

### **Svolgimento del processo**

Con sentenza 19.3.2013 n. 197 la Commissione tributaria della regione Lazio ha accolto l'appello di BRERA s.r.l. ed in riforma della decisione impugnata ha dichiarato illegittimo l'avviso di accertamento, emesso a seguito di PVC redatto in data 31.7.2008 dalla Direzione regionale delle entrate del Lazio ed avente ad oggetto il recupero delle maggiori imposte dovute dalla società per l'anno 2006 a titolo IVA, IRES ed IRAP, in conseguenza del disconoscimento sia di costi relativi ad "operazioni inesistenti" che di costi non sostenuti nell'anno di competenza, indebitamente portati in deduzione dal reddito d'impresa.

I Giudici di appello hanno ritenuta fondata la eccezione di incompetenza della Direzione regionale delle entrate (DRE), in quanto organo privo al tempo di poteri di accertamento, essendo state attribuiti poteri di verifica alla DRE soltanto a seguito del *D.L. n. 185 del 2008* e limitatamente ai cd. "grandi contribuenti", rimanendo conseguentemente inficiato da vizio di legittimità l'avviso di accertamento opposto.

La CTR statuiva anche sul merito del rapporto controverso, ritenendo infondata la pretesa tributaria, statuendo che la clausola contrattuale, apposta nell'accordo integrativo allegato al contratto preliminare di compravendita immobiliare stipulato il 24.2.2006 tra la alienante BRERA s.r.l. e l'acquirente ImmobiliARE s.r.l. (clausola che prevedeva l'assunzione da parte dell'acquirente dell'obbligazione di garanzia di un reddito locativo minimo - per la durata della locazione in corso con la società GUCCI - pari alla differenza tra il 7% annuo del prezzo di vendita e gli importi corrisposti dal conduttore), non evidenziava una operazione "antieconomica" e non poteva pertanto considerarsi elusiva, sicchè legittimamente la società aveva dedotto i relativi costi pari a Euro 16.613.815,66.

Quanto ai costi relativi ad oneri di ristrutturazione dell'immobile - pari ad Euro 2.200.000,00 -, correttamente la società aveva imputato i componenti negativi di reddito all'anno 2006, in quanto la relativa obbligazione - confermata nella scrittura privata stipulata tra BRERA s.r.l. e GUCCI s.p.a. - doveva ritenersi già insorta alla stipula del preliminare di vendita nell'anno 2006.

Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la Agenzia delle Entrate deducendo due motivi ai quali resiste con controricorso BRERA s.r.l..

Le parti hanno depositato memorie illustrative.

### **Motivi della decisione**

1. Con il primo motivo l'Agenzia fiscale censura la sentenza di appello per violazione e falsa applicazione del *D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 61, comma 2 e art. 71, comma 3*, nonché degli artt. 1 e 4 del regolamento di amministrazione del 30.11.2000, in relazione *all'art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3. La ricorrente sostiene che dal complesso normativo del *D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300* costituito dall'art. 61, comma 2 (attributivo alle Agenzie fiscali di autonomia regolamentare ed organizzativa), art. 66, comma 3 (che demanda a disposizioni interne la disciplina della articolazione degli uffici della Agenzia a livello periferico e centrale), e art. 71, comma 3 (che demanda al regolamento di amministrazione della Agenzia la disciplina della organizzazione e del funzionamento degli uffici) e dai conseguenti provvedimenti adottati dall'ente pubblico istituzionale (regolamento di amministrazione della Agenzia delle Entrate 30.11.2000 n. 4 e provvedimento del Direttore dell'Agenzia in data 23.2.2001 n. 36122), emerge che anche alle Direzioni regionali erano "ab origine" attribuiti poteri di verifica, al pari degli altri uffici periferici, essendo regolate le rispettive competenze dal principio di sussidiarietà. Sostiene ancora la ricorrente che non possono desumersi

argomenti contrari dalla *L. n. 358 del 1991, art. 7, comma 13*, (che individuava la competenza degli uffici del Ministero delle Finanze mediante rinvio ad altra disposizione del medesimo articolo espressamente abrogata dal *D.P.R. n. 107 del 2001, art. 23*) nè dal *D.L. 29 novembre 2008, art. 27, comma 13*, conv. in *L. n. 2 del 2009*, trattandosi di norma rivolta a definire la ripartizione delle competenze tra gli uffici soltanto a far data dall'1.1.2009.

