

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)”*.