

L’AFFIDAMENTO O LA PROROGA DELLA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI PER L’ENTE LOCALE, LE MODALITÀ DELL’AFFIDAMENTO AL CONCESSIONARIO RISCOSSIONE ISCRITTI ALL’ALBO.

LA NULLITÀ DELL’AFFIDAMENTO IN ASSENZA DI DELIBERA DEL CONSIGLIO COMUNALE¹.

Gregorio Pietro D’Amato²

Sommario: Premessa. **1** Servizio di riscossione coattiva e servizi di supporto per la gestione, riscossione, accertamento dell’evasione e liquidazione delle entrate tributarie – Distinzione per la tipologia di attività. Suddivisioni in lotti per le gare dei due servizi. **2** L’affidamento dell’attività di Concessione riscossione spetta al Consiglio Comunale, le delibere di Giunta e determine dirigenziali sono successive quale delega dell’organo Consiliare ma non per l’affidamento diretto del servizio. **2.2** Nullità rilevabile della mancanza di delibera consiliare ex officio dal Giudice in caso di controversie. **2.3** Il conferimento dell’attività di riscossione da parte della Giunta Comunale o con determina dirigenziale. **2.4** La proroga dell’attività di riscossione con determina dirigenziale. L’adozione della determina con la giustificazione della proroga disposta dall’art. 68 D.L. 18/2020 c.d. proroga “Covid. **3.** Il Concessionario in affidamento che non ha ottenuto ab origine la Delibera Consiliare o la proroga, gli atti della riscossione svolti sono da considerarsi affetti da nullità assoluta da censurarsi dalle varie Corti Tributarie competenti. **3.2** Rilevabilità della nullità delle determine per affidamento della concessione della riscossione con la disapplicazione degli atti nulli sensi dell’art. 7 D. lgs. 546/92. **3.3** Atto di ingiunzione per la riscossione operata dal Concessionario per riscuotere le imposte comunali. Rinvio. **4.** Conclusioni

Premessa.

Gli enti locali possono svolgere il servizio di riscossione delle proprie entrate secondo le seguenti modalità:

¹ Il presente contributo è dedicato in memoria del collega dott. Giovanni Monetti -dottore commercialista di Salerno- che ci ha lasciato prematuramente, ma offrendoci in eredità il valido contributo professionale, quale patrocinatore della controversia tributaria conclusa con la puntuale e precisa Sentenza della Corte di Giustizia Tributaria sezione staccata di Salerno Sez. 2 n. 5097 del 14/9/2023 c/ SOGET Spa riscorre per il Comune di Salerno, e che sarà ripresa nel resto del contributo come valida ed importante sentenza per la tutela dei diritti a volte prevaricati. Esempio di lungimiranza e pervicacia culturale e professionale tipica del suo carattere di resistenza e combattimento contro le avversità della vita ed i poteri forti che ci sia di insegnamento e ricordo il suo impegno di: combattere, resistere e mai mollare. A lui va il mio personale ricordo e stima.

² Direttore Scientifico- dottore commercialista -revisore contabile enti locali- curatore fallimentare – giornalista.

- svolgimento del servizio tramite risorse interne;
- affidamento in house del servizio (tramite società strumentali);
- affidamento del servizio all'ente pubblico economico (AdeR) titolare dello svolgimento delle funzioni della riscossione nazionale, previa delibera;
- affidamento del servizio tramite le ordinarie procedure ad evidenza pubblica.

In base alla tipologia di affidamento per quanto qui trattato ci si occuperà dell'affidamento del servizio alle società di riscossione iscritti all'albo di cui all'art 53 del Decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446.

È previsto che i comuni ed i concessionari iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, così come di seguito denominati “concessionari”, procedono alla riscossione coattiva delle somme risultanti dall'ingiunzione prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, secondo le disposizioni contenute nel titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili.

- Pertanto, nel caso in cui gli Enti Locali affidino la riscossione coattiva ai Concessionari della Riscossione di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, dovranno emettere l'ingiunzione fiscale di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639 e non potranno avvalersi della procedura mediante “ruoli”.
- Successivamente la procedura di riscossione attuata dal Concessionario dovrà seguire le regole del D.P.R. 602/1973 in quanto compatibili (in sostanza le medesime disposizioni previste per la riscossione delle entrate erariali applicate dalla Agenzia delle Entrate-Riscossione).

1. Servizio di riscossione coattiva e servizi di supporto per la gestione, riscossione, accertamento dell'evasione e liquidazione delle entrate tributarie – Distinzione per la tipologia di attività. Suddivisioni in lotti per le gare dei due servizi.

In base all'attività da svolgere l'ANAC con delibera n. **514 del 17 giugno 2020** ha differenziato **le attività di accertamento e riscossione dei tributi locali affidati** a soggetti privati contribuisce a demarcare ancora più chiaramente la netta **distinzione tra le attività di semplice supporto agli Uffici Comunali** e ciò anche dopo l'introduzione delle disposizioni della legge finanziaria per il 2020 in materia

e quelle di accertamento e riscossione diretta da parte dei privati e, conseguentemente, a evidenziare che esistono due mercati potenzialmente differenti popolati da operatori economici con strutture organizzative e mezzi economico-finanziari non sempre coincidenti; cosicché al fine di consentire il corretto dispiegarsi della concorrenza sarebbe opportuno prevedere, salvo casi particolari e per ragioni motivate, due procedure selettive distinte per l'affidamento di tali diverse attività.

Il servizio di accertamento e riscossione delle entrate tributarie degli enti locali può essere affidato in concessione solo se ricorrono le condizioni previste dal legislatore, che sono tutte riconducibili al principio del necessario trasferimento in capo al concessionario del c.d. rischio operativo. Tale rischio, tuttavia, considerando, generalmente, l'assenza di un prezzo al mercato, l'anelasticità della domanda all'aggio praticato, il carattere prevalentemente strumentale dell'attività prestata dall'agente della riscossione e l'entità ridotta di rischio sopportato, è difficilmente rinvenibile.

Diversamente quando si tratta **di semplice supporto all'attività del Comune** per il quale l'affidamento del servizio di che trattasi non si qualifica, in alcun modo, come esercizio di funzione pubblica e, in riferimento alla stessa, in quanto il Comune mantiene la titolarità, la direzione ed il controllo di tutti i processi per cui sono richiesti tali servizi” “non deve intendersi riferita al servizio in concessione della riscossione coattiva”.

Va ricordato che l'art. 30, comma 1 del Codice degli appalti valido sino al 31/03/2023, stabilisce che: *“L'affidamento e l'esecuzione di appalti di opere, lavori, servizi, forniture e concessioni ai sensi del presente codice garantisce la qualità delle prestazioni e si svolge nel rispetto dei principi di economicità, efficacia, tempestività e correttezza. Nell'affidamento degli appalti e delle concessioni, le stazioni appaltanti rispettano, altresì, i principi di libera concorrenza, non discriminazione, trasparenza, proporzionalità, nonché di pubblicità con le modalità indicate nel presente codice”* e dal comma 7, secondo cui: *“I criteri di partecipazione alle gare devono essere tali da non escludere le microimprese, le piccole e le medie imprese”* ed ora sostituiti ed integrati dalle nuove disposizioni di cui al Titolo I (artt. 1-12) del D lgs. n. 36/2023.

