

C.T. Prov. Lecce 21.5.2015 n. 1789/2/15

RITENUTO IN FATTO

L'associazione ALFA ONLUS, con sede in G. (Le), nella persona del legale rappresentante sig. C. Andrea, rappresentato e difeso dall'Avv. Maurizio V. del foro di Lecce, ricorre contro l'Agenzia delle Entrate/Direz. Prov.le di Lecce in relazione all'avviso di accertamento n. [Omissis] per l'importo di € 73.590,50 (comprensivo di sanzioni), notificato in data 19.2.2014 ed emesso per l'anno di imposta 2010: l'avviso di accertamento risulta firmato dal Dr. Antonio Ca., su delega del Direttore Provinciale Dr. Adolfo D.G.

Avverso l'avviso di accertamento la società ricorrente ha presentato tempestivo ricorso, eccependo:

- la nullità dell'avviso di accertamento per evidente difetto di sottoscrizione, ai sensi dell'art. 42, primo e terzo comma, DPR n. 600/73, anche alla luce della recente sentenza n. 37 del 25.2.2015 della Corte Costituzionale, come più volte ribadito in sede di discussione orale;

- la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione;

- la nullità dell'avviso di accertamento perché fondato su presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza;

- nel merito, il mancato riconoscimento di tutti i costi regolarmente sostenuti e documentati nei vari allegati al ricorso introduttivo; con l'eventuale nomina di un C.T.U.;

- infine, la totale illegittimità delle sanzioni.

L'Agenzia delle Entrate ha presentato le controdeduzioni con prot. n. [Omissis], ribadendo le ragioni della propria pretesa impositiva, ritenuta pienamente fondata. Alla pubblica udienza del 4.5.2015 le parti, dopo ampia ed approfondita discussione orale, si sono riportate ai rispettivi scritti difensivi ed alle rispettive eccezioni di diritto e di merito. La Commissione decide come da dispositivo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'avviso di accertamento in contestazione deve essere annullato ai sensi dell'art. 42, primo e terzo comma, del DPR n. 600/73, già nella premessa citato, alla luce di quanto disposto dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 37 del 25.2.2015. Infatti, con la succitata sentenza, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale:

1) dell'art. 8, comma 24, del DL n. 16 del 2.3.2012, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della Legge n. 44 del 26.4.2012;

2) dell'art. 1, comma 14, del DL n. 150 del 30.12.2013, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della L. n. 15 del 27.2.2014;

3) dell'art. 1, comma 8, del DL n. 192 del 31.12.2014.

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

Infatti, 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.

Occorre precisare, infatti, che, in base allo Statuto dell'Agenzia delle Entrate (approvato con delibera del Comitato direttivo n. 6 del 13.12.2000, aggiornato fino alla delibera del Comitato di gestione n. 11 del 21.3.2011) ed in base al Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate (approvato con delibera del Comitato direttivo n. 4 del 30.11.2000, aggiornato fino alla delibera del Comitato di gestione n. 57 del 27.12.2012), le Direzioni Provinciali dell'Agenzia delle Entrate 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. Infatti, in base all'art. 42 citato:

- " 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). Il "capo dell'Ufficio" è sempre il *dirigente*, anche perché nel 1973, quando fu approvato il DPR n. 600, non era prevista né disciplinata la figura del "*dirigente*", come invece è avvenuto dal 2000 in poi con lo Statuto ed il Regolamento in precedenza citati.

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 L. n. 241 del 7.8.1990, 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.

La Corte di Cassazione, sulla questione, ha stabilito i seguenti 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 della destinazione del *dirigente* titolare;

- è onere sempre dell'Amministrazione Finanziaria dimostrare e documentare tutto. In tal senso, si citano le sentenze della Corte di Cassazione n. 18515/2010, n. 17400/2012, n. 8166/2002, n. 17044/2013.

Di conseguenza, 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, Cass. Sentenze n. 874/2009, n. 9673/2004, n. 10773/2006, n. 12768/2006 e n. 9600/2007), né è ammessa la conservazione dell'atto illegittimo. Nel caso in questione, inoltre, non si può invocare la figura del cd. "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 20.5.1999). In ogni caso, quando il contribuente eccepisce la violazione del più volte citato art. 42, l'onere della prova spetta sempre all'Agenzia delle Entrate, che deve contrastare le eccezioni di parte con prove documentali valide ed appropriate (Cass. sent. n. 17400/2012, n. 14626/2000, n. 14195/2000, n. 14942 del 21.12.2012 depositata in cancelleria il 14.6.2013).

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 DLgs n. 546/92, perché tali poteri sono meramente integrativi e non esonerativi dell'onere probatorio principale (Cass. sentenza n. 10513/2008).

Nella presente controversia, a seguito di precise eccezioni da parte dell'Avv. Maurizio V., alla luce della sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale, ribadite e precisate durante la discussione orale all'udienza del 4.5.2015, l'Agenzia delle Entrate non ha opposto alcuna valida documentazione, limitandosi a confermare che era "notorio" che il Dr. Adolfo D.G. era *dirigente* a seguito di *concorso*, ed il cd. "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. Adolfo D.G. 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, primo e terzo comma, DPR n. 600/73, perché atto discrezionale e non vincolato. Oltretutto, 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). Tenuto conto della particolarità della questione trattata, soprattutto alla luce della recente sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale, appare equo compensare le spese.

P.Q.M.

La Commissione, in accoglimento del ricorso, annulla l'avviso di accertamento impugnato per inosservanza dell'art. 42, primo e terzo comma, DPR n. 600/73. Spese compensate.