sono emessi dalla direzione provinciale e sono sottoscritti dal rispettivo direttore o, per delega [intersoggettiva di competenze/funzioni] di questi, dal direttore dell'ufficio preposto all'attività accertatrice [ratione officii di Capo Ufficio Controlli] ovvero da altri dirigenti o funzionari [delega di firma ad personam], a seconda della rilevanza e complessità degli atti." Una medesima articolazione funzionale come l'Ufficio Controlli, quindi, è stata normalmente prevista e costituita di livello dirigenziale (come a Lodi, Sondrio, Lecco, Como ecc.) ma, in rari eccezionali casi, anche di livello meramente direttivo (come a Crotone, Rieti, Vibo Valenzia, Isernia, Oristano ecc.), in funzione della minima rilevanza della sede. Sia il dirigente titolare dell'Ufficio Controlli di Lodi sia il funzionario titolare (ad esempio) dell'Ufficio Controlli di Crotone vengono delegati per la sottoscrizione degli accertamenti dal rispettivo legittimo Direttore Provinciale ratione officii e non *ad personam*, come invece accade, per le questioni routinarie e di scarso rilievo, quando viene delegato, ad esempio, un Capo Team (che non è mai dirigente ma, al più, funzionario). Quindi, mentre per la rilevanza interna degli atti endoprocedimentali è sufficiente financo la sottoscrizione di un funzionario qualsiasi, assegnatario della pratica con un mero ordine di servizio contenente disposizioni organizzative, gli atti aventi rilevanza esterna, come gli avvisi di accertamento, devono essere emessi solo su formale ostensibile delega ratione officii o *ad personam*. È di tutta evidenza che solo nei casi di Uffici Controlli di livello non dirigenziale (come quelli di Crotone, Rieti, Vibo Valenzia, Isernia, Oristano ecc) è ipotizzabile come legittima una delega *ratione officii* conferita ad un funzionario (non dirigente); ma in tali uffici la *vexata quaestio de qua agitur* si pone solo in riferimento della legittimazione del Direttore Provinciale delegante (*nemo transferre potest quod non habet nec plus quam habet*), esattamente come la si pone per gli Uffici Controlli di livello dirigenziale (come quelli di Lodi, Sondrio, Lecco, Como ecc.) nei quali è necessaria la legittima attribuzione di poteri e funzioni dirigenziali anche per il dirigente titolare dell'Ufficio Controlli, in quanto delegato *ratione officii*. Nel caso che qui ci occupa, quindi, le deleghe *de quibus* sarebbero state rilasciate ad un Capo Ufficio Controlli di livello dirigenziale, in ragione dell'ufficio cui è stato preposto, per l'esercizio di poteri e funzioni dirigenziali connessi alla subordinata carica, da un Direttore Provinciale versante in assoluta carenza di attribuzione di poteri e funzioni dirigenziali, necessariamente sempre connessi alla propria superiore carica (in vero, anche il Capo Ufficio Controlli *de quo* versava nella medesima condizione di assoluta carenza di attribuzione). Da quanto sopra detto, non può mettersi in dubbio il fatto che tutti i Direttori Provinciali devono essere veri dirigenti (titolari, o ad interim in attesa della nomina del titolare ex art. 14, c.6, Regolamento di amministrazione); e ciò vale anche nei casi in cui un incaricato dirigenziale (a maggior ragione se neppure laureato, per quanto bravo e volenteroso a sentire tutti coloro che lo avrebbero promosso sul campo) ha in sottordine veri dirigenti (vincitori di regolare concorso pubblico) cui ha delegato *ratione officii* o *ad personam* la

sottoscrizione di accertamenti della propria Direzione Provinciale nella quale ha avuto illegittimamente i poteri e le funzioni di Direttore Provinciale. Ecco perché, dopo la sentenza costituzionale sotto illustrata, l'Agenzia deve ricorrere alla figura del "dirigente *ad interim*" per coprire legittimamente sia le sedi di Direttore Provinciale, in attesa della nomina del dirigente titolare, sia le sedi di Capo Ufficio Controlli di livello dirigenziale, in consonanza con il giudicato costituzionale.