Infatti, l'attuale art. 58 in vigore dal 01/04/2023 del codice degli appalti d. lgs 36 del 31 marzo 2023 (e l'ex art. 51, comma 1 del D lgs. 50/2016 valido sino al 31/03/2023) stabilisce che: al comma 1. *“Per garantire la effettiva partecipazione delle micro, delle piccole e delle medie imprese, anche di prossimità, gli appalti sono suddivisi in lotti funzionali, prestazionali o quantitativi in conformità alle categorie o specializzazioni nel settore dei lavori, servizi e forniture”*.

Al comma 2 è stabilito. *“Nel bando o nell'avviso di indizione della gara le stazioni appaltanti motivano la mancata suddivisione dell'appalto in lotti tenendo conto dei principi europei sulla promozione di condizioni di concorrenza paritarie per le piccole e medie imprese. Nel caso di suddivisione in lotti, il relativo valore deve essere adeguato in modo da garantire l'effettiva possibilità di partecipazione da parte delle microimprese, piccole e medie imprese”*.

Ed al comma 3. *“Nel medesimo atto le stazioni appaltanti indicano i criteri di natura qualitativa o quantitativa concretamente seguiti nella suddivisione in lotti, avuto riguardo ai parametri indicati al comma 2. È in ogni caso vietato l'artificioso accorpamento dei lotti”*.

Del resto il comma 807 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, recante le disposizioni per il bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022, ha stabilito le nuove misure minime di capitale previste per l'iscrizione nell'Albo di cui all'articolo 53, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997, portandole a euro 2.500.000 e a euro 5.000.000 a seconda che l'accertamento e riscossione dei tributi vengano effettuati per comuni con popolazione, rispettivamente, fino a 200.000 abitanti o superiore a tale soglia e che la stessa norma ha previsto anche l'iscrizione obbligatoria in una sezione separata dell'Albo in questione per i soggetti che svolgono esclusivamente le funzioni e le attività di supporto propedeutiche all'accertamento e alla riscossione delle entrate degli enti locali (con la previsione anche in questo caso di due nuove soglie di euro 500.000 ed euro 1.000.000 a seconda che tale attività di supporto venga svolta per comuni fino a 200.000 abitanti o superiori a tale soglia). L'introduzione di tali novità normative contribuisce a demarcare ancora più nettamente la distinzione tra le due tipologie di attività connesse all'accertamento e alla riscossione dei tributi locali e, conseguentemente, a evidenziare che esistono

due mercati potenzialmente differenti popolati da operatori economici con strutture organizzative e mezzi economico-finanziari non sempre coincidenti, cosicché – stante la rilevante differenza di capitale minimo previsto per l’iscrizione all’Albo – non c’è dubbio che l’attività di accertamento e riscossione diretta delle entrate locali è esercitata da società mediamente più grandi e strutturate di quelle operanti nel settore dell’attività di semplice supporto agli Uffici competenti degli Enti locali. Ma va anche evidenziato che in via generale, ai fini di un ampliamento della concorrenza e della tutela del principio di favorire l’accesso delle PMI al mercato degli appalti pubblici, disgiungere l’affidamento dei due servizi con la predisposizione di due distinte gare, non può tuttavia sottacersi che tale indirizzo interpretativo può trovare una ragionevole opposizione nella difficoltà di sindacare le scelte discrezionali dell’Amministrazione committente in tema di valutazione del miglior equilibrio tra le esigenze di efficienza, efficacia ed economicità dell’azione amministrativa e tutela della concorrenza proprio laddove una integrazione delle due attività svolte da uno stesso affidatario possa garantire i medesimi, se non maggiori, risparmi amministrativi conseguibili attraverso una più vasta partecipazione di operatori economici alla gara.

In relazione a quanto evidenziato poc’anzi l’ANAC con la citata delibera n. 514/2020 ha ricordato che, comunque, e richiamando altresì il Comunicato del Presidente ANAC del 22.12.2015, in ordine alla riconducibilità nel tipico modulo concessorio degli affidamenti dei servizi di accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali ha ritenuto che, in generale, “l’assenza di un prezzo al mercato, l’inelasticità della domanda all’aggio praticato, il carattere prevalentemente strumentale dell’attività prestata dall’agente della riscossione e l’entità ridotta di rischio sopportato dallo stesso fanno propendere per la natura di appalto degli affidamenti in parola”, e ciò essenzialmente perché “non sembra rinvenibile il trasferimento del cd. “rischio di domanda” (ossia, il rischio che la domanda dei servizi sia superiore o inferiore al previsto) dal momento che la domanda di tali servizi proviene dagli enti locali e non dai privati, soggetti all’imposta. Inoltre, non sussiste in capo ai privati la facoltà di scegliere se avvalersi o meno di quel servizio, dal momento che gli stessi “soggiacciono” a tale servizio, trattandosi appunto di imposte e/o tasse che devono essere versate in presenza dei presupposti di legge.

Non sembra, quindi, sussistere neppure il rischio sul lato dell'offerta (ossia, il rischio che la fornitura di servizi non corrisponda alla domanda).

Ricorda ancora l'ANAC – come precisato nel Comunicato medesimo del Presidente 2015 – potrebbe essere diverso: *“il caso della riscossione coattiva, per la quale la natura e l'entità del rischio trasferito potrebbero comportare la possibilità che l'affidatario non riesca a recuperare, neppure nel caso di gestione virtuosa del servizio, gli oneri necessari per l'approntamento e l'affinamento di strumenti e procedure impegnativi, che obbligano l'operatore economico ad investimenti significativi in strumenti informatici e reperimento o formazione di figure professionali di alto profilo”*; cosicché *“In tale situazione, assume particolare valenza la modalità di calcolo dell'aggio riconosciuto all'operatore economico (se in percentuale sulle somme accertate oppure su quelle riscosse; se è previsto o meno un minimo garantito all'amministrazione) e la relativa quantificazione in relazione ai costi presunti da sostenere per l'esecuzione dei servizi”*.

Ma ancora più esplicita e chiara è stata l'ANAC con delibera **n. 448 del 28 settembre 2022** dove, citando e richiamando gli arresti del Consiglio di Stato, in cui è stato stabilito che la giurisprudenza ha osservato che: *“frequentemente i Comuni affidano la riscossione dei loro tributi, che non risultano versati dai contribuenti, a società esterne specializzate, denominate "concessionari della riscossione"*. Queste società sono, di solito, confuse con le società di recupero crediti, pur svolgendo un'attività che si distingue notevolmente da queste per delle differenze per nulla trascurabili. Infatti, occorre rilevare che l'attività di recupero stragiudiziale dei crediti, o come vengono semplicemente chiamate di "recupero crediti", viene svolta da soggetti che risultano essere in possesso di apposita licenza istituita dall'art. 115 del TULPS. Di contro, i "concessionari della riscossione" sono soggetti abilitati a svolgere l'attività di recupero dell'insoluto, cosiddetta coattiva, in base all'iscrizione all'Albo di cui all'art. 53 del d. lgs. n. 446 del 1997, ossia dotati di una serie di poteri che possono più agevolmente indurre il contribuente inadempiente al pagamento di quanto dovuto ed il processo di riscossione, in questo caso, prende l'avvio con l'invio di un'ingiunzione di pagamento, come appunto l'avviso di messa in mora, al quale potrà fare seguito, nell'ipotesi in cui il debitore

non ottemperi al pagamento, l'emissione di atti molto più invasivi a carico di quest'ultimo” (Comm. trib. regionale Sicilia Palermo Sez. VIII, Sent., 24 febbraio 2020, n. 1156). Pertanto, l'ANAC ha stabilito che data la distinzione tra l'attività di accertamento e riscossione da un lato e le attività di supporto e propedeutiche dall'altro, a cui corrisponde l'esistenza di due mercati potenzialmente diversi, **occorre inserire all'interno del bando le motivazioni della mancata suddivisione della gara in lotti**, fattispecie che non si rilevano a volte nei bandi di gara delegati dal Consiglio alle delibere dirigenziali in cui diversamente non è stato suddiviso in lotti.

