



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI MILANO

SEZIONE 5

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	IZZI	GIOVANNI	Presidente
<input type="checkbox"/>	DE RENTIIS	LAURA	Relatore
<input type="checkbox"/>	BONAVOLONTA	LUIGI	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 3495/2015  
depositato il 18/05/2015

- avverso la sentenza n. 10082/2014 Sez:22 emessa dalla Commissione Tributaria Provincia  
di MILANO

contro:

NUOVA SO.FI.A. S.P.A.  
CORSO TRIESTE 109 00198 ROMA

**difeso da:**

GIGLIO SERENA  
VIA MACERATA 24 STUDIO NAPPI 80030 LIVERI

**e da**

NAPPI SALVATORE ANTONIO  
VIA MACERATA 24 80030 LIVERI

**proposto dall'appellante:**

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

**Atti impugnati:**

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B06CO06808/2011 IVA-ALTRO 2002

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 3495/2015

UDIENZA DEL

12/01/2016 ore 15:00

N°

386/2016

PRONUNCIATA IL:

12/01/2016

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

22/01/2016

Il Segretario

*[Signature]*

## DECISIONE

Sull'appello presentato da Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale I Milano avverso la sentenza n. 10082/22/14 pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano e depositata in data 18 novembre 2014.

## FATTO

L'Agenzia delle Entrate — Direzione Provinciale I di Milano con l'avviso di accertamento n. T9B06C006808-2011, notificato alla società NUOVA SO.FI.A. SPA a socio unico, rettificava la dichiarazione IVA di gruppo presentata per il periodo di imposta 2002, sostenendo che la società avrebbe utilizzato in sede di liquidazione annuale un credito fittizio di € 5.042.016,00 apportato dalla società controllata (ed appartenente al gruppo IVA) Qiara s.a.s. di Boado Betran Manuel Maria. In particolare, il recupero fiscale traeva origine dal controllo effettuato dalla Direzione Regionale della Campania — Ufficio Grandi Contribuenti — relativo all'anno di imposta 2002 nei confronti di Qiara s.a.s. di Boado Betran Manuel Maria, ad esito del quale l'Ufficio rilevava una presunta compensazione di crediti IVA inesistenti.

L'avviso di accertamento veniva impugnato dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale di Milano.

La CTP accoglieva il ricorso con la sentenza n. 10082/22/14, depositata il giorno 18 novembre 2014, dichiarando nullo l'accertamento impugnato in quanto l'Ufficio non avrebbe potuto avvalersi del raddoppio dei termini per l'accertamento fiscale, stante la prescrizione del reato per il quale ricorre l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.c..

L'Ufficio appella la sentenza eccependo l'erronea applicazione dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/73, nonché ribadiva l'infondatezza delle altre doglianze fatte valere dalla contribuente con il ricorso di primo grado.

La società appellata si costituiva eccependo preliminarmente la nullità dell'avviso di accertamento impugnato in quanto sottoscritto dal dirigente decaduto ex sentenza della Corte Costituzionale n. 37/2105. Ribadiva poi le doglianze fatte valere con il ricorso in primo grado.

La vicenda tributaria è stata discussa alla pubblica udienza del 12 gennaio 2016 e decisa in pari data in camera di consiglio.

## DIRITTO

I Giudici di prime cure affermano che *«in presenza di un reato tributario, i termini di decadenza dell'accertamento sono raddoppiati, per cui si passa dal 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo. In ipotesi di omessa presentazione il 31 dicembre del quinto anno successivo è invece differito al 31 dicembre del decimo anno.*

*La Consulta, con l'ordinanza 247/2011, ha precisato che il raddoppio si realizza anche se il reato viene scoperto dai verificatori dopo il termine di decadenza ordinario. Tuttavia la Corte, per evitare un utilizzo strumentale del fisco nella comunicazione della notizia di reato alla Procura, al solo fine di "riaprire" periodi di imposta non più controllabili, ha precisato che è consentito al giudice tributario di controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia.*

*Il giudice tributario deve compiere una valutazione ora per allora circa la loro ricorrenza e accertare, quindi, se l'amministrazione ha agito con imparzialità o, invece, ha fatto un uso*



*pretestuoso e strumentale delle disposizioni per fruire ingiustificatamente del più ampio termine di accertamento.*