1.1 Il motivo è fondato.

1.2 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 di 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; art. 4 comma 1; 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*).

Nella specie l'art. 1, comma 1, lett. c-e) del "regolamento di amministrazione" n. 4/2000 definisce i principi che regolano la organizzazione ed il funzionamento della Agenzia "anche individuando per gli organi centrali,

regionali e periferici...aree differenziate di intervento" e disciplinando l'ordinamento interno delle strutture centrali e regionali "secondo criteri di sussidiarietà rispetto ai compiti degli uffici periferici...".

1.3 L'art. 4, comma 1 e 3 del "regolamento di amministrazione" definisce le Direzioni regionali e la Direzioni provinciali come "strutture di vertice" a "livello periferico", direttamente dipendenti dal Direttore della Agenzia, precisando che:

- le Direzioni regionali e le Direzioni provinciali delle Province autonome di Trento e Bolzano, oltre a funzioni di direzione e di coordinamento, svolgono anche "attività operative di particolare rilevanza nei settori della gestione dei tributi, dell'accertamento, della riscossione, e del contenzioso, e in specie, a decorrere dal 1 gennaio 2009, quelle di cui al *D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 27, commi 9, 11, 12 e 14*, convertito con modificazioni, dalla *L. 28 gennaio 2009, n. 2*, con le attribuzioni ed i poteri di cui al comma 13 del medesimo articolo nei confronti dei soggetti con volumi di affari, ricavi o compensi non inferiori a cento milioni di Euro....." (art. 4, comma 3, reg. amm.) - competenti alla emissione degli atti impositivi sono le Direzione provinciali: "gli avvisi di accertamento sono emessi dalla direzione provinciale e sono sottoscritti dal rispettivo direttore o, su delega di questi, dal direttore dell'ufficio preposto all'attività accertatrice ovvero da altri dirigenti o funzionari, a secondo della rilevanza o complessità degli atti..." (art. 4, comma 6, reg. amm.).

1.4 Il medesimo "regolamento di amministrazione", all'art. 2, comma 4, demanda la disciplina della "organizzazione interna delle strutture di vertice e delle relative posizioni dirigenziali" ad apposito atto emanato dal Direttore dell'Agenzia, previo parere del Comitato direttivo (ora di gestione), e, con norma finale e transitoria, dispone che, per quanto non espressamente disciplinato dalla legge, dallo Statuto, dal regolamento di amministrazione e dall'atto organizzativo adottato dal Direttore della Agenzia, sono devoluti ai Direttori delle strutture di vertice centrali e regionali della Agenzia "i poteri e le competenze già attribuiti da norme di legge o di regolamento ai Direttori centrali e regionali del Dipartimento delle Entrate" ed, analogamente, sono devoluti ai dirigenti degli uffici locali della Agenzia "i poteri e le competenze dei dirigenti degli uffici delle entrate e dei preesistenti uffici distrettuali delle imposte dirette, provinciali dell'imposta sul valore aggiunto e del registro" (art. 7, comma 1, reg. amm.).

1.5 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 Lazio, prevede l'articolazione in differenti "settori" ed "uffici" tra cui il "Settore accertamento" al quale è affidato:

- il coordinamento dell'attività di accertamento in ambito territoriale e la cooperazione ed integrazione con i soggetti che concorrono al processo di accertamento in ambito territoriale;

- le verifiche ed altre indagini tributarie nei confronti dei contribuenti.

1.6 Dal complesso delle richiamate disposizioni legislative, statutarie ed organizzative, emerge evidente come la DRE del Lazio, nel caso di specie, fosse indubbiamente competente a svolgere l'attività istruttoria (compendiata nel PVC redatto in data 31.7.2008) destinata a fornire il supporto probatorio della pretesa tributaria oggetto dell'avviso di accertamento emesso dalla Direzione provinciale di Roma. L'intervento normativo del 2008 (*D.L. n. 185 del 2008 conv. in L. n. 2 del 2009*), peraltro applicabile soltanto a far data dall'1.1.2009, non ha dunque attribuito alla DRE una competenza in materia di accertamento prima inesistente, ma ha inteso fondare su norma di fonte primaria (dunque sottratta tanto ad eventuali modifiche statutarie, quanto a successive modifiche attuate mediante esercizio di potestà regolamentare od organizzativa) il riparto delle competenze relative alla attività di verifica tra le strutture di vertice di livello periferico (DRE; DPE), istituendo una riserva di competenza esclusiva a favore della DRE in relazione alla rilevanza economico-fiscale del soggetto accertato.

