

N. 01821/2014REG.PROV.COLL.  
N. 03431/2013 REG.RIC.



**R E P U B B L I C A I T A L I A N A**

**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

**Il Consiglio di Stato**

**in sede giurisdizionale (Sezione Quarta)**

ha pronunciato la presente

**SENTENZA**

sul ricorso numero di registro generale 3431 del 2013, proposto da:

Bleu S.r.l., ora Bleu S.p.A., con sede in Lanciano, in persona del legale rappresentante pro-tempore, rappresentata e difesa dagli avv.ti Lazzaro Di Trani e Sergio Sciacchitano e presso il loro studio elettivamente domiciliati in Roma, alla via Emilio Faà di Bruno n. 4, per mandato a margine dell'appello;

*contro*

Ministero dell'Economia e delle Finanze, in persona del Ministro in carica;

Agenzia delle Entrate - Direzione regionale dell'Abruzzo, in persona del Direttore regionale pro-tempore;

entrambi rappresentati e difesi ex lege dall'Avvocatura generale dello

Stato e presso gli uffici della medesima domiciliati per legge in Roma alla via dei Portoghesi n. 12;

*per la riforma*

della sentenza del T.A.R. per l'Abruzzo, Sede de L'Aquila, Sezione I, n. 84 del 25 gennaio 2013, resa tra le parti, con cui è stato dichiarato inammissibile per difetto di giurisdizione amministrativa il ricorso in primo grado n.r. 165/2008, proposto per l'annullamento del processo verbale di constatazione del 27 dicembre 2007 redatto dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale dell'Abruzzo, con condanna al pagamento delle spese processuali, liquidate in € 2.000,00

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio del Ministero dell'Economia e delle Finanze e della Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale dell'Abruzzo;

Viste le memorie difensive;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nella camera di consiglio del giorno 2 luglio 2013 il Cons. Leonardo Spagnoletti e uditi l'avv. Allamprese, per delega dell'avv. Sciacchitano, per la società appellante e l'avvocato dello Stato Elefante per il Ministero e l'Agenzia appellate;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO e DIRITTO

1.) La società Bleu S.r.l., ora Bleu S.p.A., con sede in Lanciano, con il ricorso in primo grado n.r. 168/2008 ha impugnato un processo verbale di constatazione, formato da funzionari dell'Agenzia delle Entrate -

Direzione regionale dell'Abruzzo, in data 27 dicembre 2007, relativo ad una verifica fiscale, deducendone l'illegittimità con unico motivo complesso articolato sotto tre rubriche (1) Violazione di norme e principi generali in materia fiscale tributaria; 2) Violazione della legge n. 241/1990 art. 7; 3) Violazione dell'art. 52 d.P.R. n. 633/1972, dell'art. 36 d.P.R. n. 600/1973, degli artt. 7 e 12 della legge n. 212/2000), in relazione a lamentate carenze strutturali dell'atto (carenza di potere accertativo in capo all'Ufficio finanziario, carenza di firma congiunta dei due verificatori, omessa indicazione del responsabile del procedimento). Con la sentenza n. n. 84 del 25 gennaio 2013 il T.A.R. per l'Abruzzo ha dichiarato inammissibile il ricorso per carenza di giurisdizione amministrativa in favore della giurisdizione tributaria, in base ai rilievi di seguito testualmente riportati:

"... in disparte il fatto che le censure dedotte avverso il suddetto processo verbale di contestazione sono state poi integralmente reiterate nel successivo ricorso proposto avverso il conseguente avviso di accertamento (ricorso rigettato dalla Commissione Tributaria Provinciale, e in sede di appello, dalla Commissione Tributaria Regionale, e ora pendente in Cassazione), deve ritenersi assorbente il fatto che la Giurisprudenza ha da tempo chiarito che la giurisdizione delle Commissioni Tributarie, essendo piena ed esclusiva, si estende non soltanto all'impugnazione del provvedimento impositivo ma anche alla legittimità di tutti gli atti del procedimento e che a seguito della riforma di cui all'articolo 12 della legge 28 dicembre 2001 n.448, la giurisdizione del Giudice Tributario, si estende ormai a qualunque controversia in materia di imposte tasse che non attenga al momento

della esecuzione in senso stretto (Cassazione civile, sezioni unite, 14 marzo 2011, ordinanza n.5928; Consiglio di Giustizia Amministrativa della Regione Siciliana 28 luglio 2011 n. 523)".

