

CONTENZIOSO

Accertamenti illegittimi dopo la sentenza 37/15 della Consulta

di **Luigi Ferrajoli**

Com'è noto, la Corte Costituzionale con la **sentenza n. 37 del 17.03.2015** ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 8, co.24, D.L. n.16/12 n. 16 (convertito in L. n.44/12) per mezzo del quale era consentito a funzionari, **privi di qualifica**, di essere destinatari di conferimento di incarico dirigenziale anche senza il superamento del relativo concorso.

È altrettanto noto che la principale conseguenza di tale pronuncia è che gli **avvisi di accertamento** sottoscritti da funzionari il cui incarico dirigenziale è stato dichiarato illegittimo o da funzionari le cui deleghe erano state conferite da **dirigenti "decaduti"** risultano parimenti illegittimi.

I Giudici di merito hanno iniziato a confrontarsi con le eccezioni sollevate dai contribuenti incisi da atti potenzialmente illegittimi, a partire dalla **CTP di Milano** che, con la **sentenza n. 3222 del 10.04.2015**, ha per prima dichiarato la nullità di un avviso di accertamento in quanto *"sottoscritto da soggetto non dotato di nona qualifica funzionale"*.

Tale condivisibile impostazione non è tuttavia stata seguita da tutte le **Commissioni Tributarie**.

Ed invero, la **CTP di Gorizia**, con la **sentenza n. 63 del 1.04.2015** ha respinto l'eccezione formulata dal ricorrente relativamente all'illegittimità degli avvisi di accertamento impugnati per **violazione dell'obbligo di sottoscrizione** ex art.42, co.1, del d.P.R. n.600/73, poiché gli atti impositivi erano stati sottoscritti da un dipendente dell'Agenzia di Gorizia **delegato da un funzionario** rientrante nella previsione della nota sentenza della Corte costituzionale.

Secondo la Commissione, l'intervento della Corte Costituzionale non ha comportato la **nullità** degli avvisi di accertamento impugnati, risultando applicabile la **teoria del funzionario di fatto**, ossia una figura di **creazione dottrinale** con cui si indica l'esercizio dell'azione amministrativa da parte di un soggetto privo di legittimazione.

I Giudici hanno precisato che *"La cd. teoria del funzionario di fatto allora comporta il riconoscere legittimi gli atti compiuti dal funzionario di fatto [...] la giurisprudenza assolutamente prevalente afferma che gli atti "medio tempore" adottati dal funzionario la cui nomina sia stata annullata sono da considerarsi efficaci, essendo irrilevante verso i terzi il rapporto fra la pubblica amministrazione e la persona fisica dell'organo che agisce."*

Il fondamento giustificativo principale è nel principio di buona fede, della continuità della azione amministrativa, ecc. ... Infatti, l'esigenza di mantenere fermi gli effetti degli atti compiuti tutela la

*buona fede del pubblico che viene a contatto con il funzionario per necessità e non ha motivo di dubitare né è tenuto ad **indagare sulla regolarità della sua nomina** e la sua permanenza in servizio non impedita dall'autorità superiore”.*

La **sentenza n. 2044 del 05.06.2015 della CTP di Lecce** ha invece condiviso il principio già espresso dalla CTP di Milano in una vicenda che vedeva un avviso di accertamento impugnato, tra l'altro, poiché sottoscritto da un funzionario su delega del **Direttore Provinciale** che non risultava avere conseguito la nomina a seguito di regolare concorso pubblico.

L'Agenzia delle Entrate si era limitata a confermare che sarebbe stato **"notorio"** che il Direttore Provinciale era divenuto dirigente con il concorso.

I Giudici hanno accolto l'eccezione rilevando che, alla luce di quanto statuito dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 37/2015, mancando la **prova documentale e certificata** che il delegante era un legittimo dirigente, l'avviso di accertamento in contestazione doveva essere annullato, **ai sensi dell'art.42, co. 1 e 3, d.P.R. n.600/73**, perché atto discrezionale e non vincolato.

Secondo il Collegio, con la sentenza della Consulta *“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”.*

Inoltre, la CTP di Lecce ritiene non invocabile nelle fattispecie in esame la figura del **funzionario di fatto**, che risulterebbe applicabile solo quando gli atti adottati dal funzionario siano **favorevoli ai terzi destinatari** (come in caso di rimborsi) *“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)”.*

I Giudici precisano infine che l'**onere della prova**, in caso di contestazione della violazione dell'art. 42 d.P.R. n.600/73, spetta sempre all'Agenzia delle Entrate, che è di conseguenza tenuta a **fornire prove documentali** in ordine alla legittimità delle nomine dirigenziali.

Invero, secondo la Commissione, *“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 del 1992, perché tali poteri sono meramente integrativi e non esonerativi dell'onere probatorio principale (Cassazione, sentenza n.10513/2008)”.*