*La Commissione, nel caso di specie, rileva che l'Ufficio non ha allegato agli atti alcuna denuncia penale e quindi non sussiste l'applicazione, invocata dall'Ufficio, del raddoppio dei termini e che la ricorrente ha presentato l'istanza di condono ex art. 9 L.289/2002.*

*Il reato ex art.3 del D.Lgs n.74/2000, ai sensi dell'art. 6 della L. n.251/2005, si prescrive in sei anni che decorrono dalla data in cui va presentata la dichiarazione dell'annualità in questione. Quindi il reato di utilizzo di fatture false compiuto in relazione all'anno d'imposta 2002, si consuma il 30/10/03 (all'atto della presentazione della dichiarazione dei redditi) e si prescrive il 30/06/10.*

*Trattandosi, quindi, di un reato prescritto, viene concretamente meno l'obbligo di denuncia penale con la conseguenza che il raddoppio dei termini non potrà operare.*

*E' pur vero che, ai sensi degli art. 408 e 411 c.p.p., è riservata al giudice penale la competenza ad accertare e dichiarare la improcedibilità dell'azione penale per estinzione del reato, ma allorché la prescrizione del reato si è maturata per il decorso edittale del tempo senza che siano frattanto intervenuti atti interruttivi, ai sensi dell'art. 160 c.p., la presentazione di una denuncia di reato dopo il maturarsi dei termini della sua prescrizione è indubbia espressione di quella finalità meramente <strumentale> in presenza della quale la Corte Costituzionale, nella menzionata ordinanza sopracitata, ha affidato tale dirimente accertamento alla competenza della Commissione Tributaria, adita proprio per la verifica di legittimità di quel raddoppio dei termini dipendente dalla rilevanza penale del fatto dedotto nell'accertamento impugnato». La CTP, dunque, conclude dichiarando la nullità dell'atto impugnato.*

1. Il vaglio del principale motivo d'appello impone di ricostruire il quadro giuridico sul raddoppio dei termini dell'accertamento applicabile al caso di specie.

La legge di stabilità per l'anno 2016 (L. 28/12/2015, n. 208), entrata in vigore il 1° gennaio 2016, con il comma 130 ha riformulato l'art. 57 del D.P.R. n. 633/72 nei termini che seguono: «Art. 57. - (Termine per gli accertamenti). - 1. Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'articolo 54 e nel secondo comma dell'articolo 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. 2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'articolo 55 può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. 3. Nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a quindici giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna. 4. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti le rettifiche e gli accertamenti possono essere integrati o modificati, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto».



Il comma 132 della richiamata legge di stabilità, disciplinando il regime transitorio dell'istituto in parola, tuttavia, precisa che <<Le disposizioni di cui all'articolo 57, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e all'articolo 43, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti dai commi 130 e 131 del presente articolo, si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi. Per i periodi d'imposta precedenti, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per alcuno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione; il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo. Resta fermo quanto disposto dall'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 5-quater del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni>>.

Anche se il comma 132 nulla dice sulla vigenza dell'art. 2 del d.lgs. n. 128/2015 - entrato in vigore il 2 settembre 2015 - poiché le norme disciplinano la stessa materia e non è applicabile il criterio della specialità, questo Collegio ritiene che debba intendersi implicitamente abrogato il terzo comma del medesimo articolo 2, laddove precisava che "Sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto". In maggior dettaglio, se non fosse intervenuto il comma 132 della legge di stabilità la disciplina applicabile al caso di specie sarebbe stata quella indicata dal previgente art. 57 D.P.R. n. 633/72. Dunque, alla luce della disciplina vigente al momento della pronuncia di questa sentenza, il Collegio deve confermare nel merito la pronuncia di primo grado in quanto, alla stregua del comma 132 della legge di stabilità per l'anno 2016, l'Ufficio per avvalersi del raddoppio dei termini avrebbe dovuto presentare la denuncia penale entro la scadenza del termine ordinario per gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti ai fini IVA, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

In conclusione, poiché la scadenza del termine ordinario per la rettifica della dichiarazione IVA di gruppo per il periodo di imposta 2002 (dichiarazione presentata nel 2003), è il 31.12.2007, alla luce del comma 132 della legge n. 208/15, la denuncia penale idonea a far scattare il raddoppio dei termini avrebbe dovuto essere presentata prima della scadenza di detto termine. Tuttavia, poiché la denuncia penale *de qua* è stata presentata in data 16 dicembre 2011, l'istituto del raddoppio dei termini non poteva operare.