1.7 La eccezione di inammissibilità del primo motivo del ricorso per cassazione, proposta dalla società resistente, in quanto asseritamente volto a censurare la violazione di mere "disposizioni interne" e le tesi difensive svolte dalla resistente a supporto degli argomenti motivazionali della sentenza di appello in ordine al vizio di legittimità dell'atto impositivo per incompetenza della DRE nella redazione del PVC, appaiono destituite di pregio.

1.8 Infondata è la eccezione di inammissibilità del primo motivo di ricorso in quanto -secondo la società resistente- volto a far valere la violazione di disposizioni aventi natura amministrativa (atti di organizzazione) anziché la violazione di norme di diritto, come prescritto *dall'art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3): l'Agenzia fiscale ricorrente, infatti, ha impugnato la sentenza di appello deducendo specificamente la violazione delle norme di legge del *D.Lgs. n. 300 del 1999* (artt. 57, 66, 67 e 68) con le quali è stata data attuazione alla riserva di legge relativa, stabilita *dall'art. 97 Cost.*, comma 2 in materia di attribuzione delle sfere di competenza degli uffici delle pubbliche amministrazioni, tanto essendo sufficiente a radicare correttamente il sindacato di legittimità richiesto alla Corte. Il richiamo operato dalla Agenzia ricorrente, nella esposizione del motivo di ricorso, al provvedimento direttoriale n. 36122/2001 (del quale la parte resistente non ha contestato la difformità - rispetto al testo pubblicato in GU - degli ampi stralci del provvedimento trascritti nel ricorso dell'Agenzia), atto aziendale sprovvisto di efficacia regolamentare intesa come capacità di innovare all'ordinamento giuridico nei limiti del livello gerarchico assegnato alle fonti secondarie (tanto appare desumibile dal *D.Lgs. n. 300 del 1999*, art. 66, comma 2 e 3, che distingue tra disciplina delle competenze degli "organi" di direzione dell'Agenzia - Direttore; Comitato di gestione- demandata allo Statuto, e disciplina della articolazione degli "uffici" centrali e periferici, demandata a "disposizioni interne") e dunque idoneo a costituire parametro del vizio di legittimità *ex art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3), appare infatti meramente rivolto a valorizzare le "disposizioni interne" a sostegno della interpretazione richiesta alla Corte delle predette norme di legge e regolamentari ("regolamento di amministrazione" n. 4/2000 adottato nell'esercizio della potestà regolamentare riconosciuta all'ente pubblico - e per esso al Comitato direttivo o di gestione - dal *D.Lgs. n. 300 del 1999*, art. 68, comma 2 e dall'art. 71, comma 2), essendo quindi funzionale alla illustrazione del vizio di legittimità dedotto.

L'assunto difensivo della società resistente volto a disconoscere efficacia giuridica "esterna" alle disposizioni del provvedimento direttoriale (in quanto destinate ad operare esclusivamente nell'ambito della articolazione interna degli uffici dell'ente pubblico) ed anche, ma in questo caso infondatamente, alle disposizioni del "regolamento di amministrazione" (in quanto inerenti la materia della organizzazione, che - secondo la resistente - non potrebbe ricomprendere anche la disciplina delle competenze, in quanto coperta da riserva di legge - *art. 97 Cost.* -, attesa la rilevanza che assume per i singoli contribuenti la individuazione dell'Ufficio competente ad adottare l'atto impositivo e nei confronti del quale deve essere proposto il ricorso: tale tesi difensiva non è, tuttavia, condivisibile stante la lata estensione che deve essere riconosciuta alla endiade "organizzazione e funzionamento" dell'Agenzia, oggetto della autonomia regolamentare dell'ente, contenuta nel *D.Lgs. n. 300 del 1999*, art. 71, comma 3, lett. a), comprensiva anche della individuazione delle competenze dei singoli uffici), deve dunque essere disatteso, senza considerare che, se come asserito nel controricorso, alcuna disciplina della competenza degli uffici della Agenzia fosse rinvenibile nella legge (*D.Lgs. n. 300 del 1999*) e nello Statuto, allora verrebbe meno lo stesso parametro legislativo alla stregua del quale la stessa resistente denuncia il vizio di legittimità per "incompetenza" dell'atto tributario opposto nel presente giudizio.