Relativamente alla Sentenza dichiarativa n°37 del 2015, la Corte costituzionale:

- 1) dichiara 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) dichiara, 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) dichiara, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 8, del decreto-legge 31 dicembre 2014, n. 192 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative);

e poi così continua:

1.2.– *Ad avviso del 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** [secondo le risultanze del relativo sito web, agli atti dell'Agenzia delle entrate risultano essere stati cooptati ad alti incarichi dirigenziali perfino soggetti privi di laurea (ed altri in possesso di lauree del tutto inconferenti) e, quindi, non solamente non vincitori di concorso dirigenziale ma persino impossibilitati *ex lege* a parteciparvi] **“determinando una diminuzione delle garanzie dei cittadini che confidano in una amministrazione competente, imparziale ed efficiente”**.*

Il conferimento di incarichi dirigenziali pubblici a persone di stretta fiducia a mezzo di insondabili cooptazioni – e non a seguito di trasparente concorso pubblico - per la

natura privatistica dello strumento è conclamatamente inapplicabile ad un ente pubblico non economico, titolare esclusivo e generale del potere impositivo statale, costituendo, altresì, **palese violazione del diritto ad una buona amministrazione, di cui all'art. 41 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea.**

La Corte così continua:

4.2. – *Per colmare le carenze nell'organico dei propri dirigenti, l'Agenzia delle entrate ha, negli anni, fatto ampio ricorso ad un istituto previsto dall'art. 24 del proprio regolamento di amministrazione. ... l'illegittimità di questa modalità di copertura delle posizioni dirigenziali deriva dalla sua non riconducibilità, né al modello dell'affidamento di mansioni superiori a impiegati appartenenti ad un livello inferiore, né all'istituto della cosiddetta reggenza.*” .....

*“Invero, l'assegnazione di posizioni dirigenziali a un funzionario può avvenire solo ricorrendo al secondo modello, cioè all'istituto della reggenza, regolato in generale dall'art. 20 del d.P.R. 8 maggio 1987, n. 266”* [le cui caratteristiche essenziali sono straordinarietà e temporaneità; in effetti, invece, per circa 15 anni funzioni e poteri dirigenziali sono stati illegittimamente attribuiti, quoad effectum, in via ordinaria ed a tempo indeterminato a soggetti interni, cooptati secondo criteri domestici, dei quali la recente e diffusa nota Dre Lombardia prot 51621 del 12/5/2014 dà ufficiale contezza. Non può non sottacersi che l'Agenzia delle Entrate, operativa dal 1° gennaio 2001, nasce dalla riorganizzazione dell'Amministrazione finanziaria a seguito del Decreto legislativo n° 300 del 1999; dal 1° dicembre 2012 l'Agenzia dell'Entrate ha incorporato l'Agenzia del Territorio (articolo 23-quater del DI 95/2012)].

La Corte continua ancora:

*“In questo quadro normativo e giurisprudenziale, e nella relativa vicenda processuale, interviene il legislatore, attraverso la disposizione sospettata di illegittimità costituzionale.* .....

*considerando le regole organizzative interne dell'Agenzia delle entrate [Statuto dell'Agenzia delle Entrate, approvato con delibera del Comitato Direttivo n. 6 del 13 dicembre 2000 ed aggiornato fino alla delibera del Comitato di gestione n. 11 del 21 marzo 2011 nonché il Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate, approvato con delibera del Comitato direttivo n. 4 del 30 novembre 2000 ed aggiornato fino alla delibera del Comitato di gestione n. 57 del 27 dicembre 2012, all'art. 5, commi 5 e 6] e la possibilità di ricorrere all'istituto della delega, anche a funzionari, per l'adozione di atti a competenza dirigenziale”, [ordinaria delega *ad personam* e non *ratione officii*, senza quindi alcun bisogno di preve attribuzioni dirigenziali, come invece aveva operato l'agenzia] **“la funzionalità dell' Agenzia non è condizionata dalla validità degli incarichi dirigenziali previsti dalla disposizione censurata.** [tanto è vero che finalmente e successivamente alla censura costituzionale *de qua*, l'A.E. ricorre efficacemente e senza costi retributivi (né premi dirigenziali) aggiuntivi proprio all'ordinario istituto della dirigenza ad interim delle Direzioni Provinciali (conferita a veri dirigenti) coniugato a quello della delega di firma ad personam (e non di funzioni prevista dall'articolo 17, c. 1-bis, del D.lgs. 165/2001) conferita a semplici funzionari in quanto tali e non *ratione eorum officii*]. Sicché *“l'obbiettivo reale della disposizione in esame è rivelato dal secondo periodo**



della norma in questione, ove, da un lato, si fanno salvi i contratti stipulati in passato tra le Agenzie e i propri funzionari, dall'altro si consente ulteriormente che, nelle more dell'espletamento delle procedure concorsuali, da completare entro il 31 dicembre 2013, le Agenzie attribuiscono incarichi dirigenziali a propri funzionari, mediante la stipula di contratti di lavoro a tempo determinato, la cui durata è fissata in relazione al tempo necessario per la copertura del posto vacante tramite concorso