Dunque, alla luce del mutato quadro normativo intervenuto nel corso del giudizio d'appello applicabile al caso di specie, questo Collegio conferma nel merito la decisione del Giudice di primo grado.

2. Tuttavia, al fine di pronunciarsi sulle spese di lite, questo Collegio ha il dovere di compiere un giudizio prognostico su quale sarebbe stata la decisione alla luce della normativa vigente al

momento della proposizione del ricorso di secondo grado, se non fosse intervenuta una successiva normativa applicabile retroattivamente al caso di specie. In proposito, questa Commissione Tributaria osserva che le motivazioni riportate dal Giudice di primo grado non erano conformi alla lettera dell'art. 57 del D.P.R. n. 633/72 e alle indicazioni della Corte Costituzionale in tema di "raddoppio dei termini" del potere accertativo dell'amministrazione finanziaria in presenza di violazioni tributarie di rilevanza penale ai sensi del d.lgs. n. 74 del 2000 (sent. n. 247 del 25 luglio 2011).

In particolare il primo periodo del primo comma dell'art. 57 cit., sotto la rubrica "Termine per l'accertamento" affermava che "Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'art. 54 e nel secondo comma dell'art. 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione". Il quarto comma del medesimo articolo, poi, aggiungeva che "In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione".

L'art. 2 del d.lgs. n. 128/2015 - entrato in vigore il 2 settembre 2015 - aveva modificato (fino al 31 dicembre 2015) la normativa sul raddoppio dei termini per l'accertamento in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia per uno dei reati tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000. Come detto in precedenza, il secondo comma dell'art. 2 d.lgs. n. 128/15 stabiliva che "All'articolo 57, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti»".

La novella da ultimo richiamata, tuttavia, se non fosse intervenuto il comma 132 della legge di stabilità non avrebbe trovato applicazione *ratione temporis* nel caso di specie. Infatti, il terzo comma del medesimo articolo 2, precisava che "Sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto".

La disposizione da ultimo richiamata, dunque, introducendo uno specifico regime transitorio che faceva salvi gli avvisi di accertamento notificati prima del 2 settembre 2015, confermava l'intenzione del legislatore di riconoscere carattere innovativo all'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 57 del DPR n. 632/72 come novellato dal secondo comma dell'art. 2 d.lgs. n. 128/15.

Chiarito il quadro normativo che regolava i termini per l'accertamento al momento della proposizione del giudizio d'appello, diversamente da quanto affermato nella sentenza di primo, alla luce della lettera dell'art. 57 D.P.R. 633/72 applicabile *ratione temporis* e in osservanza dei principi affermati dalla Corte Costituzionale, per gli accertamenti *de quibus* avrebbe dovuto trovare applicazione un termine doppio (nel caso di specie -essendo stata presentata la dichiarazione- il termine di otto anni, a prescindere che la denuncia penale fosse stata presentata o trasmessa all'autorità giudiziaria prima della scadenza del termine ordinario di quattro anni).

In particolare, in base al primo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 vigente al momento della proposizione del giudizio d'appello, l'avviso di accertamento doveva essere notificato, a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui era stata presentata la dichiarazione; inoltre, in base al terzo comma del medesimo art. 57, se la violazione delle norme tributarie comportava l'obbligo di denuncia ex art. 331 del c.p.p. per uno dei reati

tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000, i termini ordinari di decadenza per l'accertamento erano raddoppiati, relativamente al periodo d'imposta in cui era stata commessa la violazione. Prima dell'entrata in vigore delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 128/2015 e poi dal comma 132 della legge di stabilità, dunque, il raddoppio dei termini per l'accertamento trovava applicazione indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia e anche nel caso in cui l'obbligo di denuncia fosse sorto dopo lo spirare dei termini ordinari per l'accertamento di cui al primo comma dell'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972. D'altra parte, *«i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una "proroga" di quelli ordinari, da disporsi a discrezione dell'amministrazione finanziaria procedente, in presenza di "eventi peculiari ed eccezionali". Al contrario, i termini raddoppiati sono anch'essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva (allorché, cioè, sussista l'obbligo di denuncia penale per i reati tributari previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000), senza che all'amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione»*. Inoltre, *«non sono violati i parametri costituzionali per l'incertezza in cui versa il contribuente, il quale deve attendere il decorso del termine raddoppiato per avere la sicurezza dell'insussistenza dell'obbligo di denuncia penale. Si è visto, infatti, che tale incertezza è meramente eventuale e soggettiva e dipende non da una discrezionale valutazione dell'amministrazione finanziaria sulla denunciabilità penale dei fatti, ma solo dal momento in cui l'ufficio tributario venga concretamente a conoscenza degli elementi obiettivi comportanti l'obbligo di denuncia»* (Corte Cost. sent. n. 247/11). In questo senso, la Consulta aveva precisato che i termini "brevi" di cui ai primi due commi dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 operano in presenza di violazioni tributarie per le quali non sorge l'obbligo di denuncia penale di reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000; i termini raddoppiati di cui al terzo comma dello stesso art. 57 operano, invece, in presenza di violazioni tributarie per le quali v'è l'obbligo di denuncia. Conseguentemente, era del tutto irrilevante che l'adempimento di detto obbligo avvenisse anche dopo il decorso del termine "breve" o potesse non essere adempiuto entro il termine "breve".

In altri termini, alla luce della formulazione letterale dell'art. 57 cit. applicabile al momento della proposizione del ricorso in appello e delle indicazioni della Consulta, l'unica condizione necessaria per l'applicazione del raddoppio dei termini dell'accertamento andava ravvisata nella sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorgeva ed indipendentemente dal suo adempimento. In questo senso, con riferimento all'istituto del raddoppio del termine per l'accertamento previsto dall'art. 57 DPR n. 633/72 vigente al momento della proposizione del giudizio d'appello, la Corte Costituzionale (sent. n. 247/11) aveva chiarito che esso non rappresentava una proroga di quello ordinario ma un termine di legge "certo" e "ragionevole". In particolare, il termine raddoppiato *«non è irragionevolmente ampio, perché è di poco superiore al termine di prescrizione dei reati suddetti (sei anni) e la sua entità è adeguata a soddisfare la ratio legis di dotare l'amministrazione finanziaria di un maggior lasso di tempo per acquisire e valutare dati utili a contrastare illeciti tributari, i quali, avendo rilevanza penale, sono stati non ingiustificatamente ritenuti dal legislatore particolarmente gravi e, di norma, di complesso accertamento. In particolare, la gravità e la difficoltà di rilevamento di detti illeciti derivano sia dalla non arbitraria ipotizzabilità (in base a chiari ed obiettivi elementi indiziari) dei reati perseguibili d'ufficio previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000; sia dal fatto che tali reati – in considerazione delle modalità della condotta criminosa ovvero della misura del danno arrecato all'erario – normalmente richiedono controlli, verifiche*

5  


*ed indagini fiscali particolarmente difficili al fine di determinare l'effettiva capacità contributiva dei soggetti passivi d'imposta» (Corte Cost. sent. n. 247/11).*

Resta invece immutato, anche dopo l'introduzione del comma 132 della legge di stabilità per l'anno 2016, il principio che il raddoppio dei termini *de quibus* non presuppone un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato perché se così fosse verrebbe violato il regime del c.d. «doppio binario» tra giudizio penale e giudizio tributario, evidenziato dall'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000 che -in linea a quanto previsto dagli artt. 3, 479 e 654 cod. proc. pen.- dispone che «Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione». Infatti, il raddoppio dei termini consegue al semplice riscontro di elementi che determinano l'insorgenza dell'obbligo di denuncia, indipendentemente dall'esito del successivo procedimento penale; ciò significa che il raddoppio del termine può operare sia in caso di successiva condanna del contribuente sia in caso di archiviazione, assoluzione o prescrizione.