1.9 In proposito deve escludersi che dal preesistente quadro normativo possano desumersi specifiche indicazioni in ordine alla competenza dei singoli uffici in cui si articola l'Agenzia fiscale, tenuto conto che molte delle norme tributarie concernenti le diverse imposte si riferiscono ad uffici della Amministrazione statale venuti meno a seguito della riforma legislativa istitutiva delle Agenzie fiscali (a titolo meramente esemplificativo, quanto al *D.P.R. n. 600 del 1973*, l'art. 31, comma 2 - attribuzioni degli uffici delle imposte-dispone, in materia controllo delle dichiarazioni e liquidazioni della imposte che "la competenza spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio" del contribuente, senza tuttavia fornire indicazioni sulla individuazione dell' "ufficio distrettuale" della neocostituita Agenzia; l'art. 36 bis si riferisce genericamente alla "Amministrazione finanziaria";

l'art. 36 ter si riferisce genericamente agli "uffici periferie" della Amministrazione finanziaria e, dopo la costituzione delle Agenzie fiscali, sono tali anche le DRE in quanto strutture di vertice a "livello periferico"; l'art. 33 - in materia di verifiche, accessi, ispezioni - fa riferimento agli "uffici delle imposte" ed alla "Guardia di Finanza". Quanto al *D.P.R. n. 633 del 1972*, gli artt. 54, 54 bis e 55 si riferiscono agli ormai soppressi "uffici dell'imposta sul valore aggiunto"). Pertanto, venuto meno, a seguito della istituzione e della operatività delle Agenzie fiscali, il previgente assetto organizzativo e di attribuzione delle competenze - riferito alla Amministrazione statale -, la disposizioni normative preesistenti, incompatibili con il nuovo assetto che trova fonte esclusivamente nel *D.Lgs. n. 300 del 1999* e nelle disposizioni regolamentari di attuazione, debbono ritenersi abrogate.

1.10 Infondato è altresì l'assunto della resistente secondo cui la disciplina della competenza degli uffici, dei servizi, delle strutture organizzative dell'ente pubblico istituzionale Agenzia, dotato di personalità giuridica e di "autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria" (*D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 61, comma 2*), dovrebbe essere rinvenuta nel "regolamento di (riorganizzazione del Ministero delle Finanze" di cui al *D.P.R. 26 marzo 2001, n. 107*. Premesso che tale regolamento si riferisce alla Amministrazione statale (cfr. art. 1, comma 2: "Il presente regolamento, ai sensi del D.P.R. n. 300 del 1999, art. 58, comma 3, detta disposizioni relative alla organizzazione, alla disciplina degli uffici del dipartimento ed alle dotazioni organiche del Ministero") che non soltanto è soggetto giuridico distinto dalle Agenzie fiscali, ma al quale il Legislatore ha volutamente inteso sottrarre le attività di controllo, verifica, ispezione, accertamento e contenzioso relative ai rapporti tributari, occorre osservare in proposito come tale regolamento di riorganizzazione adottato con *D.P.R. n. 107 del 2001* nel disporre l'abrogazione di "tutte le norme relative all'amministrazione finanziaria incompatibili con le disposizioni del *D.Lgs. n. 300 del 1999*", all'art. 23, comma 1, lett. kk), faceva salva la disposizione della *L. 29 ottobre 1991, n. 358, art. 7*, primo periodo del comma 13: tale disposizione stabiliva che "le attività di verifica e di ispezione nei confronti dei contribuenti sono attribuite all'esclusiva competenza degli uffici indicati nel comma 10 e dei reparti della Guardia di Finanza" (la *L. n. 358 del 1991, art.7, comma 10*, dell'art. 7, disponeva: "Fermo restando quanto già stabilito per le dogane ed imposte indirette dalla *L. 10 ottobre 1989, n. 349*, le funzioni operative dei dipartimenti sono svolte, in periferia, dai seguenti uffici unificati:

