

Valido l'accertamento IMU firmato a mezzo stampa

(CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA di primo grado di Taranto, Sez. II, Pres. ed Est. Argentino - Sent. n. 674 del 26 giugno 2023, dep. il 29 giugno 2023)

IMU - Avviso di accertamento - Firma del responsabile a mezzo stampa - Indicazione del provvedimento dirigenziale di nomina ed incarico - Legittimità - Contestazione giudiziale - Onere di produzione del provvedimento in capo all'impositore - Insussistenza

È legittimo l'avviso di accertamento di un tributo locale distinto dalla firma a mezzo stampa del responsabile e dalla indicazione del provvedimento dirigenziale di nomina ed incarico in favore dello stesso; in caso di contestazione giudiziale, alcun onere di produzione di tale provvedimento sussiste in capo all'impositore o al concessionario convenuto in giudizio.

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento IMU, anno 2017)

Svolgimento del processo

Con ricorso inviato per via telematica presso questa Corte di Giustizia Tributaria il 30/01/2023, xxxxxx proponeva opposizione avverso l'avviso di accertamento nxxxx del 17/06/2022, notificatole l'01/07/2022, mediante il quale il funzionario responsabile dell'Ufficio tributi del Comune di xxxx le richiedeva il pagamento della complessiva somma di euro xxxx (comprensiva di sanzioni e interessi) per il recupero dell'IMU relativa all'anno d'imposta 2017, riferibile a un fabbricato di sua proprietà, sito alla via xxxxxx (i cui identificativi catastali sono riportati nel prospetto di dettaglio di detto avviso), avendone omissso il versamento. Eccepiva la ricorrente la illegittimità del provvedimento per: a) mancanza di firma autografa sullo stesso e, comunque, dei requisiti che autorizzano l'indicazione a stampa del nominativo del predetto funzionario in luogo della sua sottoscrizione in violazione degli artt. 1 - comma 162 - della Legge n. 296 del 2006 e 1 - comma 87 - della Legge n. 549 del 1995; b) mancata applicazione delle disposizioni di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 472 del 1997 non contenendo esso le modalità di pagamento della sanzione in pendenza di giudizio in violazione dell'art. 1 - comma 792 - della Legge n. 160 del 2019; c) mancata indicazione del soggetto competente per la riscossione coattiva in violazione di tale ultima disposizione, concludendo per l'annullamento dell'atto impugnato, con vittoria delle spese e dei compensi di lite. Allegava al ricorso copia dell'avviso suindicato. Il 31/03/2023 si costituiva il Comune xxxx mediante invio telematico di controdeduzioni con le quali evidenziava l'infondatezza delle avverse doglianze atteso che: a) l'atto impugnato risultava sottoscritto dal funzionario responsabile del tributo, nominato con deliberazione di G. C. n. 108/2014, con Decreto sindacale n. 2/2022 e con determina di sostituzione di firma autografa n. 402/2013; b) per l'avvio della riscossione, non era più necessario attendere la formazione e la notifica della cartella di pagamento ovvero dell'ingiunzione fiscale; c) analoga opposizione proposta dalla contribuente per

l'annualità 2016 relativa al medesimo immobile, era stata rigettata dalla C.T.P. di Taranto con sentenza n. 434 del 22/04/2022 (R.G. n. 225/2021), concludendo per il rigetto del ricorso, con vittoria delle spese di lite.

Allegava all'atto di costituzione copia di detta decisione.

In data 15/06/2023 la predetta ricorrente faceva pervenire all'Ufficio, sempre per via telematica, memoria con la quale ribadiva la fondatezza delle sue ragioni, precisando che la controparte non aveva documentato "il potere di firma" del funzionario suindicato mediante la produzione dei relativi atti amministrativi da essa richiamati e che avverso la sentenza innanzi indicata, aveva proposto appello innanzi alla C. di G. T. di 2 grado.

All'udienza di trattazione, la causa veniva riservata per la decisione.

Motivi della decisione

Il ricorso è infondato. L'art. 1 - comma 162 - della Legge n. 296 del 2006 stabilisce che l'avviso di accertamento deve essere sottoscritto dal funzionario responsabile del tributo. Quest'ultimo è il soggetto individuato con apposito provvedimento del Comune, di norma una deliberazione della giunta comunale, ai sensi dell'art. 1 - comma 692 - per la TARI e l'abrogata TASI e dell'art. 1 - comma 792 - della Legge n. 160 del 2019 per l'IMU.

