

Il D.P.C.M. 29/01/1996 per l'elaborazione dei parametri va disapplicato in quanto approvato in violazione dell'art. 17 della L. 400/88 per mancata richiesta del parere obbligatorio del Consiglio di Stato

*Commissione Tributaria Provinciale di Torino - Sezione XII - Sentenza (CTP) n. 26
del 25 giugno 2001*

Presidente: Burdino, Relatore: Cipolla

ACCERTAMENTO - IMPOSTE SUI REDDITI - IVA (Imposta sul valore aggiunto) - Parametri per la determinazione presuntiva dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari - Art. 3, commi da 181 a 189, L. 28/12/1995, n. 549 - Emanazione del DPCM 29/01/1996 di approvazione dei parametri - Violazione dell'art. 17, comma 4, della L. 23/08/1988, n. 400 - Conseguenze - Disapplicazione dei parametri - Nullità dell'accertamento presuntivo

La commissione Tributaria Provinciale di Torino, Sez. XII, riunita con l'intervento dei Signori: Burdino Gianfranco (Presidente), Cipolla Federico (Relatore), Bosio Carlo Alberto (Componente), ha emesso la seguente

Sentenza

— sul ricorso n. --- depositato il 31/01/2001
— avverso Avv. di Rett. n. --- - IVA, 95

contro

Agenzia Entrate IVA di Torino
Proposto da: A.C. residente a Chivasso (TO)
Difeso da: B.F. residente a Chivasso (TO)
R.M. residente a Chivasso (TO)

Fatto e Svolgimento del giudizio

Con ricorso notificato all'Ufficio provinciale IVA di Torino (divenuto in pendenza di giudizio Agenzia delle

entrate ufficio IVA di Torino) il 19 gennaio 2001 e depositato il 31 dello stesso mese, A.C. impugnò l'avviso di rettifica n. ---, notificatogli il 21 novembre 2000 con il quale l'Amministrazione accertò un maggior volume d'affari del ricorrente per l'anno 1995 di £ 17.858.000, con una maggior imposta accertata di £ 2.714.000. Con l'atto venne altresì erogata una sanzione di £ 1.991.000.

L'accertamento del maggior volume d'affari conseguiva all'intervenuto accertamento, da parte dell'Ufficio II.DD. di Chivasso, di un maggior reddito del ricorrente determinato in base allo scostamento della sua dichiarazione dai parametri previsti dal D.P.C.M. 29 gennaio 1996 («*Elaborazione dei parametri per la determinazione di ricavi, compensi e volume d'affari sulla base delle caratteristiche e delle condizioni di esercizio sull'attività svolta*» — in *“Finanza & Fisco” n. 19/96, pag. 1942*).

Nell'impugnativa il ricorrente lamentava:

1. Violazione e falsa applicazione dell'art. 54, comma 5, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; violazione e mancata applicazione dell'art. 54, comma 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

2. Violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 1 lett. d) periodi I e II, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

3. Violazione e mancata applicazione dell'art. 7, comma 1 periodo II, L. 27 luglio 2000, n. 212 (in *“Finanza & Fisco” n. 30/2000, pag. 3931*); eccesso di potere per violazione di norma interna (circolare ministeriale 150/2000 — in *“Finanza & Fisco” n. 30/2000, pag. 3940*); contraddittorietà e illogicità; violazione e mancata applicazione dell'art. 2967 c.c. e dell'art. 115 c.p.c.

4. Violazione e mancata applicazione dell'art. 42, comma 3, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dell'art. 3, L. 7 agosto 1990, n. 241, dell'art. 56 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; eccesso di potere per difetto di motivazione.

5. Violazione e mancata applicazione dell'art. 2777 c.c.

6. Violazione e mancata applicazione degli artt. 3, 23, 24, 53 comma 1, 95, 97 comma 1, e 113 della Costituzione, degli artt. 1, 6 e 127 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, dell'art. 3, comma 184, L. 28 dicembre 1995, n. 549 e del D.P.C.M. 29 gennaio 1996; eccesso di potere per illogicità, contraddittorietà, difetto di istruttoria e di motivazione.

7. Violazione e mancata applicazione degli artt. 2727 e ss. c.c. e 54 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

8. Violazione e mancata applicazione dell'art. 17, comma 2, L. 23 agosto 1988, n. 400, e dell'art. 95 della Costituzione.