a) centro di servizio delle imposte dirette ed indirette, per la gestione delle dichiarazioni dei redditi e di quelle dell'imposta sul valore aggiunto;

b) ufficio delle entrate, cui spettano le attribuzioni in materia di accertamento e riscossione dei tributi di competenza del Dipartimento delle entrate, nonché la rappresentanza dell'Amministrazione dinanzi alle commissioni tributarie e l'esame del contenzioso in materia di finanza locale;

c) ufficio del territorio, cui spettano le attribuzioni attualmente demandate alle intendenze di finanza in materia di amministrazione e gestione della proprietà immobiliare dello Stato, agli uffici tecnici erariali ed alle conservatorie dei registri immobiliari").

Orbene in disparte l'argomento, che appare dirimente, per cui il *D.P.R. n. 107 del 2001, art. 23, comma 1*, lett. kk, nel fare salva dalla abrogazione la disposizione della *L. n. 358 del 1991, art. 7*, limita tale salvezza, espressamente, soltanto ai commi 7, 8 e 13 prima parte, rimanendo escluso, pertanto, il comma 10 (al quale fa rinvio il comma 13 prima parte) che deve quindi ritenersi abrogato, osserva il Collegio che anche a volere ipotizzare una estensione anche alle Agenzie fiscali della norma sulla competenza -desunta dal combinato disposto dalla *L. n. 358 del 2001, art. 7, commi 10 e 13*- in base alla generale previsione contenuta nel *D.P.R. n. 107 del 2001, art. 20, comma 1*, per cui "A partire dall'entrata in vigore del presente regolamento tutti i riferimenti ad uffici ed organi del Segretariato generale, della Direzione generale degli affari generali e del personale e dei Dipartimenti contenuti in norme legislative e regolamentari si intendono effettuati nei confronti rispettivamente degli uffici ed organi del dipartimento e in base ai propri regolamenti di amministrazione delle competenti agenzie", risulta del tutto evidente come il riferimento normativo ad uffici "unificati" ministeriali che non trovano immediato riscontro nella articolazione organizzativa della Agenzia delle Entrate ("centro di servizio delle imposte dirette ed indirette"; "ufficio delle entrate") limiti la operatività della prescrizione normativa alla generale previsione secondo cui "le funzioni operative dei dipartimenti sono svolte, in periferia, dai seguenti uffici unificati, da un lato, non venendo escluso che funzioni operative possano essere svolte anche a livello centrale, e dall'altro dovendo individuarsi, alla stregua delle disposizioni organizzative adottate dalle singole Agenzie fiscali, gli organi ed uffici centrali e periferici cui riferire la disposizione in questione, con la conseguenza che anche applicando la norma della *L. n. 358 del 1991, art. 7, comma 13*, prima parte, si perviene alla medesima conclusione sopra raggiunta, in esito alla disamina delle norme di legge e regolamentari che disciplinano la struttura organizzativa della Agenzia delle Entrate, dovendo riconoscersi anche alla DRE del Lazio la competenza ad avocare a sè od a svolgere direttamente attività di verifica fiscale nei confronti di singoli contribuenti.

1.11 Il primo motivo di ricorso della Agenzia fiscale va quindi accolto, e la sentenza impugnata deve essere in conseguenza cassata, dovendo affermarsi il seguente principio di diritto:

"I criteri di attribuzione della competenza agli organi ed agli uffici in cui si articola l'Agenzia delle Entrate e le modalità di esercizio dei poteri e delle competenze sono definiti, secondo quanto dispongono il *D.Lgs. 30*

*luglio 1999, n. 300, artt. 57, comma 1, art. 66 e art. 71, comma 3*, dallo Statuto e dal regolamento di amministrazione, come ribadito anche dalla *L. 24 dicembre 2007, art. 1, comma 360*. Secondo le disposizioni del "regolamento di amministrazione" adottato con delibera Comitato direttivo del 30.11.2000 n. 4 (art. 2 comma 2; art. 4 comma 1; art. 5, reg. amm.) l'Agenzia fiscale è articolata in uffici "centrali e periferici", "regionali e provinciali" (a loro volta articolati in strutture di vertice ed uffici dipendenti), 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.).