Con appello notificato il 24 aprile 2013 e depositato l'8 maggio 2013, la sentenza è stata impugnata deducendone l'erroneità, quanto alla declaratoria di difetto di giurisdizione amministrativa, rilevando, in sintesi, sul che il processo verbale di constatazione è atto preparatorio e istruttorio, privo di effetti tributari diretti, non impugnabile in via autonoma dinanzi al giudice tributario, né ricompreso nell'elencazione degli atti impugnabili nel processo tributario, con riproposizione delle censure già dedotte con il ricorso in primo grado.

Nel giudizio si sono costituiti il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate, che hanno dedotto, a loro volta, l'infondatezza dell'appello.

Nella camera di consiglio del 2 luglio 2013 l'appello è stato discusso e riservato per la decisione.

2.) L'appello in epigrafe è destituito di fondamento giuridico e deve essere rigettato, con la conferma della sentenza impugnata e quindi della declaratoria del difetto di giurisdizione amministrativa.

Il processo verbale di constatazione è l'atto in cui si condensano le risultanze degli accessi nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, finalizzati a "... ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni...", da parte di funzionari dell'amministrazione finanziaria (ora dell'Agenzia delle Entrate) e/o muniti di apposita

autorizzazione; dal medesimo debbono risultare "...le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute" e "...deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione", fermo il diritto del contribuente di ottenerne copia (art. 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, applicabile anche in materia di imposte dirette sui redditi ai sensi dell'art. 33 comma 1 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

E' evidente che trattasi di atto privo di contenuto ed effetti provvedimentali, dal quale può eventualmente scaturire l'emanazione di un accertamento tributario, privo però ex se di effetti tributari e di efficacia lesiva, e in quanto tale, appunto, non impugnabile in via diretta e autonoma dinanzi alle commissioni tributarie, secondo giurisprudenza affatto pacifica (Cass. civile, Sez. Trib., 29 maggio 2006, n. 12789; id., 20 gennaio 2004, n. 787, che rileva come esso sia atto endoprocedimentale, sfornito di rilevanza giuridica esterna e di valore impositivo; id., 30 ottobre 2002, n. 15305, che ha altresì negato che la non impugnabilità -da escludere ai sensi del previgente art. 16 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, e ora dell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546- configuri profili d'illegittimità costituzionale).

E' altresì chiaro che la non immediata impugnabilità non preclude che eventuali vizi del processo verbale, che infirmino l'efficacia probatoria del medesimo, quanto alle modalità dell'accesso e/o all'acquisizione dei documenti, possono comunque essere fatti valere in relazione all'impugnazione dell'atto di accertamento, e in tal senso, come osservato dal giudice amministrativo abruzzese, non è senza significato

che "...le censure dedotte avverso il suddetto processo verbale di contestazione sono state poi integralmente reiterate nel successivo ricorso proposto avverso il conseguente avviso di accertamento...", ancorché il relativo ricorso tributario sia stato rigettato dalla commissione tributaria provinciale con sentenza confermata dalla commissione tributaria regionale, pendendo, all'epoca dell'emanazione della sentenza gravata nella presente sede, ricorso per cassazione.

D'altro canto, questa Sezione ha già avuto modo di chiarire che atti che si pongano quali presupposti di attività ispettiva e acquisitiva prodromica all'accertamento sono sindacabili dinanzi alla giurisdizione tributaria ed esulano dalla giurisdizione amministrativa (nella specie l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica alla perquisizione del domicilio del contribuente o del legale che lo rappresenta: Cons. Stato, Sez. IV, 5 dicembre 2008, n. 6045).

3.) In conclusione, l'appello deve essere rigettato, con la conferma della sentenza gravata, e con la condanna della società appellante alla rifusione delle spese e onorari del giudizio d'appello, liquidati come da dispositivo.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quarta) rigetta l'appello in epigrafe n.r. 3431/2013 e, per l'effetto, conferma la sentenza del T.A.R. per l'Abruzzo, Sede de L'Aquila, Sezione I, n. 84 del 25 gennaio 2013 e condanna la società Bleu S.p.A., in persona del legale rappresentante pro-tempore, alla rifusione in favore dell'Avvocatura generale dello Stato, distrattaria ex lege, delle spese e onorari del giudizio d'appello, liquidati in complessivi € 5.000,00 (cinquemila/00).

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'Autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 2 luglio 2013 con l'intervento dei magistrati:

Paolo Numerico, Presidente

Nicola Russo, Consigliere

Fabio Taormina, Consigliere

Diego Sabatino, Consigliere

Leonardo Spagnoletti, Consigliere, Estensore

**L'ESTENSORE**

**IL PRESIDENTE**

DEPOSITATA IN SEGRETERIA

Il 14/04/2014

IL SEGRETARIO

(Art. 89, co. 3, cod. proc. amm.)