9. Violazione e falsa applicazione dell'art. 3, comma 183, L. 28 dicembre 1995, n. 549.

10. Violazione e falsa applicazione dell'art. 3, comma 187, L. 28 dicembre 1995, n. 549, dell'art. 41, commi 1, 2 e 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell'art. 192 c.p.p.

11. Violazione e mancata applicazione dell'art. 3, comma 4, L. 7 agosto 1990, n. 241, e dell'art. 1, comma 1, D.P.R. 24 novembre 1971, n. 1199.

12. Violazione e mancata applicazione dell'art. 44, comma 5, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; eccesso di potere per violazione di norma interna (circolare ministeriale 30 aprile 1977, n. 7/1496).

13. Violazione e mancata applicazione degli artt. 68, comma 1 lett. a), 71, comma 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dell'art. 15 delle disposizioni sulla legge in generale; violazione e falsa applicazione dell'art. 12 D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504; sviamento di potere.

14. Violazione e mancata applicazione degli artt. 16, comma 2, e 17 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (in *“Finanza & Fisco” Suppl. al n. 24/2000, pag. 38*); eccesso di potere per violazione di norma interna (circolare ministeriale 10 luglio 1998, n. 180 — in *“Finanza & Fisco” Suppl. al n. 29/98, pag. 4*).

15. Violazione e mancata applicazione degli artt. 6 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e 75, commi 1 e 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

16. Violazione e mancata applicazione degli artt. 5, comma 3, D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203 (in *“Finanza & Fisco” Suppl. al n. 29/98, pag. 55*), e art. 8 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Il 20 marzo 2001 si costituì in giudizio l'Agenzia delle entrate ufficio IVA di Torino, con atto sottoscritto dal Direttore, contestando la fondatezza di tutti gli assunti del ricorrente.

Il 19 aprile c.a. parte ricorrente versò in atti ulteriori documenti nonché copia di alcune pronunzie giurisdizionali a supporto delle proprie doglianze quindi il 28 successivo depositò una memoria illustrativa corredata da cinque produzioni.

In tale memoria, oltre ad insistere per l'accoglimento del ricorso, il signor A.C. eccepì: a) che all'Agenzia delle entrate non può essere riconosciuta la facoltà di stare in giudizio tramite propri dipendenti, sicché la sua costituzione era da ritenersi nulla; b) che in ogni caso - ove detta facoltà sussistesse - la rappresentanza dovrebbe essere garantita da un Dirigente e non da un semplice Funzionario, come avvenuto nel caso: da qui un ulteriore rilievo di nullità; c) che le pretese per spese giudiziali avanzate dall'Agenzia stessa erano infondate o comunque eccessive.

Il giudizio venne chiamato alla pubblica udienza del 10 maggio 2001 ove - sentito il dottor B.F. per parte ricorrente nonché il relatore - fu trattenuto a sentenza.

Motivi della decisione

A - Si deve premettere in rito che, con riferimento alle cinque produzioni depositate in uno con la memoria, quelle che non sono costituite da pronunzie giurisdizionali — le quali esulano dal novero dei documenti, ma pertengono alla trattazione in diritto della causa e come tali non sono soggette al rispetto di alcun termine per il deposito — non possono essere prese in esame da questa Commissione perché tardivamente prodotte.

B - Venendo al merito della controversia risulta per ragioni logiche pregiudiziali l'esame della ottava censura di ricorso.

In essa il ricorrente rileva che il D.P.C.M. 29 gennaio 1996 (al pari di quello del 27 marzo 1997 che lo ha modificato — in *“Finanza & Fisco” n. 17/97, pag. 1994*) sia atto di normazione secondaria il quale avrebbe dovuto essere assunto nel rispetto della procedura prevista dall'art. 17 L. 400/1988 — in primo luogo sui contenuti dello stesso sarebbe dovuto essere acquisito il parere del Consiglio di Stato — e avrebbe dovuto recare espressamente la propria natura con l'inserimento nella propria epigrafe del termine di regolamento.

A questa osservazione preliminare il signor A.C. fa seguire il rilievo che l'illegittimità di tale decreto — che costituisce il presupposto dell'avviso di rettifica gravato — ne impone la disapplicazione da parte di questo Giudice, con conseguente necessario annullamento dell'atto conseguente.