La sottoscrizione dell'avviso di accertamento può avvenire in diversi modi, a seconda dell'avviso stesso. Nel caso di avviso di accertamento cartaceo, normalmente ancora utilizzato per i contribuenti che non sono dotati di un domicilio digitale, la sottoscrizione di esso può avvenire in maniera autografa, ovvero mediante l'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, in base a quanto previsto dall'art. 1 - comma 87 - della Legge n. 549 del 1995; norma che, ha sottolineato la Suprema Corte di cassazione, è speciale e non abrogata da successivi provvedimenti di legge (cfr. sentenze n. 20628/2017 e n. 9079/2015).

Nel caso dei tributi regionali o locali ciò può avvenire solo in presenza delle seguenti condizioni: che gli atti siano prodotti da sistemi informatici automatizzati; che il nominativo del funzionario responsabile e la fonte dei dati siano riportati in un apposito provvedimento di livello dirigenziale; che gli estremi del provvedimento dirigenziale siano indicati nell'avviso di accertamento, unitamente alla dicitura che si tratta di firma a stampa e l'indicazione della fonte normativa.

La legittimità dell'utilizzo della firma a stampa, alle condizioni innanzi indicate, è confermata da una serie di pronunzie della suddetta Suprema Corte (cfr. ordinanza n. 29820/2021 e sentenze n. 20628/2017 e n. 12756/2019) ed è, altresì, possibile che la stessa venga impiegata dal concessionario dei tributi comunali, come confermato da altra sentenza della stessa Corte (n. 31707/2018).

La "*ratio legis*" la si rinviene in altre decisioni del giudice di legittimità (cfr. le sentenze n. 9627 del 28/02-13/06/2012; n. 13231/2009; n. 25573/2009; n. 15447/2010 e n. 3941/2011) che hanno ritenuto come "il legislatore abbia voluto favorire l'informatizzazione delle procedure di liquidazione e accertamento dei tributi regionali e locali consentendo che gli atti prodotti da tali procedure non rechino alcuna firma autografa, bensì la sola indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile della loro emanazione; al contempo, però, ha previsto, a garanzia del contribuente e, in generale, della trasparenza dell'azione amministrativa, che il nome del soggetto responsabile (nonché la fonte dei dati utilizzati nelle procedure di liquidazione e accertamento dei tributi) risultino da un apposito provvedimento di livello dirigenziale; cosicché il cittadino possa in ogni tempo, accedendo al provvedimento che contiene l'indicazione del nome del soggetto responsabile dell'emanazione degli atti impositivi, verificare che il nominativo indicato a stampa in calce all'atto impositivo corrisponda effettivamente a quello del soggetto responsabile dell'emanazione dell'atto medesimo".

La Cassazione, ancora, con la sentenza n. 16465 del 20/05/2022 ha ben chiarito chi è il soggetto responsabile a sottoscrivere l'avviso di accertamento emesso dal Comune. Dopo avere indicato la normativa di riferimento (già innanzi evidenziata), ha precisato che, sull'atto prodotto mediante sistemi informativi automatizzati, la relativa sottoscrizione può essere sostituita dal nominativo del soggetto: designato da delibera della giunta comunale per i Comuni grandi che hanno dipendenti con qualifica dirigenziale; designato dal sindaco con proprio provvedimento, su nomina della giunta comunale, fra semplice dipendente del Comune per quelli piccoli che solitamente non hanno personale con qualifica dirigenziale.

A tal proposito ha indicato anche le disposizioni regolanti quanto da lei precisato e cioè l'art. 11 - comma 4 - del D.Lgs. n. 504 del 1992 e l'art. 109 del T.U.F.L.

Orbene, esaminando l'atto impugnato, lo stesso risulta sottoscritto dal "funzionario responsabile-dott.ssa xxxxx-Determinazione Decreto Sindaco xxxx/2022-Nel presente provvedimento la firma autografa è sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del funzionario responsabile ai sensi dell'art. 1 - comma 87 - della Legge n. 549 del 1995"; e, quindi, in conformità a quanto evidenziato dalla Suprema Corte nella decisione da ultimo indicata, trattandosi xxxx di un piccolo Comune della Provincia di Taranto. Ma la ricorrente ha sollevato anche un'ulteriore questione sulla ritenuta invalidità dell'avviso e cioè:

quand'anche lo stesso fosse considerato formalmente conforme al dettato normativo, tuttavia avendo essa contestato "i requisiti autorizzativi dell'indicazione a stampa del nominativo del funzionario in luogo della firma autografa", la controparte non avrebbe fornito la prova dell'esistenza degli atti

amministrativi dalla stessa richiamati nel suo atto di costituzione (non producendoli in giudizio) e, tanto, sulla base di alcune decisioni di merito fra le quali quella della C.T.P. di Caltanissetta (cfr. sentenza n. 1046 del 07/12/2021).

