

C.T. Prov. Reggio Emilia 25.1.2016 n. 10/2/16

Svolgimento del processo

1.- [Omissis] ricorre nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Reggio Emilia, avverso avviso di accertamento emesso, per l'anno d'imposta 2011, ai fini IRES, IRAP, IVA, relative sanzioni ed interessi; assume l'Agenzia nell'atto impugnato, che la Ricorrente avrebbe illegittimamente dedotto:

- spese di pubblicità non inerenti; si tratta di costi sopportati per contratti di sponsorizzazione sottoscritti con alcune società sportive operanti nei settori del rugby e nel settore del motocross; gli stessi, infatti, sarebbero carenti della qualità dell'inerenza, poiché si sarebbero rilevati inefficaci, come dimostrato dalla diminuzione, negli esercizi successivi, del fatturato aziendale;

- costi non inerenti; si tratta di costi sopportati per un risarcimento "morale" ad un cliente che avrebbe subito danni nel fabbricato, presso il quale, un'impresa, subappaltata dalla Ricorrente, era intervenuta per la posa in opera di coperture;

- consulenze legali non di competenza; si tratta di costi sopportati per onorari legali connessi alla coltivazione di una causa legale; posto che la stessa doveva considerarsi oramai conclusa, con il deposito della sentenza avvenuta nell'anno 2010, il costo non sarebbe di competenza dell'anno 2011;

- errata valutazione delle rimanenze finali di lavori in corso su ordinazione; gli stessi sarebbero stati minusvalutati non avendovi compreso alcuni costi che, al contrario, la normativa prevedrebbe vi andassero ricompresi;

- perdite su crediti; le stesse sarebbero state dedotte anche se carenti della qualità della certezza; sempre per quanto attiene alcune perdite su crediti le stesse sarebbero state illegittimamente dedotte ai fini IRAP; la Ricorrente, nell'atto introduttivo del giudizio:

i) in via preliminare, chiede che l'Agenzia dimostri che la sottoscrizione dell'atto impugnato, ex art. 42 DPR 600/73, sia legittima, in ossequio ai dettami della sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale;

ii) mentre, nel merito, deduce che:

- quanto a spese di pubblicità non inerenti, l'inerenza non possa essere valutata *ex post* e dunque non possa essere collegata ai risultati aziendali, essendo una valutazione che l'imprenditore fa *ex ante* e di cui si assume il rischio d'impresa;

- quanto ai costi non inerenti, gli stessi sarebbero stati sopportati a seguito di un accordo risarcitorio con un cliente che annualmente "pesava" per un decimo del fatturato aziendale e che, pertanto, data la sua importanza, non poteva, certo, essere "scontentato";

- quanto a consulenze legali non di competenza, la causa legale si era protratta oltre la sentenza di prime cure, essendo la stessa stata appellata e, pertanto, i costi sopportati per le suddette consulenze sarebbero da considerare un acconto sul "complessivo" della parcella;

- quanto a errata valutazione delle rimanenze finali di lavori in corso su ordinazione, le stesse sarebbero state valutate nel rispetto dei principi contabili e della normativa fiscale, e, inoltre, comunque, il "saldo" a favore dell'Agenzia sarebbe sempre pari a zero, posto che le rimanenze finali di un esercizio "sono" le iniziali dell'esercizio successivo e questo obbligherebbe l'Agenzia a riliquidare le imposte per l'anno successivo;

- quanto alle perdite su crediti, le stesse sarebbero state legittimamente spesate essendo certe, come dimostrato dalle varie attestazioni giunte dai legali che seguivano il recupero crediti; infine chiede che in accoglimento del ricorso venga annullato l'impugnato atto; l'Agenzia si costituisce in giudizio con controdeduzioni che, per quanto riguarda, in particolare, la deduzione preliminare della Ricorrente, in ordine alla richiesta dimostrazione della legittimità della sottoscrizione dell'atto impugnato, sottolinea come la sentenza della Corte Costituzionale Richiamata dalla Stessa, non abbia alcuna operatività nel caso di specie, posto che "Anzitutto si deve chiarire che l'avviso di accertamento opposto è stato firmato direttamente dal Direttore Provinciale di Reggio Emilia, Dott. Lorenzo T., dirigente vincitore di apposito concorso, e non da un incaricato. Pertanto è evidente che l'eccezione preliminare rappresenta una mera clausola di stile"; per il resto richiama, sostanzialmente, le motivazioni dell'atto impugnato; chiede infine il rigetto del ricorso; all'udienza dibattimentale le Parti si riportano alle loro deduzioni scritte.