In particolare l'art. 4, comma 1 e 3, del "regolamento di amministrazione" definisce le Direzioni regionali e le Direzioni provinciali come "strutture di vertice" a "livello periferico", direttamente dipendenti dal Direttore della Agenzia, precisando che le Direzioni regionali e le Direzioni provinciali delle Province autonome di Trento e Bolzano, oltre a funzioni di direzione e di coordinamento, svolgono anche "attività operative di particolare rilevanza nei settori della gestione dei tributi, dell'accertamento, della riscossione, e del contenzioso, e in specie, a decorrere dal 1 gennaio 2009, quelle di cui al *D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 27, commi 9, 11, 12 e 14*, convertito con modificazioni, dalla *L. 28 gennaio 2009, n. 2*, con le attribuzioni ed i poteri di cui al comma 13 del medesimo articolo nei confronti dei soggetti con volumi di affari, ricavi o compensi non inferiori a cento milioni di Euro....." (art. 4, comma 3, reg. amm.).

Alle Direzioni regionali delle entrate (DRE) deve riconoscersi pertanto, per disposizione regolamentare, 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.

Le disposizioni del *D.L. n. 185 del 2008 conv. in L. n. 2 del 2009*, che trovano applicazione soltanto a far data dall'11.1.2009, non hanno attribuito alla DRE una competenza in materia di accertamento fiscale prima inesistente, ma hanno inteso fondare su norma di fonte primaria (dunque sottratta tanto ad eventuali modifiche statutarie, quanto a successive modifiche attuate mediante esercizio della potestà regolamentare od organizzativa dell'ente pubblico "Agenzia") il riparto tra le strutture di vertice di livello periferico (Direzioni regionali; Direzioni provinciali ed uffici dipendenti) delle competenze relative alla attività di verifica fiscale, istituendo una riserva esclusiva di competenza a favore della DRE in relazione alla rilevanza economico-fiscale del soggetto accertato".

2. Con il secondo motivo l'Agenzia fiscale deduce il vizio logico di motivazione *ex art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 5.

La Agenzia fiscale censura la sentenza della CTR in quanto i Giudici di merito avrebbero erroneamente statuito che la clausola contrattuale mediante la quale la società promittente alienante, BRERA s.r.l., assumeva nei confronti della promissaria acquirente, l'obbligo di garantire un reddito locativo pari alla differenza tra l'importo del 7% annuo - calcolato sull'intero prezzo di vendita - e l'ammontare del canone annuo corrisposto dalla conduttrice GUCCI s.p.a., corrispondeva ad un apprezzabile interesse delle parti ed era conforme a logiche economiche aziendali, atteso che "senza l'assunzione di quell'obbligo il bene non sarebbe stato certamente acquistato a quel prezzo". La Agenzia ricorrente sostiene che la valutazione della CTR è stata limitata al mero contenuto della clausola contrattuale, astraendo dall'esame dell'intero quadro di riferimento della complessa vicenda da cui, invece, emergeva che la operazione di compravendita non trovava giustificazione, risolvendosi addirittura in una perdita economica. In particolare la anomalia economica, rivelatrice della fittizietà della operazione, emergerebbe dalle seguenti circostanze indiziarie che, secondo l'Agenzia, la CTR avrebbe omesso di vagliare:

