## LETTERE E COMMENTI |23

## GIUSTIZIA TRIBUTARIA

## È nullo l'accertamento senza firma del dirigente

n applicazione dell'art. 42 del DPR 600/73, è affetto da «mullità assoluta» l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate e sottoscritto da un «delegato» del «capo dell'ufficio» che non abbia acquisito la carica di dirigente mediante «concorso pubblico». Grava inoltre sempre sull'amministrazione finanziaria l'onere della prova che sia adeguata ed idonea a contrastare le eccezioni della parte contribuente circa il difetto di sottoscrizione.

È quanto ha chiarito la Commissione Tributaria Provinciale di Lecce con la recente e condivisibile sentenza n. 1789/2015 (Pres.: A. Lamorgese; Rel.: D. Di Mattina; Giud.: S. Gargano).

LA VICENDA - L'Agenzia delle Entrate notificava ad una Onlus un avviso di accertamento che risultava sottoscritto da un «delegato» del Direttore Provinciale dell'Agenzia. Avverso l'atto la contribuente presentava ricorso, eccependo, tra le altre, la nullità dell'avviso di accertamento per evidente difetto di sottoscrizione, ai sensi dell'art. 42, primo e terzo comma, D.p.r. n. 600/73, anche alla luce della recente sentenza n. 37 del 25/02/2015 della Corte Costituzionale.

Rammentiamo che, a norma dell'art. 42, gli avvisi di accertamento sono sottoscritti, a pena di nullità, «dal capo dell'ufficio» o da altro impiegato della «carriera direttiva» da lui delegato. Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate ribadendo le ragioni della propria pretesa impositiva.

LA SENTENZA - La CTP di Lecce ha annullato l'avviso di accertamento ai sensi dell'art. 42, primo e terzo comma, del D.P.R. 600/73, alla luce di quanto disposto dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 37 del 25/02/2015.

Secondo la costante giurisprudenza della Consulta, hanno os-

Secondo la costante giurisprudenza della Consulta, hanno osservato i giudici, «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». Assunto condivisibile, dato che «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». Tanto premesso, i giudici salentini, con la sentenza in commento,

Tanto premesso, i giudici salentini, con la sentenza in commento, hanno stautio che «sono decaduti, con effetto retroattivo, dagli incarichi dirigenziali tutti coloro che erano stati nominati in base alle succitate norme dichiarate incostituzionali e, di conseguenza, devono ritenersi illegittimi tutti gli avvisi di accertamento firmati da dirigenti nominati in base alle leggi dichiarate incostituzionali». L'attenzione dei giudici tributari si è poi spostata anche sulla

L'attenzione dei giudici tributari si è poi spostata anche sulla giurisprudenza della Cassazione che, sulla questione, ha stabilito alcuni importanti principi: «la figura del capo dell'Ufficio deve sempre coincidere con quella del «dirigente titolare»; la figura del personale appartenente alla nona qualifica professionale soltanto in casi eccezionali può sostituire il dirigente in caso di assenza o impedimento o può tenere la reggenza dell'Ufficio, in attesa del dirigente titolare; ed infine è sempre onere dell'Amministrazione Finanziaria dimostrare e documentare tutto».

Da tall principi deriva, con riferimento al caso di specie, che «se un non-dirigente firma un avviso di accertamento, lo stesso è nullo e non vale il riferimento all'ufficio di appartenenza, che si applica nella diversa ipotesi di firma illeggibile, ipotesi totalmente diversa da quella oggetto del presente giudizio, né è ammessa la conservazione dell'atto illegittimo». Né può invocarsi la figura del «funzionario di fatto» che, invece, è «applicabile quando gli atti adottati dal funzionario sono favorevoli ai terzi destinatari (come, per esempio, i rimborsi fiscali) ma non certo quando, come nella fattispecie in esame, gli atti sono sfavorevoli al contribuente, come lo sono gli avvisi di accertamento».

Inoltre, «a seguito di precise eccezioni da parte dell'Avv. Maurizio

Mourte, «a seguito di precise eccezioni da parte deli AVV. Maurizio Villani, alla luce della sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale (...) l'Agenzia delle Entrate non ha opposto alcuna valida documentazione, limitandosi a confermare che era «notorio» che il Dr. .omissis. .era dirigente a seguito di concorso, ed il c.d. «notorio» non può essere certo preso in considerazione da questa commissione, perché non di pubblico dominio».

Quindi, mancando la prova documentale e certificata che il Dr. omissis.. era un legittimo dirigente, titolare della Direzione Provinciale di Lecce, a seguito di regolare concorso pubblico, l'avviso di accertamento in contestazione deve essere annullato, ai sensi e per gli effetti dell'art. 42 (...) perché atto discrezionale e non vincolato».

CONCLUSIONI - La sentenza della CTP di Lecce è una delle prime pronunce di merito successive all'intervenuta incostituzionalità, dichiarata dalla Consulta, dell'art. 8, comma 24 D.L. 16/2012 con cui sono state prorogate le nomine dei funzionari incaricati di funzioni divicenziali

funzioni dirigenziali.

La questione è più che mai discussa: in antitesi all'orientamento delineato dai giudici pugliesi, esiste un'altra posizione, preferita dall'Agenzia delle Entrate, secondo la quale la sentenza della Consulta non avrebbe riverberato alcun effetto sulla validità degli atti in quanto non vi è alcuna norma, né nella disciplina del procedimento amministrativo né in quello tributario, che imponga che il sottoscrittore degli avvisi di accertamento debba necessariamente essere un dirigente di ruolo vincitore di concorso pubblico.

essere un dirigente di ruolo vincitore di concorso pubblico.

Tale tesi, tuttavia, viene avversata dalla giurisprudenza in base a molteplici motivi. Ad esempio, come rilevato dalla CTP, «in base al regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate «le Direzioni Provinciali sono sempre uffici di livello dirigenziale ed i relativi dirigenti, legittimamente nominati, devono sottoscrivere gli avvisi di accertamento o delegare altri dirigenti, a seconda della rilevanza e complessità degli atti». E in base all'art. 21-septies della L. 241/90, è nullo il provvedimento viziato da difetto assoluto di attribuzioni e poteri. Ad ogni modo ci riserviamo di approfondire il tema in un prossimo articolo.