Tuttavia, nell'ambito della giurisprudenza di merito, vengono registrati orientamenti contrari a quello innanzi enunciato sulla base della seguente considerazione: "la norma (quella di cui all'art. 1 - comma 87 - della Legge n. 549 del 1995) che permette la cosiddetta firma a stampa degli atti impositivi degli enti locali, non prevede affatto l'allegazione, agli atti medesimi, del provvedimento dirigenziale che autorizza la particolare sottoscrizione, essendo sufficiente la sola indicazione della fonte dei poteri" (cfr. sentenza n. 137 del 16/02/2023 della Corte di Giustizia Tributaria di 2 grado della Toscana).

Dal contenuto di tale decisione si evince che un atto impositivo formato digitalmente e sottoscritto con firma a stampa del funzionario responsabile, sia perfettamente valido ed efficace quale documento informatico in presenza della sola indicazione della fonte dei dati e del relativo provvedimento dirigenziale che contiene sia l'uno che gli altri.

Ritiene il Collegio di dover aderire a tale secondo orientamento sia perché più aderente al dettato legislativo e sia alla luce della disposizione contenuta nell'art. 21-septies della Legge 7 agosto 1990, n. 241 che recita: "è 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 di giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge".

Nella fattispecie, si è in presenza di un provvedimento che contiene gli elementi essenziali (di contenuto, di forma, nell'oggetto e dell'autorità emanante) e, quindi, perfettamente valido ed efficace. Se il legislatore avesse ritenuto necessaria l'allegazione all'atto impugnato di ulteriore documentazione ai fini della sua validità, sicuramente l'avrebbe detto espressamente.

È noto che la Legge 27 dicembre 2019, n. 160 contiene una serie di rilevanti novità in materia di riscossione dei tributi e delle entrate locali. Tra esse particolare rilievo assume l'introduzione dell'avviso di accertamento esecutivo disciplinato dall'art. 1 - comma 792 - di detta legge, applicabile agli atti emessi a partire dal 1° gennaio 2020, anche con riferimento ai rapporti pendenti a tale data, sia di carattere tributario e sia di carattere patrimoniale.

La ricorrente ha contestato la mancata specificazione, nel provvedimento impugnato, della "fase applicativa", sostenendo che la controparte non avrebbe indicato il soggetto che dovrebbe svolgere la riscossione coattiva e le regole per il pagamento della sanzione. A tanto, a suo dire, conseguirebbe l'invalidità di detto provvedimento.

Con riferimento al primo aspetto, il Comune ha ottemperato a quanto previsto nella suddetta disposizione in esame atteso che, nello stesso provvedimento, ha inserito il seguente periodo: "decorso il suddetto termine, l'atto di accertamento ha efficacia di titolo esecutivo idoneo ad attivare le procedure esecutive e cautelari (infatti attualmente risulta concepito come atto complesso impositivo-esecutivo che cumula in sé tre distinte funzioni e cioè quella di accertamento, quella di titolo esecutivo e quella di precetto) senza la preventiva notifica dell'ingiunzione di pagamento e/o della cartella esattoriale. L'ente impositore/soggetto emittente il presente atto procederà all'esecuzione forzata per il recupero delle somme non pagate. La riscossione forzata per il recupero delle somme non pagate potrà essere affidata, decorsi 30 giorni dalla scadenza del termine ultimo per il pagamento, al concessionario della riscossione ovvero all'agente della riscossione". E tanto in conformità alla facoltà di scelta che compete all'ente locale in ordine al soggetto che dovrà svolgere la riscossione coattiva (tramite Agenzia delle entrate-Ri-

scossione, oppure direttamente *"in house"*, oppure ricorrendo alle società pubbliche o a quelle iscritte all'albo della riscossione).

Quanto al secondo aspetto, va considerato che lo stesso art. 1 della legge suindicata, ai commi da 796 a 801, disciplina le modalità con cui gli enti locali e i soggetti ai quali è affidata la gestione della riscossione delle proprie entrate a norma dell'art. 52 - comma 5, lettera b) - del D.Lgs. n. 446 del 1997 devono concedere la rateazione di cui parla la contribuente. Ma tali modalità, però, possono essere derogate dai Comuni in base all'ampia autonomia regolamentare riconosciuta agli stessi per quanto riguarda la gestione delle proprie entrate tributarie (cfr. risoluzione n. 3/DF del 17/04/2020 del MEF) e, quindi, la loro mancanza non può

in alcun modo essere considerata causa di invalidità dell'intero avviso.