Motivi della decisione

2.- L'art. 42, *cit.*, comma 1 e 3, dispone che "*Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio 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 ... L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma*"; invero la norma citata non richiede, assolutamente, che il sottoscrittore dell'atto sia un dirigente ma, cosa ben diversa, che appartenga alla carriera direttiva, (*cfr.* Cass. sent. n. 18515/2010); quello che il sistema normativo, invece, richiede è che il Direttore dell'Agenzia Provinciale sia un dirigente, e questo, secondo il disposto dell'art. 5, comma 5°, del Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate, in G.U. n. 36 del 13/02/2001, secondo cui "Le direzioni provinciali sono uffici di livello dirigenziale", che, poi al successivo comma 6, in consonanza al *cit.* art. 42, dispone che "*Gli avvisi di accertamento sono emessi dalla direzione provinciale e sono sottoscritti dal rispettivo direttore o, su delega di questi, dal direttore dell'ufficio preposto all'attività accertatrice ovvero da altri dirigenti o funzionari, a seconda della rilevanza e complessità degli atti.*"; in conclusione il direttore dell'Agenzia Provinciale deve essere un dirigente, ma può delegare alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento anche un non dirigente purché appartenente alla carriera direttiva; l'intervento demolitorio della sent. n. 37/2015 della Corte Costituzionale fa sì che, con effetto per tutte le fattispecie non ancora esaurite, "il direttore provinciale" non possa più, essere un dirigente "chiamato" ma debba essere un dirigente che abbia vinto un concorso pubblico; questo Giudice è ben a conoscenza di quell'orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione, *cfr.* sent. Cass. n. 22810/2015, che svaluta completamente la portata del *cit.* regolamento posto che lo stesso esaurirebbe i propri effetti nell'ambito del rapporto d'impiego o di servizio tra il suddetto funzionario e l'amministrazione, ma non la può condividere, posto che dà, della portata dello stesso, una lettura, ingiustamente, riduttiva; invero il suddetto regolamento ha una portata precettiva, di natura legislativa, che ne fa riverberare la portata ben al di fuori di quello che può essere il mero rapporto d'impiego o di servizio tra il dirigente e l'Agenzia; infatti va ricordato che, secondo il disposto dell'art. 61 DLgs. 300/99, istitutivo delle Agenzie: "*1. Le agenzie fiscali hanno personalità giuridica di diritto pubblico. L'Agenzia del demanio è ente pubblico economico. 2. In conformità con le disposizioni del presente decreto legislativo e dei rispettivi statuti, le*

agenzie fiscali, hanno autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria.

*3. Le agenzie fiscali operano nell'esercizio delle funzioni pubbliche ad esse affidate in base ai principi di legalità, imparzialità e trasparenza, con criteri di efficienza, economicità ed efficacia nel perseguimento delle rispettive missioni." mentre il precedente art. 60 dispone , al comma 2, che "Le deliberazioni del comitato di gestione relative agli statuti, ai regolamenti e agli atti di carattere generale, individuati nella convenzione di cui all'articolo 59, che regolano il funzionamento delle agenzie sono trasmesse, per l'approvazione, al Ministro dell'economia e delle finanze. L'approvazione può essere negata per ragioni di legittimità o di merito. Le deliberazioni si intendono approvate ove nei quarantacinque giorni dalla ricezione delle stesse non venga emanato alcun provvedimento ovvero non vengano chiesti chiarimenti o documentazione integrativa; in tale ultima ipotesi il termine per l'approvazione è interrotto sino a che non pervengano gli elementi richiesti; insomma, se l'organizzazione e l'attività delle Agenzie è regolamentata da atti che traggono la loro legittimità direttamente dalla legge, (e per questo pubblicati in G.U.), nell'ovvio rispetto dell'art. 97 della Costituzione secondo cui "*i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge*", non si può affermare che il carente rispetto dell'art. 5 non abbia effetti; il suo rispetto è infatti da considerare logicamente un *prius* rispetto a quello dell'art. 42 *cit.*; se ora si fa applicazione di questi principi alla fattispecie concreta dedotta in giudizio non può che conseguirne la nullità dell'atto impugnato per illegittimità della relativa sottoscrizione; invero l'Agenzia non ha dimostrato, come era suo onere, secondo il principio della prossimità della prova, che il direttore che ha sottoscritto l'atto fosse un dirigente vincitore di concorso; lo ha affermato ma non dimostrato, come avrebbe potuto fare producendo, ad es., copia del decreto di nomina; in conclusione, in accoglimento del ricorso, l'atto va annullato per carenza di una legittima sottoscrizione; le spese di giudizio, stante il richiamato difforme orientamento della Suprema Corte in ordine al principio di diritto affermato, vanno compensate.*

P.Q.M.

La Commissione in accoglimento del ricorso annulla l'impugnato atto; le spese di giudizio vanno compensate.