Tale principio, ricorda l'ANAC come recepito all'ex art. 51 del d.lgs. 50/2016, *ratione temporis* ed ora (dal 01/04/2023) dall'art. 58 del Dlgs. 36/2023, **non costituisce una regola inderogabile**, in quanto la norma consente alla stazione appaltante di derogarvi per giustificati motivi, che devono però essere puntualmente espressi nel bando o nella lettera di invito, proprio perché il precetto della ripartizione **in lotti è funzionale alla tutela della concorrenza** (Cons. Stato, Sez. V, 7 febbraio 2020, n. 973).

L'adozione dell'opzione del lotto unico risulta ragionevole in particolare laddove la scelta sia adeguatamente motivata e la commessa interessi servizi omogenei (Cons. Stato, Sez. V, 5 aprile 2022, n. 2517).

Pertanto, conclude l'ANAC con la deliberazione 448/2022 che: *“Data la distinzione tra l'attività di accertamento e riscossione da un lato e le attività di supporto e propedeutiche dall'altro, a cui corrisponde l'esistenza di due mercati potenzialmente diversi, occorre inserire all'interno del bando le motivazioni della mancata suddivisione della gara in lotti”*.

E non sempre gli enti comunali effettuano tale differenziazione per l'affidamento in lotti ed **ancora più grave appare quando l'affidamento** è effettuato con determina dirigenziale e non con Delibera di Consiglio Comunale ex art. 42 comma 2 lettera e) del D lgs. 267/2000 come si dirà successivamente.

A quanto stabilito dall'ANAC ha dato una interpretazione ancora più restrittiva e esaustiva la **Sentenza del Consiglio Stata Cons. Stato, Sez. III, Sent., (data ud. 26/09/2024) 11/10/2024, n. 8171** dove è stato stabilito che la non suddivisione in lotti risulta: anzitutto non coerente con il paradigma normativo relativo all'istituto

della suddivisione in lotti (art. 51 D.lgs. n. 50 del 2016), avuto riguardo alla specifica fattispecie dedotta.

L'indicata disposizione - rispetto alla quale si pone in linea di sostanziale continuità il successivo art. 58 del D.lgs. n. 36 del 2023: si veda sul punto la Relazione al Codice, piuttosto esplicita in tal senso - chiarisce che rispetto all'interesse al risultato che l'amministrazione si propone di soddisfare attraverso il contratto, la suddivisione in lotti ha una funzione meramente pro concorrenziale: non soltanto estranea all'interesse predetto, ma anzi con esso potenzialmente confliggente.

Il valore o interesse antagonista, rispetto al favor per le piccole e medie imprese che induce alla suddivisione, è dato sia dalle esigenze connesse alla funzionalità organizzativa (e, in genere, alla funzionalità della prestazione contrattuale rispetto all'interesse pubblico ad essa sotteso), sia dalla convenienza economica per la stazione appaltante, normalmente favorita dalla soluzione "aggregante". In questo senso il **"considerando" 2 della direttiva 2014/24/UE** pone fra gli obiettivi della disciplina europea dell'appalto pubblico un "uso più efficiente possibile dei finanziamenti pubblici" e l'accrescimento "dell'efficienza della spesa pubblica".

In altre parole, la scelta di suddividere in lotti è funzionale a favorire l'accesso delle piccole e medie imprese alle gare, non è - rispetto all'interesse portato dall'Amministrazione nella vicenda negoziale - "naturale", ma al contrario artificiale, e può cozzare con l'interesse pubblico al raggiungimento del risultato avuto di mira dalla stazione appaltante.

La causa negoziale nella quale si sostanzia l'interesse dell'Amministrazione all'approvvigionamento si coglie dunque solo avendo riguardo all'intera operazione amministrativa e contrattuale.

Così prosegue il Consiglio di Stato stabilendo che in caso di gara suddivisa in una pluralità di lotti, l'annullamento del bando pronunciato in relazione a uno o più specifici lotti (nel caso di specie per contrasto con il diritto comunitario) determina l'annullamento automatico delle procedure anche per tutti gli altri lotti di gara, qualora, in considerazione delle caratteristiche della gara, si possa ritenere che il procedimento a evidenza pubblica, pur articolato in più lotti, sia riconducibile a un unico appalto e il vizio accertato riguardi profili che attengano alla procedura di gara nella sua interezza. A maggior ragione se il lotto è unico l'intera procedura di

gara è viziata e gli effetti sono caducati per contrarietà alle norme del c.d. codice degli appalti e normativa europea.

L'azione della p.a. deve essere, quindi, corretta ed ossequiosa della buona fede, come sanzionato dall'art. 97 della Carta, secondo cui l'agire pubblicistico dell'amministrazione, deve conformarsi ai principi costituzionali di imparzialità e buon andamento, in uno con l'art. 1, comma 2-bis, della L. 7 agosto 1990, n. 241, che recita: "*i rapporti tra il cittadino e la pubblica amministrazione sono improntati ai principi della collaborazione e della buona fede*"³.

2. L'affidamento dell'attività di Concessione riscossione spetta al Consiglio Comunale, le delibere di Giunta e determine dirigenziali sono successive quale delega dell'organo Consiliare ma non per l'affidamento diretto del servizio.

Per effettuare l'affidamento della Concessione della riscossione va evidenziato il vizio di incompetenza della delibera della Giunta comunale o addirittura di determina dirigenziale tutti atti successivi all'organo che di tali poteri deve delegare e circoscrivere per l'affidamento dei servizi di riscossione in quanto: nel contesto di una concessione di un servizio pubblico, la competenza a deliberare le linee di indirizzo appartiene al Consiglio Comunale ex art. 42, comma 2, lett. e) del d.lgs. 267/2000. **Il citato vizio di incompetenza risulta idoneo a travolgere l'intera procedura pubblica per illegittimità derivata.**

Nullità, quindi, che esclude radicalmente e definitivamente l'efficacia del provvedimento che ne sia affetto: *quod nullum est, nullum producit effectum*.

Ove si parta dell'idea che "compito" del giudice è di rendere giustizia (applicando solo, ma pienamente, la legge), non può riconoscersi alcuna discrezionalità nel rilevare la nullità: rilevarla è doveroso; non rilevarla conduce (o può condurre) ad un esito del processo contrastante con il fondamentale principio di legalità. E questo rilievo – io credo – si può estendere anche al caso particolare nel quale la giurisprudenza, per supportare (e non elidere) l'onere di tempestiva impugnazione, ha statuito di dover e poter rilevare la nullità.

³ T.A.R. Lazio Roma, Sez. III quater, Sent., (data ud. 26/03/2024) 18/06/2024, n. 12458.

