Ordinanza del 10/11/2020 n. 25128 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Attribuzione dei poteri di controllo e accertamento - Direzioni regionali delle entrate - Competenza a svolgere anche attività istruttoria - Direzioni provinciali - Emissione degli atti impositivi.

Massima:

In tema di accertamenti tributari, il d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2, non ha attribuito alle Direzioni regionali delle entrate una competenza in materia di accertamento fiscale prima inesistente, ma ha inteso fondare su norma di fonte primaria il riparto delle competenze relative all'attività di verifica fiscale, istituendo una riserva esclusiva di competenza, in relazione alla rilevanza economico fiscale del soggetto accertato, a favore della Direzione regionale, già titolare, per disposizione regolamentare, della competenza a svolgere attività istruttoria, utilizzabile dalle Direzioni provinciali ai fini della emissione degli atti impositivi.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che

- Con sentenza n. 347/09/2013, depositata il 4 settembre 2013, non notificata, la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti di G.D.V., in proprio e quale legale rappresentante della "D.V.D. & C." s.p.a., avverso la sentenza n. 28/01/2010 della Commissione tributaria provinciale di Chieti che aveva accolto il ricorso proposto dal suddetto contribuente avverso l'avviso di accertamento xxxxxxxx/2008 emesso, previo p.v.c. della Direzione Regionale delle entrate, nei confronti della società, per l'anno di imposta 2005, ai fini Ires, Irap e Iva;

- in punto di diritto, la CTR, nel confermare la sentenza di primo grado, ha osservato che:

1) l'avviso di accertamento in questione era illegittimo in quanto basato esclusivamente sul p.v.c. redatto dalla Direzione Regionale delle Entrate (DRE) in carenza di potere, essendo stato l'art. 62

sexies del d.l. n. 331 del 1993, convertito dalla legge n. 427 del 1993 - che prevedeva espressamente in capo alle DRE il potere di effettuare verifiche fiscali e di comunicare i relativi dall'art. 27 del d.l. n. 185 del 2008, convertito dalla legge n. 2 del 2009, che aveva attribuito, con decorrenza dal 1° gennaio 2009, alla DRE i poteri di accesso, ispezione e verifica nei confronti dei contribuenti con un volume di affari non inferiore a cento milioni di euro;

2) il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 36122 del 23.2.2001, richiamato dall'Ufficio appellante - quale atto di carattere amministrativo-regolamentare, emesso ai sensi dello Statuto dell'Agenzia delle entrate e del relativo Regolamento di Amministrazione in forza del potere di autoregolamentazione di cui all'art. 57 del D.lgs n. 300/99 - non poteva conferire poteri sottoposti a riserva di legge ad organi (nella specie, le DRE) diversi da quelli espressamente previsti dalla legge (artt. 14, ultimo comma e 23 Cost.);

3) in considerazione della natura procedimentale dell'accertamento tributario, l'illegittimità della propedeutica attività istruttoria aveva invalidato anche l'atto finale;

4) ogni altra censura dell'appellante era da considerarsi assorbita;

- avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a un motivo, cui resiste, con controricorso, G.D.V., in proprio e quale legale rappresentante della "D.V.D. & C." s.p.a.;

- il controricorrente ha depositato comunicazione di connessione della presente causa con altra pendente dinanzi a questa sezione n. RG. 24032/2014;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1 - bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

Considerato che

- in data 9 luglio 2020 si tiene l'adunanza camerale nell'aula d'udienza della sezione V civile del palazzo della Corte di Cassazione alla presenza dei magistrati pres. del collegio G.B., cons. E.M., cons. S.S. e con la presenza in collegamento remoto attraverso la piattaforma M.T. - individuata con decreto dirigenziale adottato ai sensi dell'art. 83 del decreto-legge n.18 del 2020 convertito in legge n.24 del 2020 (ndr legge n. 27 del 2020) dal direttore generale per i sistemi informativi automatizzati del Ministero della giustizia e pubblicato sul portale dei servizi telematici in data 20 marzo 2020 - dei magistrati cons. G.M.T. e cons. M.G.P.D.V.D.N., ai quali è assicurata la disponibilità agli atti attraverso la medesima piattaforma;

- con l'unico motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 23 Cost., 23 d.P.R. n. 107/2001, in combinato disposto con gli artt. 57, comma 1, 61, comma 2, 62, comma 1, del d.lgs. n. 300/99, 2, comma 4, e 4, comma 3, del Regolamento di organizzazione del Ministero delle finanze, 2, comma 4, e 4, comma 1, dello Statuto dell'Agenzia delle entrate, del provvedimento del Direttore dell'agenzia n. 36122 del 23/2/2001, par. 17, per avere la CTR erroneamente confermato l'illegittimità dell'avviso di accertamento in questione in quanto emesso esclusivamente sulla base di p.v.c. della

