



# LA LEGGE PER TUTTI

INFORMAZIONE E CONSULENZA LEGALE

## Ag. Entrate e firme dirigenti illegittimi: sentenze a confronto

Autore: Redazione | 23/07/2015



*Dirigente, funzionario, capo ufficio dell'Agenzia Entrate: sugli accertamenti fiscali notificati ai contribuenti continuano ad altalenarsi le decisioni delle Commissioni Tributarie sulla nullità dell'atto.*

**Dirigenti dell'Agenzia delle Entrate** decaduti: non è ancora definita la questione sulla **validità** degli **accertamenti fiscali** da questi sino ad oggi firmati.

Le Commissioni Tributarie si alternano tra sentenze a favore del contribuente (attualmente la maggioranza) e, invece, contrarie. In quest'ultimo filone si inserisce la recente decisione della **Commissione Tributaria Regionale di Genova [1]** secondo cui, affinché l'accertamento sia valido, è sufficiente che esso sia sottoscritto dal **capo dell'ufficio** (o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato), anche se non ricopre il ruolo di **dirigente**. Un orientamento questo che si pone in netta controtendenza rispetto anche ai precedenti della Cassazione in tema di **delega** alla firma degli atti fiscali.

Nel caso di specie i giudici hanno ritenuto che il funzionario direttivo di nona qualifica funzionale (poi inquadrato nella terza area contrattuale) potesse essere comunque titolare di delega alla sottoscrizione degli atti.

Secondo la particolare interpretazione fornita dalla CTR ligure, la legge **[2]** si limita a prevedere che gli avvisi, con cui sono portati a conoscenza dei contribuenti gli **accertamenti** in rettifica e gli accertamenti d'ufficio, sono sottoscritti dal **capo dell'ufficio** o da **altro impiegato della carriera direttiva** da lui delegato, senza richiedere che finanche il capo dell'ufficio debba rivestire la qualifica **dirigenziale**. In parole più semplici, il testo della norma non parla di "dirigenti", ma solo, genericamente, di "**capo ufficio**" (o altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato) come soggetto abilitato a manifestare la volontà dell'Agenzia delle Entrate. Proprio perciò, tali soggetti possono firmare gli atti di accertamento, a prescindere dal ruolo dirigenziale eventualmente ricoperto.

La sentenza è criticabile perché non tiene conto che lo stesso **regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate** stabilisce che il **capo ufficio** debba essere necessariamente un **dirigente**. Proprio per questo l'atto firmato da un capufficio che non rivesta il ruolo di dirigente deve considerarsi nullo: esso, infatti, tradisce ancor prima l'organizzazione interna dell'amministrazione finanziaria.

## Le sentenze a favore del contribuente

La prima sentenza favorevole al contribuente – quella che ha determinato un vero e proprio scossone, anche per l'autorevolezza del tribunale dal quale promanava – è stata quella della [Commissione tributaria Provinciale di Milano](#) [3]. Ad essa si deve l'inaugurazione del principio secondo cui, con la sentenza della Corte Costituzionale che ha annullato le nomine senza concorso a dirigente presso l'Agenzia delle Entrate, si è sancita la **nullità dell'atto di accertamento** sottoscritto da soggetto non dotato di nona qualifica funzionale.

Subito, anche in secondo grado, la [CTR Lombardia](#) ha confermato il principio, andando oltre. La nullità può essere **rilevata d'ufficio** dal giudice in ogni stato e grado del processo (quindi, anche per chi non lo aveva fatto prima, perché non a conoscenza della pronuncia della Corte Costituzionale): insomma, il provvedimento emesso in violazione di norme sul procedimento deve essere annullato direttamente dal giudice [4].

In un successivo capitolo, la [CTR Lombardia](#) sospetta addirittura la possibilità di un **danno erariale**, disponendo il rinvio degli atti alla Procura della Corte dei Conti. L'atto è nullo – si legge in sentenza – perché il difetto assoluto di attribuzione vale con effetto retroattivo ed il giudice deve trasmettere gli atti alla Procura della Corte dei Conti e alla Procura della Repubblica per gli eventuali rilievi di rispettiva competenza [5].

Secondo la [CTP di Frosinone](#) [6] la delega di firma deve essere rilasciata da un dirigente ad altro dirigente avviato alla carriera direttiva a pena di nullità dell'atto. La [CTP di Campobasso](#) [7] ha esteso la nullità anche alle **cartelle esattoriali di Equitalia**. Infatti, secondo i giudici, i ruoli notificati da **Equitalia** sono nulli in quanto emessi in base ad un atto dell'Agenzia delle Entrate nullo (firmato cioè da un dirigente decaduto), e di certo la nullità di un atto si ripercuote anche su tutti i successivi atti che da esso sono derivati.