Si deve concludere che, anche sotto il profilo della rilevanza d'ufficio della nullità, l'asimmetria del trattamento comporta problemi di difficile (o perplessa) soluzione.

Il potere è attribuito alla persona giuridica pubblica, ed è poi distribuito tra i suoi organi. Per cui il provvedimento, adottato dall'organo diverso da quello cui è stato distribuito è affetto da nullità per **difetto di attribuzione**. Si deve **evidenziare che l'art. 21-septies L. n. 241 del 1990, nell'individuare come causa di nullità dell'atto amministrativo richiama il "difetto assoluto di attribuzione", che evoca la cosiddetta carenza di potere in astratto, vale a dire l'ipotesi in cui l'Amministrazione assume di esercitare un potere che in realtà nessuna norma le attribuisce.**

2.2 Nullità rilevabile della mancanza di delibera consiliare ex officio dal Giudice in caso di controversie.

La **nullità rilevata d'ufficio** non ha come unica ratio quella di eliminare il contratto nullo dalla sfera del rilevante giuridico, ma quella di impedire che esso possa essere il fondamento di una decisione giudiziale che ne assuma la validità o la produzione di effetti⁴.

Si ricorda che la **Nullità determina**: assenza di effetti (ergo impossibilità di esecuzione), rilevanza d'ufficio e in qualunque tempo del vizio, insanabilità (impossibilità di convalida), impossibilità o, meglio, inutilità di rimedi caducatori (annullamento in via di autotutela/revoca), possibilità di conversione dell'atto.

Così la Corte di Cassazione⁵, in ossequio alla *ratio* che governa l'istituto della nullità –da cui consegue che la rilevanza d'ufficio della nullità è fisiologica– statuisce che *"(...) il potere di rilievo officioso della nullità del contratto spetta anche al giudice investito del gravame relativo ad una controversia sul riconoscimento di pretesa che suppone la validità ed efficacia del rapporto contrattuale oggetto di allegazione, trattandosi di questione afferente ai fatti costitutivi della domanda ed integrante, perciò, un'eccezione in senso lato, rilevabile d'ufficio anche in appello, ex art. 345 c.p.c."*.

⁴ Cassazione civile sez. II, 17/10/2019, n.26495

⁵ Cassazione, seconda sezione civile, ordinanza 26 novembre 2019, n. 30837

Come per una legge nulla che è giuridicamente inesistente così un atto amministrativo nullo è giuridicamente inesistente. Essa è un fatto della realtà giuridica che può essere fonte di una legittimazione apparente all'esercizio di poteri o all'adempimento di doveri scaturenti dalla sua disciplina, più in generale può essere fonte di legittimazione al compimento di attività e di conseguenti affidamenti.

In merito alla nullità il **T.A.R. Lazio Roma, Sez. III quater, Sent., (data ud. 26/03/2024) 18/06/2024, n. 12458** ha stabilito che è nullo il provvedimento amministrativo che: *“manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge” (art. 21-septies, L. 7 agosto 1990, n. 241) per cui, in tal caso, troverebbe applicazione l'insegnamento espresso dalla plenaria “ non vi è dunque alcun onere, in conclusione, ...di impugnare (entro l'ordinario termine di decadenza) la clausola escludente nulla e quindi "inefficace" ex lege, ma vi è uno specifico onere di impugnare nei termini ordinari gli atti successivi che facciano applicazione (anche) della clausola nulla contenuta nell'atto precedente” (Cons. St. Adunanza Plenaria n. 22 del 2020).*

Così mutuando gli insegnamenti sia del Tribunale Amministrativo e Consiglio di Stato nonché della Cassazione a SU del 04/09/2012 n. 14828 in cui ha chiarito per quanto riguarda gli aspetti contrattuali tra le parti che: *“il giudice di merito ha il potere di rilevare, dai fatti allegati e provati o emergenti ex actis, ogni forma di nullità non soggetta a regime speciale e, provocato il contraddittorio sulla questione, deve rigettare la domanda di risoluzione, volta ad invocare la forza del contratto. Pronuncerà con efficacia idonea al giudicato sulla questione di nullità ove, anche a seguito di rimessione in termini, sia stata proposta la relativa domanda. Nell'uno e nell'altro caso dovrà disporre, se richiesto, le restituzioni. Dove, tra l'altro, hanno evidenziato le Sezioni Unite che: “la mancata segnalazione da parte del giudice comporta la violazione del dovere di collaborazione e determina nullità della sentenza per violazione del diritto di difesa delle parti”.*

Nonché con riferimento al regime delle nullità, occorre portare l'attenzione su quanto è stato stabilito dalla **Corte di Giustizia delle Comunità Europee, Sez. 4,**

4 giugno 2009, causa 0243/08 dove è stato stabilito che: “*il giudice deve esaminare d'ufficio la natura abusiva di una clausola contrattuale e, in quanto nulla, non applicarla*”.

Per giungere ad una visione più estensiva della rilevabilità d'ufficio delle cause di nullità dei contratti negoziali, con le sentenze gemelle della Cass. SU 12 dicembre 2014 nn. 26242 e 26243 con le quali è stato esteso il concetto di rilevabilità d'ufficio della nullità di un contratto. La rilevabilità officiosa, pertanto, sembra costituire il *proprium* anche delle nullità speciali, incluse quelle denominate "di protezione virtuale".

Il potere del giudice di rilevarle *tout court* appare essenziale al perseguimento di interessi pur sempre generali sottesi alla tutela di una data classe di contraenti (consumatori, risparmiatori, investitori), interessi che possono addirittura coincidere con valori costituzionalmente rilevanti - quali il corretto funzionamento del mercato, ex art. 41 Cost., e l'uguaglianza non solo formale tra contraenti in posizione asimmetrica -, con l'unico limite di riservare il rilievo officioso delle nullità di protezione al solo interesse del contraente debole, ovvero del soggetto legittimato a proporre l'azione di nullità, **in tal modo evitando che la controparte possa, se vi abbia interesse, sollecitare i poteri officiosi del giudice per un interesse suo proprio, destinato a rimanere fuori dall'orbita della tutela.**

Le Sezioni Unite, con la sentenza del 12/12/2014 n. 26243, hanno affermato che la nullità deve essere sempre oggetto di rilievo ed indicazione da parte del giudice con riguardo a tutte le azioni di impugnativa negoziale, sicché può dirsi espunta dal nostro ordinamento ogni ipotesi di limitazione posta alla rilevabilità officiosa della nullità.

Hanno osservato le Sezioni Unite che la sentenza dichiarativa della nullità di un contratto per un motivo diverso da quello allegato dalla parte corrisponde pur sempre alla domanda originariamente proposta, sia per *causa petendi* (l'inidoneità del contratto a produrre effetti a causa della sua nullità), sia per *petitum* (la declaratoria di invalidità e di conseguente inefficacia ab origine dell'atto).

Con successiva pronuncia del 22/03/2017, n. 7294, le Sezioni Unite hanno affermato che il potere di rilievo officioso della nullità del contratto spetta anche al giudice investito del gravame relativo ad una controversia sul riconoscimento di

pretesa che suppone la validità ed efficacia del rapporto contrattuale oggetto di allegazione - e che sia stata decisa dal giudice di primo grado senza che questi abbia prospettato ed esaminato, né le parti abbiano discusso, di tali validità ed efficacia - trattandosi di questione afferente ai fatti costitutivi della domanda ed integrante, perciò, un'eccezione in senso lato, rilevabile d'ufficio anche in appello, ex art. 345 c.p.c. (Cass. Civ. Sez. VI, n. 19251 del 2018).