Senza contare, poi, che siffatta mancanza non è prevista, a pena di nullità, da alcuna disposizione normativa.

Il contrasto giurisprudenziale innanzi evidenziato e l'obiettivo controvertibilità della prima delle questioni trattate, costituiscono giusti motivi di integrale compensazione delle spese di lite tra le parti.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di 1 grado rigetta il ricorso proposto da xxxxx avverso l'avviso di accertamento di cui in premessa e compensa integralmente tra le parti le spese di lite.

Commento

di Antonino Russo

Le patologie inficianti la validità di un atto tributario (atto, si rammenta, a formazione procedimentale progressiva) possono derivare, non solo da questioni sostanziali, ma anche da aspetti procedurali la cui mancanza o indeterminabilità ne può determinare l'illegittimità.

Tra i presupposti c.d. formali che l'atto finale deve contenere, e da cui conseguono, se non rispettati, rilevanti effetti sostanziali, rientra l'obbligatorietà della sottoscrizione del capo dell'Ufficio o del funzionario da lui delegato.

La firma del provvedimento è finalizzata a verificare che il soggetto che l'ha sottoscritto sia dotato della competenza ad emettere quel determinato tipo di atto e che questo rientri nella sua sfera di attribuzione, tant'è che - a prescindere dal comparto impositivo (1) - l'obbligatorietà che l'atto amministrativo sia debitamente sottoscritto deriva dall'ormai consolidato principio secondo cui le qualità professionali di chi emana l'atto costituiscono una essenziale garanzia per il contribuente.

Nel diritto tributario assumono poi particolare rilevanza gli effetti che derivano dalla mancanza o dal difetto di sottoscrizione degli avvisi di accertamento, ponendosi la questione come condizione, non di mera irregolarità, ma di assoluta nullità dell'atto.

La sentenza della Corte di Giustizia di primo grado di Taranto, n. 674/2023 affronta prima il caso della legittimità della firma autografa su un accertamento relativo a tributo locale (in specie: TASI), per poi scrutinare il (subordinato) aspetto dell'onere probatorio relativo alla delega alla firma.

Quanto al primo aspetto, è opportuno rivisitare il quadro normativo di riferimento, richiamato (in larga parte) dallo stesso Collegio pugliese.

L'art. 1, comma 162, della Legge n. 296/2006 (Legge finanziaria, in vigore dal 1° gennaio 2007) prevede che gli avvisi di accertamento dei tributi locali "sono sottoscritti dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo" e, quanto alla sottoscrizione con firma a stampa del responsabile del procedimento, l'art. 1, comma 87, Legge n. 549 del 1995 stabilisce che: "la firma autografa prevista dalle norme che disciplinano i tributi regionali e locali sugli atti di liquidazione e accertamento è sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile: Nel caso in cui gli atti medesimi siano prodotti da sistemi informativi automatizzati, a garanzia del contribuente e della trasparenza della azione amministrativa, il nominativo del funzionario responsabile va in-

(1) Nella prassi l'avviso di accertamento dell'Agenzia delle entrate deve essere sottoscritto dal Direttore dell'Ufficio che lo ha emesso o da un suo delegato appartenente alla carriera direttiva; la delega può essere conferita ad altri dirigenti o funzionari, quali direttori tributari, di nona qualifica funzionale. Nell'ipotesi di avviso di accertamento cartaceo, utilizzato per i contribuenti che non hanno un domicilio digitale, la sottoscri-

zione può avvenire anche in modo autografo mediante l'indicazione a stampa del soggetto/funzionario, delegato all'uopo dal dirigente (cfr. Cassazione n. 20628/2017). Al riguardo, a si evidenzia attualmente che sono soggetti ad avere un domicilio digitale le Pubbliche amministrazioni, i gestori di servizi pubblici; le imprese e i professionisti, nonché da qualunque altro soggetto ex art. 3-bis, del D.Lgs. n. 82/2005.

dividuato con specifico provvedimento di livello dirigenziale" (2).

È di tutta evidenza quindi che l'esigenza di emanare atti seriali, elaborati direttamente ed automaticamente dal sistema informatico della PA, era già stata avvertita dal legislatore, che già nel 1995 aveva previsto, nell'ambito tributario, per gli atti di liquidazione e di accertamento dei tributi regionali e locali prodotti da sistemi automatizzati, che la firma autografa potesse essere sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile.