BRERA s.r.l., pur dopo aver ceduto a Banca Italease s.p.a. la proprietà dell'immobile che era condotto in locazione da GUCCI s.p.a., ed anche successivamente alla stipula, in data 3.3.2006, del contratto con cui la proprietaria Banca Italease s.p.a. aveva concesso in leasing detto immobile alla utilizzatrice ImmobiliARE s.r.l., rimaneva comunque vincolata nei confronti di ImmobiliARE s.r.l. - in dipendenza di specifica clausola contenuta in un "accordo integrativo" stipulato in sede di preliminare di vendita- al pagamento del "reddito locativo garantito" per la durata convenuta (2006-2015), dietro emissione di fatture da parte della società ImmobiliARE s.r.l. sebbene questa in data 30.11.2006 avesse risolto consensualmente con Banca Italease s.p.a. il contratto di leasing - BRERA s.r.l., pur dopo la compravendita dell'immobile ed il subentro di ImmobiliARE s.r.l., quale utilizzatrice del bene concesso in leasing dalla acquirente Banca Italease s.p.a., nel

contratto di locazione con GUCCI s.p.a. (per espressa pattuizione inserita nel contratto di compravendita con Banca Italease s.p.a. ed al quale era intervenuta anche Immobiliare s.r.l.), conservava la originaria obbligazione assunta con il contratto di locazione a favore della società conduttrice GUCCI s.p.a., avente ad oggetto la ristrutturazione dell'immobile, provvedendo quindi a corrispondere a GUCCI s.p.a. il 12 gennaio 2007 (quando l'immobile era stato oggetto di ulteriore cessione, essendo stato rivenduto il 5.12.2006 da Banca Italease s.p.a. ad altra società) la somma di Euro 2.200.000,00 per le spese di ristrutturazione in adempimento dell'obbligo in questione - BRERA s.r.l. non aveva realizzato dalla operazione di compravendita un ricavo di Euro 70.000.000,00 pari al corrispettivo del prezzo di cessione, dovendo essere decurtato tale importo dalle somme versate a titolo di "reddito locativo garantito" (Euro 16.613.815,66 corrispondenti alla complessiva intera somma dovuta per il periodo 2006-2016) e dalle somme versate per le spese di ristrutturazione (Euro 2.200.000,00), oneri economici che - secondo l'Agenzia - rendevano incongrua l'intera operazione negoziale, tenuto conto del fatto che l'immobile risultava originariamente già locato ad un canone annuo redditizio (Euro 3.370.000,00) ad una società, GUCCI s.p.a., che appariva finanziariamente solida, e con previsione di durata fino all'anno 2015.

2.1 Il motivo è inammissibile per carenza di interesse.

2.2 Accertando il vizio di legittimità dell'atto impositivo, per incompetenza della DRE a svolgere le attività istruttorie presupposte ed a redigere il PVC, i Giudici di appello hanno infatti proceduto "ad abundantiam" ad esaminare anche le ulteriori questioni di merito concernenti il rapporto tributario, ritenendo conforme alla normale logica aziendale ed ai criteri di economicità che conformano l'attività d'impresa la clausola di "rendimento minimo garantito", risultando pertanto del tutto pleonastico tale accertamento, in quanto superfluo rispetto alla "regula juris" (annullamento dell'avviso di accertamento - e conseguente insussistenza della pretesa tributaria - in quanto affetto da vizio di legittimità per incompetenza dell'organo che aveva effettuato la verifica) alla stregua della quale era già stata risolta la controversia, come emerge chiaramente dalla stessa lettura della sentenza di appello laddove i Giudici, dopo aver dichiarato invalido l'atto impositivo, aggiungono che "deve rilevarsi altresì nel merito, seppur assorbito dalla statuizione sulla illegittimità dell'azione di controllo operata dalla Direzione regionale delle entrate.....E' da ritenersi comunque assorbente la questione della illegittimità dell'avviso di accertamento in quanto basato interamente sulle risultanze dell'attività di controllo illegittimamente posta in essere da un organo dell'Agenzia non competente all'epoca dei fatti in contestazione....con l'ulteriore conseguenza che l'avviso di accertamento impugnato deve essere dichiarato nullo. In conclusione l'accoglimento dell'appello sotto tale pregiudiziale motivo esonera il Collegio dall'esame di ogni altra questione sollevata dalle parti perchè irrilevante alla luce dell'esito del giudizio ", con ciò venendo ad introdurre un "obiter dictum" inidoneo a costituire un'autonoma "ratio decidendi" ed insuscettibile di impugnazione, trattandosi di argomento privo di collegamento con la precedente -ed unica - ragione della decisione. Pertanto tale pronuncia di merito, avendo ad oggetto un rapporto tributario già definito nel merito con l'accertamento della inesistenza della pretesa dell'Amministrazione finanziaria, deve considerarsi "tamquam non esset", con la conseguenza che il motivo di ricorso per cassazione proposto dalla Agenzia fiscale avverso un argomento svolto "ad abundantiam" deve essere dichiarato inammissibile per carenza di interesse (cfr. Corte cass. Sez. L, Sentenza n. 23635 del 22/11/2010. Vedi: Corte cass. Sez. 1, Sentenza n. 18170 del 16/08/2006; id. Sez. U, Sentenza n. 3840 del 20/02/2007; id. Sez. L, Sentenza n. 23635 del 22/11/2010;