Direzione regionale delle entrate redatto in carenza di potere, avendo l'abrogazione dell'art. 62 sexies, comma 2, del d.l. n. 331 del 1993, convertito dalla legge n. 427 del 1993, in forza dell'art. 23 del d.P.R. n. 107 del 2001, comportato l'esclusione della competenza delle Direzioni regionali delle entrate (DRE) in relazione alla esperibilità degli accessi, ispezioni e verifiche fiscali, il che trova indiretta conferma nell'art. 27 del d.l. n. 185/08, convertito dalla l. n. 2/09 che aveva attribuito alle DRE, a decorrere dal 1° gennaio 2009, i poteri di verifica fiscale soltanto per i cd. grandi contribuenti (ossia con volume d'affari, ricavi e compensi oltre la soglia di cento milioni di euro); ciò, ad avviso della ricorrente, senza considerare che le modifiche apportate dal d.P.R. n. 107/2001 vanno lette nel quadro normativo del D.lgs. n. 300 del 1999 che, senza alcuna violazione della riserva di legge ex art. 23 Cost., nell'istituire le agenzie fiscali attribuendo ad esse la gestione della generalità delle funzioni in precedenza esercitate dai dipartimenti e dagli uffici del Ministero delle finanze, ha disposto l'esercizio di tali competenze "secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna agenzia" (art. 57), regolamentando le modalità di esercizio dei poteri organizzativi attribuiti all'Agenzia delle entrate (artt. 61, comma 2, e 66, commi 1 e 2), attraverso l'adozione dello Statuto (artt. 1, comma 3, e 4, comma 1), del Regolamento di amministrazione (artt. 2, comma 4 e 4, comma 3) e dei provvedimenti emanati dal Direttore dell'Agenzia (ex artt. 66, comma 3, 68, comma 1, del d.lgs. n. 300 del 1999, 6 dello Statuto e 2, commi 1 e 4 del Regolamento di amministrazione), come, nella specie, era avvenuto in forza del provvedimento, n. 36122 del 23/2/2001, §17, con il quale era stato istituito presso la Direzione Regionale dell'Abruzzo, un "Ufficio controlli fiscali", incardinato nel "Settore Accertamento" tra le cui espresse funzioni era ricompresa quelle di eseguire "Verifiche e altre indagini tributarie nei confronti dei contribuenti";

- il motivo è fondato per le ragioni di seguito indicate;

- occorre premettere che la L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 360, (finanziaria 2008) ha previsto che "al fine di rafforzare l'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate attraverso l'impiego ottimale delle risorse e di facilitare il rapporto dei contribuenti con gli uffici, con il regolamento di amministrazione di cui al D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 71, e successive modificazioni, possono essere individuati gli uffici competenti a svolgere le attività di controllo e di accertamento. Il regolamento si ispira anche ai seguenti criteri: a) rafforzamento dell'attività di controllo in relazione alla peculiarità delle tipologie di contribuenti e alle diverse fattispecie di accertamento; b) impiego ottimale delle risorse, nel rispetto dei principi di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, nonché facilitazione del rapporto dei contribuenti con gli uffici, anche attraverso lo sviluppo delle tecnologie informatiche e telematiche; c) individuazione dei livelli di responsabilità relativi all'adozione degli atti di accertamento sulla base della rilevanza e complessità degli stessi";

- con il D.L. n. 185 del 2008, art. 27, comma 13, convertito con la L. n. 2 del 2009, si è stabilito che "ferme restando le previsioni di cui ai commi da 9 a 12, a decorrere dal 1 gennaio 2009, per i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiore a cento milioni di Euro, le attribuzioni ed i poteri previsti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 31 e segg., nonché quelli previsti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 51 e segg., sono demandati alle strutture individuate con il regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate di cui al D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 71". La norma indicata deve, pertanto, essere interpretata