2.3 Il conferimento dell'attività di riscossione da parte della Giunta Comunale o con determina dirigenziale.

L'art. 42 D.lgs. n. 267/2000 (T.U. Enti locali) definisce il Consiglio comunale quale organo di controllo politico amministrativo e conseguentemente rimette alle sue competenze una serie di atti programmatori, organizzatori ed in senso lato normativi ed una limitatissima serie di provvedimenti di gestione di notevole rilevanza, mentre la Giunta è chiamata ad attuare gli indirizzi generali del consiglio ed a collaborare con il Sindaco. Le attribuzioni del Consiglio (comunale e provinciale), ai sensi dell'art. 42 d.lgs. n. 267/2000, consistono nell'adozione di atti di indirizzo e di controllo politico - amministrativo, **nonché di alcuni atti fondamentali, come ivi indicati dal comma 2⁶.**

⁶ Art. 42 comma 2 D lgs 267/200: Il consiglio ha competenza limitatamente **ai seguenti atti fondamentali**:
a) statuti dell'ente e delle aziende speciali, regolamenti salva l'ipotesi di cui all'articolo 48, comma 3, criteri generali in materia di ordinamento degli uffici e dei servizi;
b) programmi, relazioni previsionali e programmatiche, piani finanziari, programmi triennali e elenco annuale dei lavori pubblici, bilanci annuali e pluriennali e relative variazioni, rendiconto, piani territoriali ed urbanistici, programmi annuali e pluriennali per la loro attuazione, eventuali deroghe ad essi, pareri da rendere per dette materie;
c) convenzioni tra i comuni e quelle tra i comuni e provincia, costituzione e modificazione di forme associative;
d) istituzione, compiti e norme sul funzionamento degli organismi di decentramento e di partecipazione;
e) organizzazione dei pubblici servizi, costituzione di istituzioni e aziende speciali, concessione dei pubblici servizi, partecipazione dell'ente locale a società di capitali, affidamento di attività o servizi mediante convenzione;
f) istituzione e ordinamento dei tributi, con esclusione della determinazione delle relative aliquote; disciplina generale delle tariffe per la fruizione dei beni e dei servizi;
g) indirizzi da osservare da parte delle aziende pubbliche e degli enti dipendenti, sovvenzionati o sottoposti a vigilanza;
h) contrazione di mutui e aperture di credito non previste espressamente in atti fondamentali del consiglio ed emissioni di prestiti obbligazionari;
i) spese che impegnino i bilanci per gli esercizi successivi, escluse quelle relative alle locazioni di immobili ed alla somministrazione e fornitura di beni e servizi a carattere continuativo;
l) acquisti e alienazioni immobiliari, relative permutate, appalti e concessioni che non siano previsti espressamente in atti fondamentali del consiglio o che non ne costituiscano mera esecuzione e che, comunque, non rientrino nella ordinaria amministrazione di funzioni e servizi di competenza della giunta, del segretario o di altri funzionari;

La **determina** (o determinazione dirigenziale), è un atto di competenza del dirigente che viene emanato nell'ambito delle loro materie specificatamente delegate ed ha una valenza di atto amministrativo ed esecutivo disposto da altro Organo in tal caso del Consiglio o Giunta.

L'articolo 42 del Tuel definisce il Consiglio comunale come organo di controllo politico-amministrativo e conseguentemente rimette alle sue competenze una serie di atti programmatori, organizzatori e in senso lato normativi e una limitatissima serie di provvedimenti di gestione di notevole rilevanza, mentre la Giunta è chiamata ad attuare gli indirizzi generali del Consiglio e a collaborare con il Sindaco (articolo 48).

I dirigenti, invece, hanno le competenze ex art. 183 D. lgs. 267/200 di carattere generale per l'adozione degli atti e dei provvedimenti amministrativi che impegnano l'amministrazione verso l'esterno e che non siano ricompresi espressamente dalla legge o dallo statuto tra le funzioni di indirizzo e controllo politico amministrativo degli organi di governo dell'Ente. Cons. Stato, Sez. V, Sent., (data ud. 28/10/2014) 03/02/2015, n. 515.

Poiché la competenza degli organi è stabilita per legge, ai sensi dell'articolo **97 della Costituzione**, nel caso di specie la previsione contenuta nell'art. 42, 2 comma lette e) D. lgs. 267/2000⁷ è previsto esplicitamente che: lett e): *organizzazione dei pubblici servizi, costituzione di istituzioni e aziende speciali, concessione dei pubblici servizi, partecipazione dell'ente locale a società di capitali, affidamento di attività o servizi mediante convenzione*".

Adottare il conferimento incarico al Concessionario da parte della Giunta o addirittura da parte del dirigente qualificherebbe l'atto nullo, altresì, per eccesso di potere e per la violazione Costituzionale, e con la violazione altresì della gerarchia delle fonti dei provvedimenti.

2.4 La proroga dell'attività di riscossione con determina dirigenziale. L'adozione della determina con la giustificazione della proroga disposta dall'art. 68 D.L. 18/2020 c.d. proroga "Covid".

m) definizione degli indirizzi per la nomina e la designazione di rappresentanti del comune presso enti, aziende ed istituzioni, nonché nomina dei rappresentanti del consiglio presso enti, aziende ed istituzioni ad esso espressamente riservata dalla legge.

⁷ Cons. Stato, Sez. IV, Sent., (data ud. 17/11/2022) 06/12/2022, n. 10668.

Già su questa rivista⁸ si è avuto modo di rappresentare l'erronea interpretazione degli enti locali per la proroga accertativa disposta per il periodo emergenziale. Per non applicarsi la presunta proroga generalizzata disposta, c.d. "Covid", dai commi 1 e 4 dell' art. 67, e 68 D.L. 17 marzo 2020, n. 18 per gli accertamenti in scadenza successivamente al termine decadenziale del 31/12/2020, che molti enti di riscossione ed Enti locali confondono ed interpretano in maniera distorta e completamente errata.

Come è stato più diffusamente trattato ed a cui si rinvia il fatto che la sospensione si riferisca solamente all'anno in cui si sia verificato l'evento eccezionale, *rectius* 2020, determina che la teoria della proroga "generalizzata", che si estende a cascata sugli anni successivi, come alcune enti di riscossione e enti comunali vorrebbero far intendere, appare irragionevole e illogica, soprattutto se riferita alle sole attività ascrivibili agli Enti impositori e non anche ai contribuenti⁹.

Come rilevato in giurisprudenza (cfr., tra le tante, Corte di Giustizia Tributaria di Latina n. 974/2023), l'art.67 del D.L. 18/2020, al comma 4, opera un rinvio all'art. 12, comma 1, del Decreto Legislativo 159/2015, che prevede che la sospensione può operare solo con riferimento all'anno in cui si è verificato l'evento eccezionale e non a cascata sulle annualità successive. Questo principio va applicato non soltanto al caso specifico del Covid-19, ma in relazione ad ogni evento eccezionale che dovesse determinare la sospensione dei termini di versamento si vedano Corte Giustizia 1 Grado Corte Lecce 1385\2024-08-24 Corte 1 Chieti 238 -266 -297\2024 Corte 1 grado Agrigento 1823\2024.