id. Sez. 1, Sentenza n. 3229 del 01/03/2012; id. Sez. U, Sentenza n. 15122 del 17/06/2013; id. Sez. U, Sentenza n. 24469 del 30/10/2013).

3. Con il medesimo secondo motivo di ricorso la Agenzia censura, per vizio logico di motivazione ex *art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 5), anche il distinto capo di sentenza con il quale la CTR, qualificando la scrittura privata tra Brera s.r.l. e GUCCI s.p.a. come meramente confermativa di un obbligo precedente, ha ritenuto legittima la imputazione per competenza all'esercizio relativo all'anno 2006 dei costi deducibili - per Euro 2.200.000,00 - relativi agli oneri di ristrutturazione dell'immobile.

3.1 La censura è inammissibile, oltre che per le medesime ragioni esposte in relazione all'esame della precedente censura anche per difetto di autosufficienza.

3.2 Rileva il Collegio che la CTR, pur dopo aver accertato la nullità dell'atto impositivo per vizio di incompetenza, ha ritenuto di statuire nel merito affermando che l'obbligazione (avente ad oggetto il pagamento delle spese di ristrutturazione dell'immobile condotto in locazione) era sorta nell'anno 2006 in

quanto prevista nel contratto di locazione stipulato tra BRERA s.r.l. e GUCCI s.p.a., sicchè al successivo "accordo integrativo" stipulato tra le medesime parti in data 12.1.2007, che quantificava forfettariamente l'importo da corrispondere alla società conduttrice (la quale aveva manifestato di provvedere a propria cura alla esecuzione dei lavori da ultimare), doveva riconoscersi natura di "atto meramente confermativo" di una obbligazione già precedentemente sorta, dovendo in conseguenza aversi riguardo al momento di insorgenza della stessa ai fini della individuazione dell'anno di competenza al quale imputare la deduzione dei costi dal reddito d'impresa.

3.3 Orbene la Agenzia fiscale ha incentrato l'intera esposizione delle ragioni a sostegno del motivo sulla illogicità economica della "clausola di rendimento garantito" (con la quale l'alienante Brera s.r.l. si impegnava a versare a Immobiliare s.r.l. la differenza tra importo garantito e canone locativo corrisposto da GUCCI s.p.a.), mentre in ordine all'indicato argomento motivazionale non ha svolto alcuna specifica critica, essendosi limitata a descrivere la vicenda in fatto, senza formulare specifiche contestazioni in ordine alla individuazione dell'anno di competenza, omettendo peraltro di trascrivere il contenuto del contratto di locazione, e dell'"accordo integrativo", e tanto meno contesta la statuizione della CTR secondo cui l'obbligazione doveva intendersi già sorta nell'anno 2006.

3.4 Il motivo è da ritenersi in conseguenza inammissibile in quanto la censura oltre che priva di interesse essendo rivolta nei confronti di una pronuncia resa meramente "ad abundantiam", è fondata esclusivamente su questioni totalmente estranee all'argomento svolto nella sentenza impugnata.

4. In conclusione il ricorso trova accoglimento, quanto al primo motivo (inammissibile il secondo motivo con riferimento ad entrambe le censure ivi svolte), la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa rinviata ad altra sezione della Commissione tributaria della regione Lazio che, attenendosi al principio di diritto enunciato, procederà a nuovo esame, liquidando all'esito anche le spese del giudizio di legittimità.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa ad altra sezione della Commissione tributaria della regione Lazio che, attenendosi al principio di diritto enunciato, procederà a nuovo esame, liquidando all'esito anche le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 17 giugno 2014.

Depositato in Cancelleria il 3 ottobre 2014