.....  
A differenza di certe sentenze costituzionali, che modificano la norma portata davanti al giudice delle leggi, per mantenerla nell'ordinamento giuridico (come quelle additive, ablative o sostitutive), una dichiarazione di illegittimità costituzionale, come quella de qua, ha l'effetto erga omnes di annullamento puro e semplice, che cancella la norma incostituzionale dall'ordinamento giuridico. Ove pungesse vaghezza al legislatore o a giudici di emanare leggi o sentenze in contrasto con una sentenza dichiarativa della Corte costituzionale, si verificherebbe una violazione di giudicato costituzionale.

Relativamente alla retroattività:

- Art. 136, c.1, Costituzione: *"Quando la Corte dichiara l'illegittimità costituzionale di una norma di legge o di un atto avente forza di legge, la norma cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione."*
- Art. 30, c.3, Legge 87/53: *"Le norme dichiarate incostituzionali non possono avere applicazione dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione."*

Trascurando la differenza lessicale tra l'art. 136 Cost. e l'art. 30 L. 87/53 (cessazione d'efficacia – disapplicazione), dalla qualificazione della Corte come "legislatore negativo" quando si pronuncia come organo di chiusura del sistema costituzionale nazionale con sentenza dichiarativa (secondo il modello Kelseniano, rispettoso del riparto di competenza tra legislatore e giudice costituzionale), ne discende che *"Le pronunce di accoglimento della Corte cost. hanno effetto retroattivo, inficiando fin dall'origine la validità e la efficacia della norma dichiarata contraria alla Costituzione, salvo il limite delle situazioni giuridiche "consolidate" per effetto di eventi che l'ordinamento giuridico riconosce idonei a produrre tale effetto, quali le sentenze passate in giudicato, l'atto amministrativo non più impugnabile, la prescrizione e la decadenza."* (Cass. civ., sez. III, 28 luglio 1997, n. 7057).

Pertanto, a causa della retroattiva inesistenza giuridica della sottoscrizione (prevista a pena di nullità dagli artt. 42, c. 1 e 3 del d.P.R. 600/73 e 56, c.1, d.P.R. 633/72) conseguente al ritenuto difetto assoluto di attribuzione al delegante e/o delegato di poteri/funzioni dirigenziali a causa della dichiarata illegittimità costituzionale dei relativi referenti normativi, restano definitivamente regolati dalla coeva normativa (*tempus regit actum*) - ancorché dichiarata costituzionalmente illegittima - solamente i rapporti c.d. esauriti e, cioè, quelli già definiti:

- con atti impositivi d'imposta/imponibile oppure negativi/sanzionatori non tempestivamente impugnati;
- con sentenza passata in giudicato, per la forza della *res judicata* di cui agli artt.324 c.p.c. o 2909 c.c.;

- con il decorso dei termini di prescrizione o decadenza.

Ogni altro atto impositivo/negatorio/sanzionatorio - ritualmente impugnato - va dichiarato nullo dal giudice adito per straripamento di potere, in quanto irrimediabilmente travolto dagli effetti dichiarativi - e quindi retroattivi - dell'illegittimità costituzionale *de qua*, che conferma la costante giurisprudenza della Corte Costituzionale secondo la quale "nessun dubbio può nutrirsi in ordine al fatto che il conferimento di incarichi dirigenziali nell'ambito di un'amministrazione pubblica debba avvenire previo esperimento di un pubblico concorso e che il concorso sia necessario anche nei casi di nuovo inquadramento di dipendenti già in servizio. Anche il passaggio ad una fascia funzionale comporta l'accesso ad un nuovo posto di lavoro corrispondente a funzioni più elevate ed è soggetto, pertanto, quale figura di reclutamento, alla regola del pubblico concorso" (C. Cost. sent. nn. 194/2002, 293/2009, 150/2010, 7/2011 e 217/2012).

Nel solco di tale pregevole giurisprudenza, già in data 7/3/2013 la C.T.P. di Messina si era pronunciata sugli atti sottoscritti dai «dirigenti illegittimi» la cui nomina era stata sospesa dal Tribunale di Messina con sentenze del 20 aprile 2011 e del 14 marzo 2012, in quanto "effettuata in violazione delle procedure concorsuali previste dalla legge", ritenendo che "gli atti in questione mantengono validità se favorevoli al privato" (come, per esempio, i rimborsi o i riconoscimenti di crediti d'imposta) in applicazione del principio di apparenza - è questo il caso in cui può parlarsi propriamente di **funzionario di fatto** - mentre sono "illegittimi [...] per difetto di competenza se sfavorevoli" al cittadino-contribuente (come gli avvisi di accertamento. C. di S. sent. nn. 6/1993 e 853/1999) il quale, quindi, ha un interesse diretto, concreto ed attuale a farli dichiarare illegittimi, eventualmente anche previa disapplicazione di presupposti regolamenti e/o atti generali ritenuti illegittimi *ab imis*, ex art. 7, c.5, d.lgs. 546/92. (vds, art. 5, L. 2248/1865 all. E).

