
La Ctp di Lecce annulla gli accertamenti firmati da un "funzionario non dirigente per concorso"

Articolo di **Maurizio VILLANI** e **Iolanda PANSARDI**

I giudici tributari provinciali di Lecce, tra i primi in Italia dopo Milano (3222/25/2015 del 31/3/15), annullano due accertamenti per presunta evasione fiscale perché sottoscritti da dirigenti dell'Agenda delle Entrate dichiarati decaduti dopo che la Corte Costituzionale con sentenza n. 37 del 25/02/2015 aveva bocciato i dirigenti delle Entrate nominati senza concorso. A meno di due mesi dalla pubblicazione in G. U. della pronuncia della Consulta, le prime sentenze emesse dai Collegi di merito, sebbene altalenanti, sembrano delineare un orientamento più favorevole al contribuente.

Orbene, afferma la Sezione II, Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, con le due sentenze 1789 e 1790 del 21 maggio 2015 che "in ogni caso, quando il contribuente eccepisce la violazione del più volte citato art. 42, l'onere della prova spetta sempre all'Agenda delle Entrate, che deve contrastare le eccezioni di parte con prove documentali valide ed appropriate (Cassazione, sent. n.17400/12, n.14626/00, n.14195/00, n.14942 del 21/12/2012 depositata in cancelleria il 14 giugno 2013).

A fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove, in forza dei poteri istruttori attribuitigli dall'art. 7 D.Lgs.n.546/92, perché tali poteri sono meramente integrativi e non esonerativi dell'onere probatorio principale (Cassazione, sentenza n.10513/2008)".

In particolare, nella controversia in esame, gli avvisi di accertamento impugnati erano stati sottoscritti da un funzionario dell'Agenda delle Entrate, su delega del direttore provinciale. Prontamente la difesa di parte contribuente invocava la carenza del requisito dirigenziale in capo al direttore a seguito della sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale laddove l'Ufficio si limitava ad affermare come "notorio" il fatto che il direttore fosse un regolare dirigente, vincitore di concorso.

Giova ricordare, a tal proposito, che con la succitata sentenza, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale:

1) dell'art.8, comma 24, del D.L.n.16 del 02/03/2012, convertito, con modificazioni, dall'art.1, comma 1, della Legge n.44 del 26/04/2012;

2) dell'art.1, comma 14, del D.L.n.150 del 30/12/2013, convertito, con modificazioni, dall'art.1, comma 1, della Legge n.15 del 27/02/2014;

3) dell'art.1, comma 8, del D.L.n.192 del 31/12/2014.

Tutte le succitate norme sono state dichiarate incostituzionali in riferimento agli artt.3, 51 e 97 della Costituzione.

Ebbene, secondo la costante giurisprudenza della Corte Costituzionale "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" (sentenze della Corte Costituzionale n.194 del 2002, n.217 del 2012, n.7 del 2011, n.150 del 2010 e n.293 del 2009).

Di conseguenza, alla luce della suddetta sentenza, 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.

All'origine, un ricorso davanti al TAR per il Lazio presentato dall'organizzazione sindacale Dirpubblica: il giudice amministrativo, con la sentenza n. 6884 del 1° agosto 2011, aveva accolto il ricorso e a seguito dell'appello dell'Agenzia delle Entrate, il caso è passato al vaglio del Consiglio di Stato. Nelle more del procedimento di appello è, per l'appunto, stato "sanato" dal Governo "Monti" con il comma 24 dell'art. 8 del "Decreto Semplificazioni Fiscali".

Il Consiglio di Stato allora ha stoppato la sua decisione e, con una ordinanza separata ha rimesso alla Corte costituzionale la questione.

