Il Sole 24 Ore
Venerdì 22 Maggio 2015 - N. 139

Il Sole 24 ORE

FISCO

Contenzioso. Per il nuovo orientamento non basta il funzionario di fatto per le decisioni contro il contribuente

Dirigenti Entrate, atti sotto tiro

Anche le Ctp di Campobasso e Lecce contestano la validità degli avvisi

Giovanni Parente
ROMA

Sotto tiro gli atti delle Entrate sottoscritti dai **dirigenti decaduti** dopo la sentenza 37/2015 della Corte costituzionale. Dopo una prima ondata di sentenze di merito favorevoli alla legittimità degli atti, sembra aprirsi un nuovo filone che ne contesta, invece, la validità. Di fatto, si tratta di un vero e proprio braccio di ferro negli orientamenti tributari. Non c'è solo la Ctr Lombardia (si veda «Il Sole 24 Ore» di ieri) a sostenere le ragioni del contribuente. Anche la Ctp Campobasso e quella di Lecce hanno depositato ieri pronunce che accolgono i motivi di impugnazione proposti dai ricorrenti.

I PRECEDENTI
La giurisprudenza di merito aveva in prevalenza respinto i ricorsi sugli accertamenti che sono stati sottoscritti dai funzionari «incaricati»

La sentenza 784/03/2015 del collegio molisano (presidente e relatore Di Nardo) si sofferma prima di tutto sull'ammissibilità del **motivo aggiunto** relativo alla sottoscrizione da parte di un dirigente decaduto dopo la pronuncia di incostituzionalità delle norme sulla nomina dei **dirigenti senza concorso**. La pronuncia ritiene corretto l'utilizzo dei motivi aggiunti disciplinato dall'articolo 24, comma 4 del Dlgs 546/1992 «a nulla rilevando che la testuale formulazione limiti l'ammissibilità alla produzione in giudizio di documenti non conosciuti a opera delle altre parti» poiché un'interpretazione logico sistematica porta a ritenere l'applicabilità dell'istituto «anche alla sopravvenuta illegittimità dell'atto impugnato a opera della sentenza ex tunc della Corte costituzionale».

Nel merito, invece, c'è un aspetto che realizza un punto di saldatura anche con le due sentenze 1789 e 1790/02/2015 della Ctp Lecce (presidente Lamorgese, relatore Di Mattina): la non invocabilità della figura del funzionario di fatto, che legittimerebbe la sottoscrizione dell'atto in quanto espressione della pubblica amministrazione da cui proviene. La Ctp Campobasso riconosce che dottrina e giurisprudenza prevalenti «hanno ritenuto validi gli atti posti in essere dal funzionario la cui nomina sia stata annullata, essendo irrilevante verso terzi il rapporto tra la pubblica amministrazione e persona fisica dell'organo che agisce». Tuttavia, prosegue il ragionamento, «la deroga alla retroattività dell'annullamento è stata ritenuta limitata unicamente a quei provvedimenti che, per natura e finalità, concernono i terzi e solo per gli atti ad essi favorevoli (Consiglio di Stato, 853/1999)». Ragione per la quale il **funzionario di fatto** non può essere invocato per gli atti che sono «palesemente sfavorevoli al terzo destinatario». In sostanza, come esemplifica la Ctp Lecce, il funzionario di fatto può valere per i **rimborsi** (atti favorevoli) ma non per gli **avvisi di accertamento** (atti sfavorevoli).

L'irrilevanza del soggetto sottoscrivente è uno dei punti su cui l'agenzia delle Entrate ha indicato alle sedi territoriali le linee difensive da seguire contro l'eccezione di illegittimità degli avvisi. Come anticipato dal Sole 24 Ore del 9 maggio scorso, l'amministrazione finanziaria ha sottolineato che «è irrilevante che la persona fisica che lo abbia sottoscritto o abbia delegato la relativa firma sia o meno un dirigente, in quanto la questione relativa all'accesso legittimo alla dirigenza si pone su un piano diverso rispetto a quella concernente la legittimazione alla sottoscrizione degli atti».

E, comunque, va ricordato come le ultime sentenze arrivino in realtà dopo che i precedenti avevano dato tutti ragione all'amministrazione finanziaria. Unica eccezione era finora rappresentata dalla sentenza 3222/25/2015 della Ctp Milano. In quella circostanza, però, l'atto impugnato non è stato annullato in quanto sottoscritto da funzionario incaricato di funzioni dirigenziali decaduto per effetto della sentenza della Consulta. La nullità è stata rilevata perché «sottoscritto da soggetto non dotato di nona qualifica funzionale», quindi ritenendo non provata l'appartenenza del sottoscrittore delegato alla «carriera direttiva».

Per il resto le commissioni provinciali di Gorizia, Macerata e Pesaro hanno respinto i ricorsi dei contribuenti. E a queste tre si aggiunge anche la sentenza 393/08/2015 della Ctp Bergamo (presidente e relatore Fischetti) che ha motivato la validità dell'accertamento ricordando l'indirizzo giurisprudenziale di legittimità secondo cui «il capo dell'ufficio deve essere considerato comunque l'agente capace di manifestare la volontà dell'amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna e di produrre gli effetti giuridici imputabili alla determinazione della sua volontà della sfera giuridica dei contribuenti».

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Gli indirizzi

01 | CONTRO LA VALIDITÀ
Non c'è solo la Ctr Lombardia a sostenere le ragioni del contribuente, ma anche la Ctp Campobasso e quella di Lecce hanno depositato ieri pronunce che accolgono i motivi di impugnazione proposti dai ricorrenti contro gli atti sottoscritti dai dirigenti nominati senza concorso e «decaduti» dopo la pronuncia 37/2015 della Corte costituzionale

02 | I MOTIVI AGGIUNTI
La Ctp Campobasso ha ammesso la possibilità di aggiungere tra i motivi di ricorso l'eccezione sull'illegittimità dell'atto sottoscritto da un dirigente decaduto poiché un'interpretazione logico sistematica porta a ritenere l'applicabilità dell'istituto «anche alla sopravvenuta illegittimità dell'atto impugnato ad opera della sentenza ex tunc della Corte costituzionale»

03 | FUNZIONARIO DI FATTO
Il funzionario di fatto non può essere invocato per gli atti che sono «palesemente sfavorevoli al terzo destinatario». In pratica, secondo questa linea, il funzionario di fatto può valere per i rimborsi (atti favorevoli) ma non per gli avvisi di accertamento (atti sfavorevoli)

04 | PER LA VALIDITÀ
Le ultime sentenze arrivano in realtà dopo che i precedenti (Ctp Gorizia, Macerata, Pesaro e Bergamo) avevano dato tutti ragione all'amministrazione finanziaria.
La sentenza 3222/25/2015 della Ctp Milano aveva, invece, annullato l'atto «sottoscritto da soggetto non dotato di nona qualifica funzionale», quindi ritenendo non provata l'appartenenza alla «carriera direttiva»