Prevedere addirittura con determina dirigenziale¹⁰ (Corte di Giustizia Tributaria sezione staccata di Salerno Sez. 2 n. 5097 del 14/9/2023 c/ SOGET Spa per il Comune di Salerno) si voglia prorogare la concessione della riscossione scaduta sulla scorta della proroga dell'attività di accertamento disposta per quanto attiene alle

⁸ Su questa rivista di G.P. D'Amato n. 1/2024 pag. 65 e segg. dal titolo: "LA PROROGA DEI TERMINI DI PRESCRIZIONE E DECADENZA DI 85 GIORNI VALE SOLO PER GLI ATTI IN SCADENZA AL 31/12/2020 PER TUTTI GLI ENTI IMPOSITORI. La successiva proroga della decadenza per gli atti in scadenza di Agenzia Entrate al 31/12/2020 già emessi e che dovevano essere notificati al 28/02/2022".

⁹ Corte di giustizia tributaria di primo grado Lazio Latina, Sez. III, Sent., (data ud. 06/10/2023) 25/10/2023, n. 974.

¹⁰ Come stabilito dalla Sentenza della Corte di Giustizia Tributaria sezione staccata di Salerno Sez. 2 n. 5097 del 14/9/2023 c/ SOGET Spa per il Comune di Salerno. Ed a cui va ancora il mio personale ricordo ed affetto al collega dott. Giovanni Monetti che ha patrocinato la controversia.

disposizioni di proroga cd. Covid ex art. 67 D.l. 18/2020 è abbastanza singolare sotto molteplici aspetti, che, però, risulta che hanno adottato alcuni enti locali¹¹.

Il primo aspetto che una disposizione che attiene alla fase di proroga di attività di accertamento art. 67 e 68 del D l. n. 18/2020 possa costituire fonte normativa di proroga anche per l'affidamento della concessione della riscossione per l'Ente comunale oltre a non essere possibile perché non prevista dalle citate norme, che poi dovevano come detto prevedere un corrisponde beneficio di proroga per i contribuenti, e quindi è palese che non possa esserci il corrispondente beneficio per i contribuenti è abbastanza evidente.

Il secondo che la giustificazione della proroga con determina dirigenziale delle attività potrebbe essere limitato nel tempo tutt'al più è possibile come proroga tecnica dei 6 mesi per consentire di effettuare una nuova gara, ma **giustificare la proroga ex lege in virtù della normativa emergenziale senz'altro appare illegittima e *contra legem***.

In ogni caso, detta proroga risulterebbe palesemente illegittima¹² perché emessa in violazione della normativa del TUEL relativa al giusto procedimento per procedere alla proroga della concessione, normativa che postula l'esistenza di una delibera del Consiglio o della Giunta (Cass. 19003/2023), a seconda del contenuto dell'atto di rinnovo o di proroga della convenzione (se l'atto fondamentale attraverso il quale viene veicolato l'indirizzo politico del Consiglio risulta già adottato, gli adempimenti consequenziali anche di carattere negoziale rimangono nella competenza della Giunta; se, invece, la convenzione attraverso la quale si è originariamente affidato un servizio pubblico subisce modifiche rilevanti, tali da incidere sulle clausole preesistenti ovvero sull'aspetto finanziario della stessa, **configurandosi una novazione oggettiva del rapporto contrattuale, la competenza rimane in capo all'organo consiliare**, e su questo ci si è riferiti in questi termini, tra le tante, CTR Taranto 764 e 881/2021 ; Tar Campobasso 220/2020; Cons. Stato, sez. V, 27.10.2014 n. 5284; idem, sez. V, n. 338 del 2012; idem sez. V, n. 6982 del 2010; idem sez. IV, 11 dicembre 2007, n. 6358;

¹¹ Proroga con determina dirigenziale per periodo emergenziale disposta dal Comune di Cremona per il concessionario ABACO, così il comune Botticino (BS) sempre concessionario ABACO, ed affidamento con determina dirigenziale Comune di Segrate (MI) al concessionario San Marco Spa.

¹² Come stabilito e posto in evidenza dalla richiamata sentenza della CGT2 Grado Campania Sezione Staccata di Salerno n. 5097/2023 dep. i. 14/09/2023 caso Contribuente c/ Soget.

idem sez. V, 31 gennaio 2007, n. 383 ivi in motivazione sentenza CGT2Grado Campania sezione Staccata di Salerno in nota.

3 Il Concessionario in affidamento che non ha ottenuto ab origine la Delibera Consiliare o la proroga, gli atti della riscossione svolti sono da considerarsi affetti da nullità assoluta da censurarsi dalle varie Corti Tributarie competenti.

Sulla scorta di quanto appena rappresentato, già la sentenza della Comm. Trib. Puglia Bari Sez. II n. 881 del 08 marzo 2021 nel richiamare le previsioni normative che disciplinano la ripartizione dei poteri deliberativi fra Consiglio comunale e Giunta, come previsti dagli artt. 42 e 48 del TUEL di cui al D.lgs. n. 267 del 2000 ha ribadito nella contezza del fatto che fra i poteri del Consiglio alla lettera e) del citato art. 42 compare quello della "*organizzazione dei pubblici servizi concessione dei pubblici servizi*", mentre alla Giunta, ai sensi del comma 2 dell'art. 48, sono consentiti tutti gli atti rientranti nelle funzioni di governo "*che non siano riservati dalla legge al Consiglio*".

Come già evidenziato quando un atto è da considerarsi nullo, ed in caso di contestazioni circa l'esistenza del potere, la disciplina di riferimento è quella della azione di nullità: la legittimazione ad agire in capo a chiunque vi abbia interesse, la rilevabilità d'ufficio, l'imprescrittibilità. Oggetto del processo è il mero accertamento dell'esistenza del potere o meno, cioè della idoneità o meno dell'atto di esercizio a determinare il sorgere delle situazioni soggettive conseguenti.

Con la rilevabilità della nullità da parte del Giudice tributario così come il giudice civile non può mai sostituirsi (in sede cognitiva o anche esecutiva) ai privati o alla pubblica amministrazione nell'esercizio del potere. Il giudice si limita a verificare l'esistenza del potere e/o a controllare il rispetto delle sue modalità di esercizio. In caso di accertamento della inesistenza del potere o della illegittimità delle sue modalità di esercizio, egli si limita a dichiarare **la inidoneità dell'atto a determinare il sorgere delle situazioni soggettive conseguenti, senza potere in alcun modo sostituire altra disciplina alla disciplina contenuta nell'atto illegittimo.**

L'interpretazione di tali disposizioni, nella giurisprudenza amministrativa è univocamente rassegnato al seguente principio: "*se l'atto fondamentale attraverso il quale viene veicolato*

l'indirizzo politico del Consiglio risulta già adottato, gli adempimenti conseguenziali anche di carattere negoziale rimangono nella competenza della Giunta, se invece la convenzione attraverso la quale si è originariamente affidato un servizio pubblico subisce modifiche rilevanti, la competenza rimane in capo all'organo consiliare".

Il sistema che si profila nell'esperienza giuridica romana è quindi impostato sulla lineare ma rigida distinzione tra piena validità e radicale inesistenza dell'atto¹³.