Ora, i citati D.P.C.M. 29 gennaio 1996 e 27 marzo 1997 vennero assunti sulla base dell'art. 3, commi 184 e 186 della L. 28 dicembre 1995, n. 549, i quali dispongo-

no: «184. Il Ministero delle finanze - Dipartimento delle entrate, elabora parametri in base ai quali determinare i ricavi, i compensi ed il volume di affari fondatamente attribuibili al contribuente in base alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta. A tal fine sono identificati, in riferimento a settori omogenei di attività, campioni di contribuenti che hanno presentato dichiarazioni dalle quali si rilevano coerenti indici di natura economica e contabile; sulla base degli stessi sono determinati parametri che tengano conto delle specifiche caratteristiche della attività esercitata. [...]

186. I parametri di cui al comma 184 sono approvati con decreti del Presidente del Consiglio dei ministri su proposta del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge. Il Ministero delle finanze provvede alla distribuzione gratuita, anche tramite le associazioni di categoria e gli ordini professionali, dei supporti meccanografici contenenti i programmi necessari per il calcolo dei ricavi o dei compensi sulla base dei parametri.».

Mentre l'art. 17 della L. 400/1988 recita:

«1. Con decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei ministri, sentito il parere del Consiglio di Stato che deve pronunziarsi entro novanta giorni dalla richiesta, possono essere emanati regolamenti per disciplinare:

a) l'esecuzione delle leggi e dei decreti legislativi, nonché dei regolamenti comunitari [parole aggiunte dall'art. 11, L. 5 febbraio 1999, n. 25];

b) l'attuazione e l'integrazione delle leggi e dei decreti legislativi recanti norme di principio, esclusi quelli relativi a materie riservate alla competenza regionale;

c) le materie in cui manchi la disciplina da parte di leggi o di atti aventi forza di legge, sempre che non si tratti di materie comunque riservate alla legge;

d) l'organizzazione ed il funzionamento delle amministrazioni pubbliche secondo le disposizioni dettate dalla legge;

[e) l'organizzazione del lavoro ed i rapporti di lavoro dei pubblici dipendenti in base agli accordi sindacali. — Lettera abrogata dall'art. 74, D.Lgs. 3 febbraio 1993, n. 29 (Razionalizzazione dell'organizzazione delle amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego, a norma dell'art. 2 della L. 23 ottobre 1992, n. 421) —].

2. Con decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei ministri, sentito il Consiglio di Stato, sono emanati i regolamenti per la disciplina delle materie, non coperte da riserva assoluta di legge prevista dalla Costituzione, per le quali le leggi della

Repubblica, autorizzando l'esercizio della potestà regolamentare del Governo, determinano le norme generali regolatrici della materia e dispongono l'abrogazione delle norme vigenti, con effetto dall'entrata in vigore delle norme regolamentari.

3. Con decreto ministeriale possono essere adottati regolamenti nelle materie di competenza del ministro o di autorità sottordinate al ministro, quando la legge espressamente conferisca tale potere. Tali regolamenti, per materie di competenza di più ministri, possono essere adottati con decreti interministeriali, ferma restando la necessità di apposita autorizzazione da parte della legge. I regolamenti ministeriali ed interministeriali non possono dettare norme contrarie a quelle dei regolamenti emanati dal Governo. Essi debbono essere comunicati al Presidente del Consiglio dei ministri prima della loro emanazione.

4. I regolamenti di cui al comma 1 ed i regolamenti ministeriali ed interministeriali, che devono recare la denominazione di "regolamento", sono adottati previo parere del Consiglio di Stato, sottoposti al visto ed alla registrazione della Corte dei conti e pubblicati nella Gazzetta Ufficiale.