Giova ricordare a tal proposito, che l'Agenzia delle Entrate, per colmare le carenze nell'organico dei propri dirigenti, ha negli anni fatto ampio uso dell'istituto previsto dall'art. 24 del proprio regolamento di amministrazione che consente la copertura provvisoria delle eventuali vacanze nelle posizioni dirigenziali previa valutazione di idoneità degli aspiranti, pensato però per situazioni peculiari, e non quale metodo ordinario, come in realtà è accaduto con le diverse proroghe succedutesi. Si tratta dei c.d. "dirigenti incaricati", ai quali viene riconosciuto lo stesso trattamento economico dei dirigenti, "fino all'attuazione delle procedure di accesso alla dirigenza" e, comunque, fino ad un termine finale predeterminato, che, però, dal 2006, è stato più volte differito da delibere del Comitato di gestione dell'Agenzia.

Peraltro, la illegittimità per la Consulta è nel non ricondurre tale procedura né al modello di affidamento di mansioni superiori a impiegati di livello inferiore né all'istituto della reggenza. Il primo caso, infatti, prevede l'affidamento per non più di sei mesi prorogabili fino a 12 quando è avviata la procedura per la copertura del posto vacante, il secondo modello, quello della reggenza, serve a colmare i vuoti nell'ufficio per cause imprevedibili. Straordinarietà e temporaneità sono caratteristiche essenziali dell'istituto. Ed invece, le continue proroghe hanno fatto ritenere i provvedimenti carenti delle caratteristiche proprie della reggenza. Ciò significa, secondo la Consulta, che <<il legislatore apparentemente ha riaffermato, da un lato, la temporaneità della disciplina, fissando nuovi termini per il completamento delle procedure concorsuali, ma dall'altro allontanando sempre di nuovo nel tempo la scadenza di questi, ha operato in stridente contraddizione con l'affermata temporaneità>>.

Ciò detto, è utile ricordare che in base all' art. 42 Dpr 600/73:

- "gli accertamenti sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'Ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato" (primo comma);

- "l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione..." (terzo ed ultimo comma).

Di conseguenza, se l'avviso di accertamento è firmato da un non-dirigente, l'atto discrezionale e non vincolato è viziato da nullità assoluta, ai sensi dell'art.21 septies della Legge n.241 del 07 agosto 1990, che testualmente dispone: "E' 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", come, appunto, prevede il citato art.42, terzo comma.

Va, poi, evidenziato quanto stabilito pochi giorni prima delle pronunce di merito della Ctp di Lecce, dalla Ctr della Lombardia con la sentenza n. 2184/13/15 depositata il 19 maggio, secondo cui non solo gli atti firmati dai dirigenti decaduti dell'ufficio sono illegittimi, altresì la nullità può essere rilevata anche d'ufficio, in ogni grado e momento della lite. Ciò significa che se il contribuente non ha incluso l'eccezione nel ricorso introduttivo, può presentare delle memorie difensive.

Ecco che, continuano i giudici di merito nella sentenza in commento, 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 (in tal senso, Cassaz. Sentenze n.874/09, n.9673/04, n.10773/06, n.12768/06 e n.9600/07), né è ammessa la conservazione dell'atto illegittimo.

Peraltro, nel caso in questione, non si può invocare la figura del c.d. "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 (sentenze del Consiglio di Stato n.6/1993, n.853 del 20 maggio 1999).

A questo punto, la commissione provinciale leccese, con la sentenza in commento, in applicazione dei suddetti principi riscontrando l'assenza di prova documentale e certificata che il titolare della Direzione Provinciale di Lecce fosse un "legittimo dirigente a seguito di regolare concorso pubblico", annullava gli avvisi di accertamento, ai sensi e per gli effetti dell'art.42, primo e terzo comma, DPR.n.600/73, perché atti discrezionali e non vincolati. Ed infatti, la carica dirigenziale deve essere dimostrata con la produzione di apposita documentazione laddove il giudice adito non può prendere in considerazione una mera affermazione di parte. Oltretutto, sebbene la carenza di carica dirigenziale sia stata riscontrata, nel caso di specie, in capo al direttore, l'Ufficio non ha neppure provato in sede contenziosa che il funzionario delegato alla firma era, a sua volta, dirigente per concorso pubblico o funzionario della nona qualifica direttiva, ai sensi dell'art.42, primo comma, DPR.n.600/73 (Cass. Sent.n.17400/2012 e n.14942/2013).