L'atto nullo non è un atto inesistente, altrimenti non sarebbe possibile compiere il giudizio di nullità¹⁴. L'atto nullo è un atto giuridicamente esistente, che è oggetto di valutazione di nullità in quanto difforme dal paradigma normativo in un suo aspetto fondamentale¹⁵. Poiché l'atto nullo è giuridicamente esistente, esso è un fatto della realtà giuridica che però può essere fonte di esercizio di poteri o di adempimento di doveri apparentemente scaturenti da esso nei confronti dei contribuenti.

In particolare, il **Consiglio di Stato**, con riferimento all'affidamento della concessione della riscossione dei tributi locali, dopo aver ribadito che: "*la riscossione dei tributi locali costituisce svolgimento di un'attività di servizio pubblico*" (ex multis, Cons. Stato, 1 luglio 2005, n. 3672), ha statuito che: "*le modalità di gestione del servizio di riscossione delle entrate comunali, nonché la conseguente determinazione di indire una procedura negoziata per la scelta del soggetto incaricato del servizio stesso costituiscono senz'altro una scelta di organizzazione del servizio pubblico di riscossione che rientra, dunque, nell'ambito di applicazione della lettera e) dell' art. 42 del Tuel*" (Cons. Stato 27 ottobre 2014, n. 5284 ; conforme alle precedenti n. 338 del 2012, n. 6982 del 2010, n. 6358 del 2007, n. 7058 del 2005).

3.2 Rilevabilità della nullità delle determine per affidamento della concessione della riscossione con la disapplicazione degli atti nulli ai sensi dell'art. 7 D. lgs. 546/92.

Va richiamato in tal caso l'insegnamento della Corte, anche a Sezioni Unite (cfr. Cass. S.U. 6.03.2006, n. 6265; Cass. n. 17485 del 14.07.2017 in motiv.) e da ultimo Cass. civ., Sez.

¹³ Cfr. Brutti, Invalidità (storia), cit., p. 567. Un discorso a parte meritano i rimedi pretori chiamati a risolvere un problema pratico simile a quello che modernamente è risolto dall'annullabilità. Sul punto v. anche Pagni, Le azioni di impugnativa negoziale, Milano 1998, p. 36 ss

¹⁴ In questo senso, Manigk, Willenserklärung und Willensgeschäft, Berlin 1907, p. 188 ss.; da ultimo, Scalisi, Il contratto e le invalidità, in Rivista Diritto Civile, 2006, p. 237 ss., p. 237

¹⁵ Così Remo Caponi in rivista Diritto Civile, 2008 p. 93 e ss. "Azione Di Nullità (Profili Di Teoria Generale)".

V, Ord., (data ud. 20/06/2023) 05/07/2023, n. 19003 secondo cui il potere di disapplicazione, riconosciuto alle commissioni tributarie dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7 degli atti amministrativi illegittimi "presupposti" agli atti impositivi, non è inibito dal fatto che spetta al giudice amministrativo la cognizione, in sede di legittimità, delle delibere: esso sussiste anche qualora l'atto amministrativo disapplicato sia divenuto inoppugnabile per l'inutile decorso dei termini di impugnazione davanti al giudice amministrativo, e risulta precluso solo quando la legittimità di un atto amministrativo sia stata affermata dal Giudice amministrativo nel contraddittorio delle parti e con autorità di giudicato.

Rilevabilità della nullità dell'atto amministrativo che, come detto, oltre a dovere essere rilevata **d'ufficio dal giudice** vi è anche l'interesse della parte privata a farla rilevare mutuando il principio dal diritto in campo contrattuale ai sensi dell'art. 1421 c.c. attribuendo la possibilità a tutti coloro che possono subire delle conseguenze pregiudizievoli dall'esistenza dell'atto nullo.

Pertanto, nel caso di mancanza della delibera o di proroga per l'affidamento della Concessione riscossione con determina dirigenziale il Giudice tributario può disapplicarne l'efficacia ed annullare l'atto del concessionario per la mancanza di atto presupposto valido come evidenziato dalla lucida a puntale sentenza della CGT2 Grado Campania Sezione Staccata di Salerno n. 5097/2023 dep. il 14/09/2023, ed in tal senso Corte di giustizia tributaria di primo grado Campania Napoli, Sez. XIX, Sent., (data ud. 09/10/2023) 07/11/2023, n. 15300.

L'azione che si richiede al Giudice tributario non è di dichiarare nullo l'atto amministrativo che pacificamente non lo può fare, ma va evidenziata la nullità quale effetto negativo che ha quell'atto, che ha come *petitum* la dichiarazione di inesistenza degli effetti giuridici che la norma art. **21-septies L. n. 241 del 1990** collega alla corrispondente fattispecie dell'atto valido¹⁶.

¹⁶ Per questa impostazione, v. tra gli altri Proto Pisani, Appunti sulla tutela c.d. costitutiva (e sulle tecniche di produzione degli effetti sostanziali), cit., p. 93 ss., che così supera la propria precedente impostazione in termini di sentenza costitutiva: Id., Appunti sulla tutela di mero accertamento, in R. trim. d. proc. civ., 1979, p. 620 ss., ora in Appunti sulla giustizia civile, Bari 1982, p. 112 s.; E. F. Ricci, Sull'accertamento della nullità e della simulazione dei contratti come situazioni preliminari, in R. d. proc., 1994, p. 652 ss., p. 655, in nota 8; Consolo, Spiegazioni di diritto processuale civile, 5 a ed., Padova 2006, p. 237 ss. Sul punto v. però le recenti perplessità espresse da Romano, L'azione di accertamento negativo, Napoli 2006, p. 148, in nota n. 191.

3.3 Atto di ingiunzione per la riscossione operata dal Concessionario per riscuotere le imposte comunali. Rinvio

L'ingiunzione fiscale è un atto di natura complessa, è un atto amministrativo ed è anche titolo esecutivo. Con l'ingiunzione fiscale l'amministrazione accerta il credito, con eventuali interessi e sanzioni, e intima il pagamento entro 30 giorni della somma dovuta, sotto pena di esecuzione forzata.

L'ingiunzione fiscale è un istituto risalente al 1910 ma molto utilizzato dagli enti locali poiché caratterizzato dalla snellezza della procedura di recupero del credito che consente, in caso di morosità persistente, di agire esecutivamente in modo rapido, senza dover prima iscrivere a ruolo gli importi dovuti.

Si definisce ingiunzione proprio perché viene imposto al debitore di pagare l'importo dovuto.

L'emissione di una ingiunzione fiscale presuppone l'esistenza di un credito certo liquido ed esigibile.

Con la legge 160/2019 il legislatore ha concentrato la riscossione coattiva nella fase dell'accertamento prevedendo l'emissione di un avviso di accertamento esecutivo che assolve oltre alla funzione di accertamento dell'entrata anche quella di riscossione coattiva una volta che l'atto non sia stato pagato e non sia stato impugnato.

Già su questa rivista si è trattato l'argomento a cui si rinvia¹⁷, e qui si ritiene solo di puntualizzare il caso che l'Ente locale a seguito del mancato pagamento spontaneo dei tributi dei propri contribuenti procede alla riscossione coattiva con la forma dell'esecuzione delle somme non corrisposte attraverso procedura coattiva alla riscossione degli importi non pagati. Per poter procedere alla riscossione dei tributi la lettera d) dell'art. 52 del D.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446 dispone che: ***“il visto di esecutorietà sui ruoli per la riscossione dei tributi e delle altre entrate è apposto, in ogni caso, dal funzionario designato quale responsabile della relativa gestione”***. Tale visto e la relativa sottoscrizione vanno posti a garanzia della regolarità dei ruoli nei confronti del contribuente e diviene pertanto elemento essenziale per la validità dello stesso atto. La

¹⁷ In questa rivista n 1/2023 pag. 40 di G.P. D'Amato **“Inesistente l'intimazione di pagamento del concessionario riscossione senza la firma del responsabile dell'ente locale”**.