Quello che va annotato è che la sentenza in rassegna si preoccupa di sottolineare la piena valenza della norma del 1995, poiché "non abrogata". Tale osservazione non è casuale, fa anzi implicito riferimento ad un segnale giurisprudenziale ben preciso, inteso a denunciare l'abrogazione implicita della disposizione in questione.

La tesi "abrogativa" nasceva dal fatto che, prima dell'emanazione della Legge n. 549/1995, era entrato in vigore il D.Lgs. 12 febbraio 1993, n. 39, il cui art. 3, disponeva che per gli atti della PA predisposti tramite sistemi informativi automatizzati la firma autografa fosse sostituita da quella a stampa.

La successiva Legge n. 59/1997, all'art. 15, comma 2, stabiliva poi la validità degli atti informatici formati dalla PA, rimandando ad un apposito regolamento l'adozione dei criteri di applicazione. Il successivo D.P.R. 10 novembre 1997, n. 513, all'art. 19 prevedeva poi che negli atti informatici della PA la firma autografa fosse sostituita da quella digitale.

Collegando queste disposizioni normative, emergeva - ad avviso di tale teorema (3) - l'insufficienza della semplice firma a stampa del soggetto responsabile, nell'atto impositivo regionale o locale (occorrendo invece che, con il sistema informatico, si provvedesse alla sottoscrizione dell'atto con la firma digitale, quale strumento utile a garantire l'autenticità della sottoscrizione).

Risultava, pertanto e sempre ad avviso di tale pensiero, ingannevole la prima lettura dell'art. 1, comma 87, della Legge n. 549/1995, in quanto le sue disposizioni dovevano ritenersi implicitamente abrogate dalle leggi successive per in-

compatibilità, come prevede l'art. 15 delle disposizioni sulla legge in generale.

La conclusione era però criticata da autorevole dottrina, intesa ad osservare come lasciasse abbastanza perplessi "una abrogazione implicita di una disposizione legislativa che ritiene sufficiente l'indicazione del funzionario, da parte di una successiva disposizione sulle modalità con cui adempiere al requisito della sottoscrizione (digitale ovvero tradizionale); la sottoscrizione è infatti un *quid pluris* rispetto all'indicazione e quindi le modalità per effettuare la sottoscrizione dovrebbero lasciare impregiudicate le vecchie disposizioni che consentivano di 'non sottoscrivere', ma semplicemente di 'indicare'" (4). Dal canto suo, la giurisprudenza di legittimità (5) ha affermato che la firma autografa è legittimamente sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del funzionario responsabile, negli atti impositivi relativi a tributi locali, solo se tale nominativo risulti da un apposito provvedimento di livello dirigenziale.

Più controversa è invece la seconda questione affrontata dal Collegio tarantino: quella relativa alla necessità (o meno) della produzione in giudizio, da parte dell'impositore o del concessionario, del provvedimento dirigenziale che autorizza la speciale autorizzazione alla firma a mezzo stampa. Ciò, ai fini della "salvezza" dell'atto.

La sentenza in rassegna conclude per la soluzione negativa, osservando che l'indicazione dei dati del provvedimento dirigenziale concorre a fornire gli elementi essenziali del provvedimento amministrativo in questione.

In effetti il carico probatorio (contrario) si sposta condivisibilmente sul ricorrente poiché l'indicazione *de qua* è posta (come accennato) a sua garanzia, potendo egli - in ogni tempo, accedendo al provvedimento che contiene l'indicazione del nome del soggetto responsabile dell'emanazione degli atti impositivi - verificare che il nominativo riportato a stampa in calce all'atto impositivo corrisponda effettivamente a quello del soggetto responsabile dell'emanazione dell'atto medesimo.

Da notare però che è particolarmente vivo un orientamento contrario (6), di cui il giudice provinciale tarantino si è dimostrato consapevole.

(2) Cass. n. 20628/2017 e n. 15447/2010.

(3) Ben descritto da Comm. trib. reg. Campania n. 55/2008. La sentenza si inserisce nel solco della essenzialità della sottoscrizione per gli atti amministrativi, come prevista dall'art. 21-septies della Legge n. 241/1990.

(4) E. Covino - R. Lupi, "Abrogazione implicita della sotto-

scrizione a stampa degli accertamenti dei tributi locali?", in *Dialoghi Tributari*, n. 3/2008, pag. 64.

(5) Si vedano, fa le altre, Cass. n. 13231/2009; Cass. n. 25573/2009; Cass. n. 15447/2010; Cass. n. 3941/2011.

(6) Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Salerno, sent. n. 781/2023.