Sempre ai fini della pronuncia sulle spese del presente giudizio, questo Collegio in un'ottica prognostica è chiamato a pronunciarsi in merito all'eccezione, sollevata con la memoria di costituzione nel giudizio di secondo grado dalla società appellata, circa la nullità dell'avviso di accertamento impugnato in quanto sottoscritto dal dirigente decaduto in ragione della sentenza della Corte Costituzionale n. 37/2105

L'eccezione è infondata. In proposito, è sufficiente richiamare la recente sentenza della Corte di cassazione, n. 22800 del 9 novembre 2015, che ha dichiarato validi gli atti firmati dai dirigenti dell'Agenzia delle Entrate decaduti a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 37 del 2015, purché trattasi di capi dell'ufficio fiscale (mentre irrilevante è la qualifica dirigenziale). In particolare, *<<in ordine agli avvisi di accertamento in rettifica e agli accertamenti d'ufficio, il d.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, impone sotto pena di nullità che l'atto sia sottoscritto dal "capo dell'ufficio" o "da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato", senza richiedere che il capo dell'ufficio o il funzionario delegato abbia a rivestire anche una qualifica dirigenziale: ciò ancorché una simile qualifica sia eventualmente richiesta da altre disposizioni. In esito alla evoluzione legislativa e ordinamentale, sono impiegati della carriera direttiva, ai sensi della norma appena evocata, i "funzionari di area terza" di cui al contratto del comparto agenzie fiscali fissato per il quadriennio 2002-2005. In questo senso la norma sopra citata, individua l'agente capace di manifestare la volontà della amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna, identificando quale debba essere la professionalità per legge idonea a emettere quegli atti. Da ciò deriva che la sorte degli atti impositivi formati anteriormente alla sentenza n. 37 del 2015 della Corte costituzionale, sottoscritti da soggetti al momento rivestenti funzioni di capo dell'ufficio, ovvero da funzionari della carriera direttiva appositamente delegati, e dunque da soggetti idonei ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, non è condizionata dalla validità o meno della qualifica dirigenziale attribuita per effetto della censurata disposizione di cui art. 8. 24° comma, del dl. n. 16 del 2012>>.*

In altri termini, secondo la Corte di cassazione, le carriere dell'Agenzia sono rilevanti per qualificare il rapporto di lavoro o di servizio e, pertanto, sono una vicenda interna al funzionamento dell'Agenzia. Ai sensi dell'art. 42 DPR n. 600/1973, l'accertamento è valido quando è sottoscritto dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato (carriera direttiva che non significa titolarità di una posizione dirigenziale). In conclusione, *"l'avviso di accertamento è nullo senza la firma del capo ufficio o di un altro*

*impiegato alla carriera direttiva da lui delegato. Oggi vanno considerati impiegati alla carriera direttiva, i funzionari della terza area. E ai meri fini della validità dell'atto non occorre che i funzionari deleganti e delegati possiedano la qualifica di dirigente, anche qualora sia richiesta da altre disposizioni. Qualora poi sia il contribuente a contestare la legittimazione della firma, è onere del fisco provare il possesso dei requisiti previsti dalla legge".*

Concludendo in ordine alla pronuncia sulle spese processuali del giudizio, poiché al momento della proposizione del ricorso da parte dell'Ufficio, alla luce del quadro normativo vigente il principale motivo d'appello era fondato mentre era infondata l'eccezione preliminare sollevata da parte appellata, questo Collegio ritiene di dover compensare tra le parti le spese processuali di entrambi i gradi, annullando il capo della sentenza di primo grado che condannava l'Ufficio alla refusione delle spese del giudizio di primo grado.

**P.Q.M.**

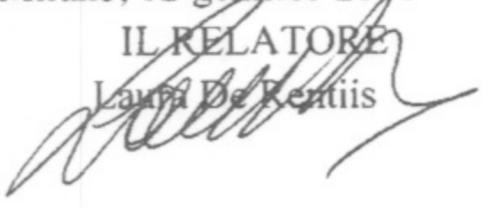
la Commissione tributaria regionale rigetta l'appello e, per l'effetto, conferma la sentenza di primo grado limitatamente al capo che dichiara la nullità dell'avviso di accertamento.

Annulla il capo della sentenza di primo grado nella parte in cui condanna l'Ufficio alla refusione delle spese legali e compensa tra le parti le spese processuali di entrambi i gradi di giudizio per le ragioni di cui in parte motiva.

Milano, 12 gennaio 2016

IL RELATORE

Laura De Rentiis



IL PRESIDENTE

~~Giuseppe Valenti~~

Giovanni Zei