Relativamente alla c.d. teoria del **funzionario di fatto**: "si fonda sull'esigenza di garantire i diritti dei terzi che vengono a contatto col funzionario medesimo e si sostanzia dunque nella tutela della buona fede del privato; ed in questa prospettiva gli effetti presi in considerazione dalla teoria in esame sono solo quelli favorevoli al privato. E' stato anche affermato che la teoria del c.d. funzionario di fatto si fonda sul principio di continuità dell'azione amministrativa" (C.di S., sez. IV, 20 maggio 1999 n.853). L'assoluta carenza di investitura legittimante - proprio come quella dell'**usurpatore di pubbliche funzioni** di cui all'art. 347, c.1, c.p. che non costituisce reato ove le relative funzioni siano state esercitate con il consenso dell'ente a cui l'ufficio appartiene - costituisce "acompetenza" e gli atti posti in essere da chi versa in tale situazione (se non favorevoli al terzo incolpevole) sono radicalmente nulli perché posti in essere da soggetto *ab origine* privo della qualità di organo amministrativo, nella misura in cui versa in difetto assoluto di attribuzione ex art. 21-septies l.241/90, con conseguente irrilevanza ai fini impugnatori di ogni termine decadenziale previsto. La dichiarazione di nullità (*ex tunc*) dell'atto d'investitura presupposto, infatti, avrà *ipso iure* un effetto c.d. caducante dell'atto impositivo presupponente: *simul stabant, simul cadent*.

Relativamente all'autoannullamento: Il Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate, approvato con delibera del Comitato direttivo n. 4 del 30 novembre 2000 all'art.1, c.2, reca un pleonastico rinvio dinamico che così recita: "*L'Agenzia si conforma ai principi della legge 7 agosto 1990, n. 241.*"

Legge 241/90

Art. 21-septies. (Nullità del provvedimento)

1. "*È nullo il provvedimento amministrativo ... che è viziato da difetto assoluto di attribuzione ...*" [trattasi di c.d. "inesistenza giuridica". Cass. sent. n. 12104/2003].

Art. 21-octies. (Annullabilità del provvedimento)

1. "*È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza.*"

Art. 21-nonies. (Annullamento d'ufficio)

1. "*Il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell'articolo 21-octies può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico ...*"

Ritenuta la competenza misura dell'attribuzione di funzioni e poteri, come quelli dirigenziali, e che l'esercizio della competenza può essere spostato in capo ad altri soggetti a mezzo di rituale delega, relativamente ai casi di usurpazione di funzioni pubbliche sia dei deleganti che dei delegati, per il loro illegittimo esercizio di funzioni dirigenziali si versa nell'ipotesi dello straripamento di potere conseguente alla decadenza dall'incarico dirigenziale, con effetto retroattivo, di tutti coloro che erano stati nominati in base alle succitate norme dichiarate incostituzionali. Secondo autorevole giurisprudenza, "... un provvedimento amministrativo il cui contenuto sia in contrasto con norme o principi comunitari, non possa essere disapplicato dall'amministrazione, sic et simpliciter, ma debba essere rimosso con il ricorso ai poteri di autotutela di cui la stessa amministrazione dispone". (C.di S, sez. V, 8/9/2008, n°4263); ove l'atto *de quo* venisse "autoannullato" in pendenza di giudizio, la condanna alle spese di lite conseguente alla soccombenza virtuale della parte pubblica va commisurata esclusivamente alla condotta processuale tenuta successivamente alla pronuncia della Corte costituzionale; comunque, all'attualità nessuna iniziativa di tale doverosa autotutela risulta essere stata praticata.