Suprema Corte (Cassazione n. 11992/02 - n. 19669/09, Cass. n. 864/95, Cass. n. 13587/92) ha stigmatizzato la necessaria distinzione tra il procedimento che sovrintende alla emissione dell'ingiunzione da quello della cartella e ha evidenziato che la formazione ed emissione della ingiunzione ex R.D. 639/10 non segue lo stesso procedimento amministrativo; infatti, il funzionario responsabile, una volta che ha verificato la morosità del contribuente e che il tributo è divenuto certo, liquido ed esigibile, emette la singola ingiunzione a carico del contribuente moroso. Deve convenirsi che nella stessa ingiunzione, il funzionario deve apporre il cosiddetto visto di "esecutorietà o esecutività" che altro non è che l'attestazione che il credito è certo, liquido ed esigibile e sottoscrive la singola ingiunzione ed il visto. **Ove tale attestazione manchi non è neppure possibile emettere l'ingiunzione ex R.D. 639/10. L'inciso "in ogni caso" sta a significare che tale visto va sempre apposto, anche per le gestioni in concessione.**

4. CONCLUSIONI

In base all'attività da svolgere per le società di riscossione dei tributi si deve differenziare **le attività di accertamento e riscossione dei tributi locali affidati** a soggetti privati contribuisce a demarcare ancora più chiaramente la netta **distinzione tra le attività di semplice supporto agli Uffici Comunali** e ciò anche dopo l'introduzione delle disposizioni della legge finanziaria per il 2020 in materia e quelle di accertamento e riscossione diretta da parte dei privati e, conseguentemente, a evidenziare che esistono due mercati potenzialmente differenti popolati da operatori economici con strutture organizzative e mezzi economico-finanziari non sempre coincidenti, cosicché al fine di consentire il corretto dispiegarsi della concorrenza sarebbe opportuno prevedere, salvo casi particolari e per ragioni motivate, due procedure selettive distinte per l'affidamento di tali diverse attività.

Diversamente quando si tratta **di semplice supporto all'attività del Comune** per il quale l'affidamento del servizio di che trattasi non si qualifica, in alcun modo, come esercizio di funzione pubblica e, in riferimento alla stessa, in quanto il Comune mantiene la titolarità, la direzione ed il controllo di tutti i processi per cui sono richiesti tali servizi” “non deve intendersi riferita al servizio in concessione della riscossione coattiva”. Pertanto, l'ANAC ha stabilito che data la distinzione tra l'attività di accertamento e riscossione da un lato e

le attività di supporto e propedeutiche dall'altro, a cui corrisponde l'esistenza di due mercati potenzialmente diversi, occorre inserire all'interno del bando le motivazioni della mancata suddivisione della gara in lotti, fattispecie che non si rilevano a volte nelle delibere dirigenziali in cui diversamente non è stata suddivisa in lotti.

Tale principio, ricorda l'ANAC come recepito all'ex art. 51 del d.lgs. 50/2016, *ratione temporis* ed ora l'art. 58 del Dlgs. 36/2023, e **il Consiglio di Stato, Sez. III, Sent., (data ud. 26/09/2024) 11/10/2024, n. 8171 non costituisce una regola inderogabile**, in quanto la norma consente alla stazione appaltante di derogarvi per giustificati motivi, che devono però essere puntualmente espressi nel bando o nella lettera di invito, proprio perché il precetto della ripartizione **in lotti è funzionale alla tutela della concorrenza** (Cons. Stato, Sez. V, 7 febbraio 2020, n. 973).

Per effettuare l'affidamento della Concessione della riscossione va evidenziato il vizio di incompetenza della delibera della Giunta comunale o addirittura di determina dirigenziale tutti atti successivi all'organo che di tali poteri deve delegare e circoscrivere per l'affidamento dei servizi di riscossione in quanto, nel contesto di una concessione di un servizio pubblico, la competenza a deliberare le linee di indirizzo appartiene al Consiglio Comunale ex art. 42, comma 2, lett. e) del d.lgs. 267/2000. Il citato vizio di incompetenza risulta idoneo a travolgere l'intera procedura pubblica per illegittimità derivata. La conseguenza è che la nullità delle delibere consiliari son rilevabile ex officio dal Giudice in caso di controversie.

Non può essere conferita la concessione di riscossione con delibera di Giunta o determina senza la preventiva delibera Consiliare, così come giustificare la proroga con determina dirigenziale delle attività potrebbe essere limitato nel tempo tutt'al più è possibile come proroga tecnica dei 6 mesi per consentire di effettuare una nuova gara, ma **giustificare la proroga ex lege in virtù della normativa emergenziale senz'altro appare illegittima e contra legem**. In ogni caso, detta proroga risulterebbe palesemente illegittima¹⁸ perché emessa in violazione della normativa del TUEL relativa al giusto procedimento per procedere alla proroga della concessione, normativa che postula l'esistenza di una delibera del Consiglio o della Giunta (Cass. 19003/2023), a seconda del contenuto dell'atto di rinnovo o di proroga della convenzione (se l'atto fondamentale attraverso il quale viene

¹⁸ Come stabilito e posto in evidenza dalla richiamata sentenza della CGT2 Grado Campania Sezione Staccata di Salerno n. 5097/2023 dep. i. 14/09/2023 caso Contribuente c/ Soget.

veicolato l'indirizzo politico del Consiglio risulta già adottato, gli adempimenti consequenziali anche di carattere negoziale rimangono nella competenza della Giunta; se, invece, la convenzione attraverso la quale si è originariamente affidato un servizio pubblico subisce modifiche rilevanti, tali da incidere sulle clausole preesistenti ovvero sull'aspetto finanziario della stessa, così come giustificare la proroga con le norme del periodo emergenziale previsto dal D.L. 18/2020 si **configura una novazione oggettiva del rapporto contrattuale, la cui competenza rimane in capo all'organo consiliare.**

Per cui il provvedimento, adottato dall'organo diverso da quello cui è stato distribuito è affetto da nullità per **difetto di attribuzione**. Si deve **evidenziare che l'art. 21-septies L. n. 241 del 1990, nell'individuare come causa di nullità dell'atto amministrativo richiama il "difetto assoluto di attribuzione", che evoca la cosiddetta carenza di potere in astratto, vale a dire l'ipotesi in cui l'Amministrazione assume di esercitare un potere che in realtà nessuna norma le attribuisce.**

La nullità delle delibere rivelabile così ex officio dal Giudice, la parte contribuente avendone interesse anche se non eccepita nell'atto introduttivo del ricorso può sollecitare i poteri officiosi del giudice anche in sede di discussione per un interesse suo proprio che può essere fatta valere anche in sede tributaria con le censure degli atti del concessionario avendo le Corti tributarie il potere di disapplicazione, riconosciuto dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7 degli atti amministrativi illegittimi "presupposti" agli atti impositivi, e non è inibito dal fatto che spetta al giudice amministrativo la cognizione, in sede di legittimità, delle delibere.