4-bis. [Comma aggiunto - a decorrere dal 1° aprile 1997 - dall'art. 13, comma 1, L. 15 marzo 1997, n. 59] L'organizzazione e la disciplina degli uffici dei Ministeri sono determinate, con regolamenti emanati ai sensi del comma 2, su proposta del Ministro competente d'intesa con il Presidente del Consiglio dei ministri e con il Ministro del tesoro, nel rispetto dei principi posti dal decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29, e successive modificazioni, con i contenuti e con l'osservanza dei criteri che seguono:

a) riordino degli uffici di diretta collaborazione con i Ministri ed i Sottosegretari di Stato, stabilendo che tali uffici hanno esclusive competenze di supporto dell'organo di direzione politica e di raccordo tra questo e l'amministrazione;

b) individuazione degli uffici di livello dirigenziale generale, centrali e periferici, mediante diversificazione tra strutture con funzioni finali e con funzioni strumentali e loro organizzazione per funzioni omogenee e secondo criteri di flessibilità eliminando le duplicazioni funzionali;

c) previsione di strumenti di verifica periodica dell'organizzazione e dei risultati;

d) indicazione e revisione periodica della consistenza delle piante organiche;

e) previsione di decreti ministeriali di natura non regolamentare per la definizione dei compiti delle unità dirigenziali nell'ambito degli uffici dirigenziali generali.».

Dalla lettura delle norme riportate emerge con evidenza che i provvedimenti previsti dai commi 184 e 183

dell'art. 3 L. 549/1995 abbiano natura di fonte normativa di secondo grado la cui disciplina procedimentale di assunzione è - in via generale - dettata dai commi 3 e 4 della L. 400/1988.

Centrale al fine di confermare la interpretazione offerta da questo Collegio è quanto affermato dalle Sezioni unite della Suprema Corte nella sentenza 28 novembre 1994, n. 10124, ove si legge: "come è noto, i caratteri che, sul piano del contenuto sostanziale, valgono a differenziare i regolamenti dagli atti e provvedimenti amministrativi generali, vanno individuati in ciò, che questi ultimi costituiscono espressione di una semplice potestà amministrativa e sono diretti alla cura concreta di interessi pubblici, con effetti diretti nei confronti di una pluralità di destinatari non necessariamente determinati nel provvedimento, ma determinabili; i regolamenti, invece, sono espressione di una potestà normativa attribuita all'Amministrazione, secondaria rispetto alla potestà legislativa, e disciplinano in astratto tipi di rapporti giuridici mediante una regolazione attuativa o integrativa della legge, ma ugualmente innovativa rispetto all'ordinamento giuridico esistente, con precetti che presentano, appunto, i caratteri della generalità e dell'astrattezza, intesi essenzialmente come ripetibilità nel tempo dell'applicazione delle norme e non determinabilità dei soggetti cui si riferiscono".

E, immediatamente dopo, il giudice di legittimità sottolinea: "Inoltre, ai sensi dell'art. 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400, l'esercizio della potestà normativa attribuita all'esecutivo, quando sia consentito e necessario, deve svolgersi con l'osservanza di un particolare modello procedimentale, seconda cui per i regolamenti di competenza ministeriale sono richiesti il parere del Consiglio di Stato e la preventiva comunicazione del Presidente del Consiglio dei Ministri".

Si vuole aggiungere che quell'insegnamento è condiviso anche dal Consiglio di Stato che proprio alla pronunzia di Cassazione richiamata ha fatto riferimento nella recente decisione della sezione giurisdizionale IV, 15 febbraio 2001, n. 732, decisione assunta in riferimento al D.M. 20 agosto 1992, con il quale il Ministro delle finanze approvò la nuova (per l'epoca) tariffa delle tasse sulle concessioni governative.

Da quanto osservato deriva che il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 29 gennaio 1996 che viene qui in rilievo è stato assunto in patente violazione del 4° comma dell'art. 17 L. 400/1988, non essendo mai stato acquisito (e richiesto) sullo stesso il parere del Consiglio di Stato.

Il profilo di illegittimità sopra indicato impone a questa Commissione di disapplicarlo a norma dell'art. 5 L. 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E, (cfr. SS.UU. civili, 17 novembre 1984, 5845; sez. I 19 marzo 1981, n. 1617).

Questo determina - in accoglimento dell'ottavo motivo di ricorso - il travolgimento dell'avviso di rettifica gravato, il cui presupposto giuridico era integrato da quel decreto.

Restano assorbite tutte le restanti doglianze, mentre l'accoglimento della impugnazione esime la Commissione anche dal soffermarsi sui rilievi relativi alla ritualità della costituzione dell'Agenzia delle entrate.

C - La novità della questione consente di disporre l'integrale compensazione tra le parti delle spese di lite.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso.
Spese compensate.