A [Lecce](#) i giudici tributari specificano che non vale l'equiparazione del soggetto firmatario al funzionario di fatto in quanto l'atto così formato risulta lesivo delle ragioni del contribuente **[8]**.

E così anche la **CTP di Sondrio** secondo cui la **mancata contestazione** da parte dell'Agenzia delle Entrate della censura circa la sottoscrizione del dirigente decaduto procura la nullità dell'atto **[9]**.

Anche la [CTP di Napoli](#) ha confermato la sentenza della Corte Costituzionale: se il preposto alla firma degli atti, per conto dell'Agenzia delle Entrate, non ha la delega, l'atto è nullo **[10]**.

La [CTP di Potenza](#) **[11]** offre un importante chiarimento in merito all'onere della prova: se il contribuente solleva l'eccezione del difetto di firma del funzionario, spetta all'Agenzia delle Entrate dimostrare il contrario. Insomma, non è il contribuente a doversi prima procurare la prova dell'illegittimità del dirigente.

La [CTR Lombardia](#) **[12]** sostiene che i vari uffici hanno l'obbligo di **autoannullare d'ufficio gli atti nulli**, senza dover attendere il ricorso al giudice da parte del contribuente.

Il difetto di sottoscrizione del ruolo, firmato da un funzionario dell'Agenzia delle entrate che non sia un regolare dirigente, invalida anche l'**iscrizione di ipoteca** sulla casa del contribuente: gli effetti della sentenza della Corte costituzionale si ripercuotono a catena - secondo la [CTP di Frosinone](#) **[13]** - anche sulle misure di garanzia a tutela del credito erariale.

## **Le sentenze contrarie al contribuente**

Pur essendo onere del contribuente dimostrare che l'atto è stato firmato da un dirigente illegittimo, questo è valido in quanto la sentenza della Consulta ha effetti solo per il futuro, salvo il caso di usurpazione di potere, che assume rilevanza penale **[14]**.

A **Gorizia** viene introdotta la tesi - sostenuta da alcuni autori - del cosiddetto "funzionario di fatto": restano validi gli atti medio tempore adottati dal dirigente illegittimo in quanto non rileva verso i terzi il rapporto organico fra la Pa e la persona fisica che per questa agisce **[15]**.

Per il futuro non è possibile attribuire incarichi dirigenziali a funzionari che non sono risultati vincitori di concorso, restando validi gli atti emessi da funzionari provvisti di semplice delega **[16]**.

Nessuna illegittimità dell'atto purché esso sia riconducibile all'organo di appartenenza. Idoneità dello stesso anche se illegittimo ad incidere sul destinatario finché non viene rimosso in via di autotutela dalla stessa amministrazione o dal Tar **[17]**.

Gli atti sono validi in quanto il capo dell'ufficio in qualsiasi momento manifesta la volontà dell'amministrazione negli atti a rilevanza esterna **[18]**.

## **Note**

**[1]** CTR Genova sent. n. 806/2015 del 9.07.2015. **[2]** Art. 42, comma 1, Dpr 600/1973. **[3]** CTP Milano, sent. n. 3222/25/15. **[4]** CTR Lombardia sent. n. 2184/13/2015. **[5]** Ctr Lombardia n. 2842/1/2015 **[6]** CTP Frosinone, sent. n. 414/02/15 del 20.04.2015. **[7]** CTP Campobasso sent. n. 784/3/2015. **[8]** CTP Lecce sent. n. 1789/2/2015. **[9]** CTP Sondrio sent. n. 85/3/2015. **[10]** CTP Napoli, sent. n. 3818/15. **[11]** CTP Potenza, sent. n. 122/02/2015. **[12]** CTR Lombardia sent. n. 3446/28/2015 del 22.07.2015. **[13]** CTP Frosinone sent. n. 654/02/15 del 20.07.2015. **[14]** CTP Pesaro sent. n. 309/1/2015. **[15]** CTPGorizia n. 63/01/2015. **[16]** CTP Macerata sent. n. 150/2/2015. **[17]** CTP L'Aquila sent.n. 293/2/2015. **[18]** CTP Bergamo sent. n. 393/8/2015. *Autore immagine: 123rf com*