Secondo gli artt.42, c. 1 e 3 del d.P.R. 600/73 e 56, c.1, d.P.R. 633/72, in ultima analisi, è nullo l'accertamento che non reca una valida sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro dirigente/funziionario da lui validamente delegato; pertanto, una tale delega, per essere valida postula necessariamente una doppia legittimazione: del direttore provinciale dirigente delegante (*nemo transferre potest quod non habet nec plus quam habet*) e del capo ufficio controlli dirigente/funziionario delegato; alla luce di tutto quanto sopra, questo Collegio non può che rilevare la nullità assoluta per straripamento di potere dell'atto di accertamento di cui è causa, atteso che esso è stato sottoscritto da soggetto divenuto (sotto il profilo dell'irregolarità amministrativa) usurpatore di funzioni pubbliche per difetto assoluto di attribuzione. I restanti motivi dell'appello rimangono assorbiti.

La Commissione ritiene opportuno, poi, evidenziare che pregevolissima dottrina definisce nomopoietica la funzione esercitata dal giudice nel creare la propria

particolare norma da applicare al caso concreto - valida solo per le parti in causa e separata dalla norma generale che vale *erga omnes* - per dare vita al diritto: la norma nasce e resta cosa inanimata fino a quando un giudice, con propria sentenza (*iuris dictio*) non le dia vita "in nome del popolo italiano" e non dell'apparato statale al quale lo stesso giudice appartiene. Premessa una distinzione ontologica tra disposizione (intesa come testo letterale della norma) e norma (prodotto dell'attività interpretativa), nelle questioni giudiziarie tributarie più rilevanti, a volte, c'è tra gli operatori del settore chi attende dal giudice investito della questione di "interesse nazionale" una sorta di "*favor*" nomopoietico volto a costituire la *ratio decidendi* di una sentenza giudiziale favorevole ad una delle parti in causa anche perchè (o sol perchè) portatrice di "superiori interessi pubblici", trascurando il fatto che ogni minaccia a tali "superiori interessi pubblici" debba essere prevenuta, contrastata, repressa e misurata nell'eventuale danno erariale da altre autorità, governative e giurisdizionali, e non certo dal giudice tributario adito che deve fare solo il proprio dovere, secondo il noto brocardo: "*da mihi factum, dabo tibi ius*", lasciando ad altro giudice di grado superiore ogni ulteriore vaglio sulla causa sentenziata. Ecco perchè il giudice deve essere terzo ed imparziale rispetto alle parti (Cost. art. 111), quant'anche pubbliche, tutte da mettere in condizione di assoluta parità (la sentenza viene pronunciata "In nome del popolo italiano"), nonostante una inaccettabile dipendenza amministrativa dell'apparato giurisdizionale tributario italiano. Per tale abnorme dipendenza amministrativa, che esiste e continua solo per la giurisdizione tributaria e non per le altre: ordinaria, amministrativa e contabile, forse è il caso di provvedere con efficacia e rapidità.

Questo Consesso, infine, non può non porsi il problema relativo al danno erariale costituito dal mancato introito per l'annullamento dell'avviso di accertamento summenzionato (vds. d.lgs. 300/99, art. 61, c.4; "*La Corte dei Conti esercita il controllo sulla gestione finanziaria delle agenzie, con le modalità previste dalla legge 21 marzo 1958, n. 259 ...*" ed art 69, c. 1, "*per altre gravi ragioni di interesse pubblico, con decreto del presidente del consiglio dei ministri su proposta del ministro delle finanze può essere nominato un commissario straordinario*) e pertanto, considerato che il giudice collegiale tributario (pubblico ufficiale ex art. 357 c.p.) ha un obbligo giuridico diretto (ex art. 83 L.1240/1923, art. 53 c.2 e 3 r.d.1214/1934, art. 20 e 21 t.u. 3/1957, art. 1 c.3 L.20/94) di trasmettere alla Procura della Corte dei conti un rapporto su eventuali responsabilità per danno erariale, nonché alla Procura della Repubblica (ex art. 331 c.p.p.) denuncia per eventuali rilievi penali e che responsabilità contabili e penali incombono direttamente anche sul giudice collegiale tributario che abbia omesso le doverose denunce (361 c.p.), manda - per debito d'ufficio e per quanto di propria rispettiva ritenuta competenza - alla segreteria di sezione per la trasmissione in copia del fascicolo di causa alle locali Procure della Repubblica, contabile e penale.

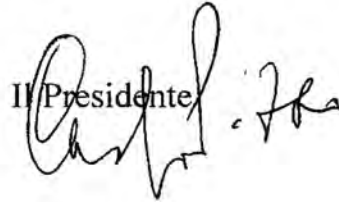
La novità della questione costituisce valido motivo per la compensazione delle spese del grado.

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie l'appello e compensa le spese del grado.

Milano, 3 luglio 2015

Il Presidente



in caso di diffusione orientare la generalità e gli  
altri dati identificativi