sistematicamente con le previgenti norme del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, ed in particolare con l'art. 57, comma 1, che ha istituito la Agenzia delle Entrate cui sono stati trasferiti i "rapporti giuridici, poteri e competenze" - corrispondenti alle funzioni già esercitate dai Dipartimenti delle entrate del Ministero delle Finanze - che "vengono esercitate secondo la disciplina della organizzazione interna di ciascuna agenzia"; con l'art. 61, commi 1 e 2, che ha istituito l'Agenzia delle Entrate come ente dotato di personalità giuridica di diritto pubblico con autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria (cfr. artt. 1, comma 1, e 13, comma 1, Statuto, approvato con delibera CD in data 13.12.2000 n. 6), e con l'art. 62, comma 2, che ha attribuito alla Agenzia delle Entrate tutte le competenze già esercitate dal Dipartimento delle Entrate del Ministero delle Finanze e concernenti i servizi relativi alla amministrazione, alla riscossione, al contenzioso dei tributi diretti ed indiretti. L'Agenzia fiscale è articolata in uffici "centrali e periferici", "regionali e provinciali" (a loro volta articolati in strutture di vertice ed uffici dipendenti), secondo le disposizioni del "regolamento di amministrazione" adottato con delibera Comitato direttivo del 30.11.2000 n. 4 (art. 2, comma 2 e 4; art. 4 comma 1 e 3; art. 5, reg. amm.), in base a criteri organizzativi che combinano l'applicazione del principio di competenza (territoriale e per valore) con il principio gerarchico (fondato su rapporti di sovra e sottoordinazione: art. 11, comma 1, lett. c), Statuto) ed il principio di sussidiarietà (art. 1, comma 1, lett. d), reg. amm.). Tanto premesso e considerato che la legge attribuisce alla Agenzia delle Entrate "tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali con il compito di perseguire il massimo livello di adempimento degli obblighi fiscali, sia attraverso l'assistenza ai contribuenti, sia attraverso i controlli diretti a contrastare gli inadempimenti e l'evasione fiscale" (D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 62, comma 1; analogamente art. 2, comma 1, ed art. 4, comma 1, lett. c), Statuto), ne segue che la competenza accertativa degli Uffici centrali e periferici può trovare fonte, o in una specifica attribuzione ex lege, o in via generale nelle norme organizzative dell'ente pubblico (Statuto o regolamento di amministrazione) o ancora in una delega specificamente conferita dal Direttore Generale (cfr. D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 57, comma 1);

- con successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia in data 23.2.2001 n. 36122 pubblicato in GU n. 151/2001, è stata definita, tra l'altro, la struttura organizzativa delle Direzioni regionali che, per quanto concerne le competenze della DRE dell'Abruzzo, prevede l'articolazione in differenti "settori" ed "uffici" tra cui il "Settore accertamento" nel quale è incardinato l'Ufficio controlli fiscali", con l'attribuzione di "eseguire verifiche e altre indagini tributarie nei confronti dei contribuenti" (Alleg. n. 1 §17);

- questa Corte ha affermato il condivisibile principio secondo cui: "In tema di accertamenti tributari, il d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2, non ha attribuito alle Direzioni regionali delle entrate una competenza in materia di accertamento fiscale prima inesistente, ma ha inteso fondare su norma di fonte primaria il riparto delle competenze relative all'attività di verifica fiscale, istituendo una riserva esclusiva di competenza, in relazione alla rilevanza economico fiscale del soggetto accertato, a favore della Direzione regionale, già titolare, per disposizione regolamentare, della competenza a svolgere attività istruttoria, utilizzabile dalle Direzioni provinciali ai fini della emissione degli atti impositivi" (In applicazione di tale principio, la S.C. ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento emesso in base a processo verbale dalla Direzione regionale delle entrate) (Cass., sez. 5, n. 33289/18; n. 24263/15, n. 20915/14; Cass., sez. 6-5, n. 9751/2018). Sul punto é stato, altresì, precisato che "la

ripartizione delle competenze degli organi interni, effettuata dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, costituisce diretta attuazione dei poteri conferiti dal D.Lgs. n. 300/99.

In tale quadro, le Direzioni Regionali, quali organi dell'Agenzia delle Entrate, oltre ad esercitare, nell'ambito della rispettiva regione, funzioni di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo, svolgono anche attività di verifica fiscale, il cui esercizio è riconducibile ai valori costituzionalmente protetti di solidarietà e contribuzione di cui agli artt. 2 e 53 Cost." (Cass. sez. 6-5, n. 20856/16; n. 848/16);

- in esito alla disamina delle norme di legge e regolamentari che disciplinano la struttura organizzativa della Agenzia delle Entrate, deve riconoscersi, pertanto, in capo alle Direzioni regionali delle entrate (DRE) la competenza a svolgere anche attività istruttoria (ispezioni, accessi, controlli, acquisizione informazioni e documenti, redazione dei relativi processi verbali) i cui risultati potranno essere utilizzati dalle Direzioni provinciali ai fini della emissione degli atti impositivi;

- nel caso di specie, l'avviso impugnato è stato correttamente emesso dall'Ufficio delle entrate competente che si è basato sulla prodromica attività istruttoria svolta legittimamente dalla Direzione regionale delle entrate dell'Abruzzo (nel dicembre del 2007);

- in conclusione, il ricorso va accolto; con cassazione della sentenza e rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, in diversa composizione, affinché riesamini il merito della vicenda;

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, in diversa composizione;

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza