

Civile Ord. Sez. 5 Num. 9775 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: FEDERICI FRANCESCO
Data pubblicazione: 16/04/2026

Iva – Operaz. Intracomunitarie
– Autorizzazione – Atto di
revoca ex art. 35 – Legittimità -
Configurabilità

ORDINANZA

Sul ricorso n. 5008-2017, proposto da:

I.P.A. INDUSTRIE PLASTICHE ASSOCIATE s.r.l., p.i. 03481430241, in
persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'avv.
Stefano Grolla -

Ricorrente

CONTRO

AGENZIA DELLE ENTRATE, cf. 06363391001, in persona del Direttore p.t.,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato -

Controricorrente

avverso la sentenza n. 116/2017 della Commissione tributaria regionale del
Veneto, pubblicata il 17.01.2017;

udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del 25 marzo
2026 dal Consigliere Francesco Federici.

FATTI DI CAUSA

Dalla pronuncia impugnata e dagli atti difensivi delle parti si evince che
con atto del 24.06.2024 l'Amministrazione finanziaria revocò alla società
ricorrente l'autorizzazione ad effettuare operazioni intracomunitarie ai sensi
dell'art. 35, d.P.R. n. 633/1972.

Nella motivazione del provvedimento si affermava che un controllo finalizzato al contrasto alle frodi intracomunitarie aveva evidenziato il coinvolgimento della contribuente in rapporti con società cartiere per operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti.

La società impugnò l'atto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Vicenza, che con sentenza n. 341/2015 ne accolse le ragioni, annullando l'atto.

La Commissione tributaria regionale del Veneto, cui si era appellato l'ufficio, riformò invece le statuizioni di prime cure con sentenza n. 116/2017.

Il giudice regionale, dopo aver diffusamente richiamato le rispettive difese, ha ritenuto che il provvedimento di revoca fosse correttamente motivato, per le ragioni di fatto e diritto per le quali era stato emesso, apprezzando la documentazione a suo supporto ed in particolare il processo verbale di costatazione redatto dagli accertatori, a seguito del quale erano stati notificati alla società per le annualità 2008/2012 cinque avvisi d'accertamento; ha riconosciuto la competenza dell'ufficio antifrode all'esecuzione del controllo, secondo la disciplina dettata dagli artt. 67 e ss. del d.lgs. n. 330/1999; ha negato che l'atto fosse invalido per mancata sottoscrizione da parte del Direttore dell'Agenzia, esistendo una valida delega di firma conferita al capo-ufficio controlli.

Per la cassazione della sentenza la società ha proposto ricorso, affidato a quattro motivi, illustrati ulteriormente da memoria, cui ha resistito l'amministrazione finanziaria con controricorso, ulteriormente illustrato da memoria denominata "*note di replica*".

Nell'adunanza camerale del 25 aprile 2026 la causa è stata trattata e decisa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo è stata denunciata la violazione e falsa applicazione dell'art. 3, l. 241/90, in relazione all'art. 24 della Costituzione, la nullità del provvedimento di revoca dell'autorizzazione ad effettuare operazioni intracomunitarie, l'omessa o insufficiente motivazione e la violazione del diritto alla difesa, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5. c.p.c.

Il giudice regionale avrebbe erroneamente ritenuto motivato il provvedimento, senza avvedersi che a tal fine esso stesso aveva proceduto

ad integrare la motivazione dell'atto di revoca mediante il richiamo al processo verbale di constatazione, depositato solo in grado d'appello dall'Agenzia delle Entrate.

Il motivo, nel quale già si evidenziano aspetti critici per la sovrapposizione di censure alla pronuncia impugnata secondo i parametri dell'errore di diritto e del vizio di motivazione, senza una netta distinzione tra quali passaggi siano impugnati sotto il primo aspetto e quali sotto quello prettamente motivazionale, è comunque infondato.

In realtà, premesso che oggetto della controversia è il provvedimento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva proceduto alla revoca della autorizzazione al compimento di operazioni intracomunitarie, l'atto impugnato risulta intanto supportato da congrua motivazione. Nel controricorso, nel rispetto dell'obbligo di specificità, la difesa erariale ha riportato per intero la motivazione del provvedimento, e da essa emerge che le ragioni della revoca erano ampiamente chiare: la verifica di fatture e di contabilità da cui era emersa l'esistenza di formali rapporti commerciali con mere cartiere; una sequenza di riscontri che confortavano i dubbi sulle operazioni nelle quali la società risultava coinvolta; il mancato assolvimento ad adempimenti fiscali; l'illegittima emissione di lettere d'intento.

Si tratta di numerosi elementi da cui l'amministrazione ha ritenuto di evincere che la società fosse fiscalmente pericolosa, presentando requisiti tipici del cd. *missing trader*.

A fronte di una simile descrizione, la circostanza che la Commissione regionale abbia inteso valorizzare il processo verbale d'accertamento, in forza del quale sono stati notificati cinque avvisi d'accertamento, oggetto di altrettanti contenziosi non ancora definiti al momento della revoca dell'autorizzazione, costituisce certamente un elemento di maggiore supporto al provvedimento impugnato, ma non rappresenta l'unico elemento, tanto meno quello determinante, cui ancorare una valutazione di legittimità del provvedimento impugnato.

A parte che l'allegazione del pvc in sede d'appello va inquadrata nell'art. 58, comma 2, del d.P.R. n. 546/1992, *ratione temporis* vigente, sicché la sua produzione era del tutto legittima, la difesa trascura che un atto di revoca come quello per cui è causa non costituisce affatto una sanzione accessoria al definitivo accertamento di violazione agli obblighi tributari, ma

si inserisce nel contesto di poteri statali, esercitati nell'ambito della cooperazione amministrativa alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, in attuazione della normativa unionale, tra cui può anche richiamarsi il Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, per le finalità ivi indicate, in relazione agli artt. 22, 23 e 17 della medesima fonte unionale.

Ne discende che pretendere, come assume la difesa della ricorrente, che la motivazione sarebbe stata corretta solo se gli avvisi di accertamento fossero diventati definitivi, e cioè al passaggio in giudicato delle sentenze relative al loro oggetto, costituisce valutazione del tutto erronea.

Con il secondo motivo ci si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 27, comma 13, D.L. 29 novembre 2008. n. 185 nonché dell'art. 83, comma 5. D.L. 25 giugno 2008, e della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 13/E del 9 aprile 2009 Art. 360, nn. 3 e 5, c.p.c.

L'avviso di accertamento sarebbe nullo per incompetenza funzionale della Direzione Regionale del Veneto, Ufficio Antifrode, vizio rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento.

La ricorrente invoca la nullità dell'atto impugnato per essere questo sorretto da un processo verbale di constatazione redatto dall'ufficio antifrode della Direzione regionale veneta, a seguito di un accesso e di una ispezione contabile eseguita da funzionari della predetta direzione.

Il motivo non ha pregio.

La giurisprudenza di legittimità che si è occupata del ruolo e dei limiti dei poteri delle Direzioni Regionali e delle ipotesi in cui queste abbiano compiuto operazioni di verifica, ha avuto modo di chiarire che, in tema di accertamenti tributari, l'art. 27 del d.l. n. 185 del 2008, conv. in l. n. 2 del 2009, non ha attribuito alle Direzioni regionali delle entrate una competenza in materia di accertamento fiscale prima inesistente, ma ha inteso fondare su una 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 (Cass., 21 dicembre 2018, n. 33289; 8 ottobre 2020, n. 21694; 12 settembre 2025, n. 25105).

Nello specifico è stato affermato che secondo il consolidato orientamento di questa Corte, ribadito con numerose pronunce (v. Cass. n. 20915 del 03/10/2014; Cass. n. 24263 del 27/11/2015; Cass. n. 848 del 19/01/2016; Cass. n. 20856 del 14/10/2016; da ultimo Cass. n. 33289 del 21/12/2018), il d.lgs. n. 300 del 1999, in sede di istituzione delle Agenzie fiscali, ha espressamente attribuito un potere di autoregolamentazione all'Agenzia delle entrate. L'art. 57, comma 1, in particolare, ha previsto che *«alle agenzie fiscali sono trasferiti i relativi rapporti giuridici, poteri e competenze che vengono esercitate secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna agenzia»*. L'art. 61, comma 2, ha poi aggiunto che *«in conformità con le disposizioni del presente decreto legislativo e dei rispettivi statuti, le agenzie fiscali hanno autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria»*. L'indicazione è poi ripresa dal successivo art. 66, il cui comma 1 ha previsto che *«Le agenzie fiscali sono regolate dal presente decreto legislativo, nonché dai rispettivi statuti deliberati da ciascun comitato di gestione»*, mentre il comma 2 ha aggiunto che *«gli statuti ... recano principi generali in ordine all'organizzazione e al funzionamento dell'Agenzia»* e il comma 3 che *«l'articolazione degli Uffici a livello centrale e periferico, è stabilita con disposizioni interne che si conformano alle esigenze della conduzione aziendale»*.

In base a tale quadro normativo, quindi, il Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate - [...] - ha previsto che le Direzioni Regionali *«...esercitano, nell'ambito della rispettiva regione o provincia, funzioni di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo nei confronti degli uffici, curano i rapporti con gli enti pubblici locali e svolgono attività operative di particolare rilevanza nei settori della gestione dei tributi, dell'accertamento e del contenzioso»*. In base a ciò, con provvedimento 23 febbraio 2001, n. 36122 (pubblicato nella G.U., serie generale n. 151 del 2 luglio 2001, [...]) il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha stabilito esplicitamente la competenza anche delle Direzioni regionali all'attività di verifica. Tale esito, [...], non si pone in contrasto con i principi costituzionali in tema di riserva di legge in materia fiscale, riservatezza e inviolabilità del domicilio sanciti dall'art. 14 Cost. - il cui terzo comma, a tutela del domicilio, ammette ispezioni e accertamenti fiscali alle condizioni

stabilite da leggi speciali - posto che la ripartizione delle competenze degli organi operata dal Direttore dell'Agenzia delle entrate costituisce diretta attuazione dei poteri conferiti dal d.lgs. n. 300 del 1999. Ne deriva, inoltre, che l'espressa abrogazione dell'art. 62 sexies d.l. n. 331 del 1993 - da ritenersi necessaria in ragione dell'originaria collocazione delle Direzioni regionali nel Ministero delle Finanze - non può in alcun modo avere amputato i poteri delle Direzioni regionali regolati dal Direttore dell'Agenzia delle entrate, risultando i poteri di accesso, ispezione e verifica già *ex lege* in capo all'Agenzia delle entrate nel suo complesso e già attribuiti in via generale dagli artt. 52 d.P.R. n. 633 del 1972 e 33 d.P.R. n. 600 del 1973 e dalla medesima esercitati secondo la disciplina adottata nell'ambito dei poteri di autorganizzazione.

Da ultimo, va sottolineato, quanto all'intervento operato con l'art. 27, d.l. n. 185 del 2008, che il legislatore non ha inteso attribuire «*alle Direzioni Regionali delle Entrate una competenza in materia di accertamento fiscale prima inesistente*», ma solamente «*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*» (v. Cass. 8 ottobre 2020, n. 21694).

Ebbene, le statuizioni della giurisprudenza di legittimità, in ordine ai poteri di verifica delle Direzioni Regionali in riferimento ai cd. grandi contribuenti, devono necessariamente estendersi anche alle verifiche riconducibili alle attività in materia di lotta antifrode, disciplinata dall'art. 83, commi 5 ss. d.l. 112/2008, che, sul piano organizzativo territoriale, trovano collocazione presso l'Ufficio Antifrode Regionale presso le Direzioni Regionali più grandi (tra cui quella del Veneto, interessata al caso qui controverso) e presso gli Uffici Controlli fiscali presenti nelle Direzioni Regionali meno grandi, così come disposto e organizzato con Circolare 13/E del 2009 della Agenzia delle Entrate (circolare menzionata anche nel corpo dell'atto del nostro ricorrente).

La medesima circolare, che in materia di lotta alla frode e all'evasione ha previsto, oltre che gli Uffici periferici a livello regionale, anche un Ufficio

Centrale Antifrode, tra le funzioni assegnate a quest'ultimo, come a quelli regionali, ha previsto (p. 27 e ss), non solo compiti di analisi e definizione di strategie e metodologie operative, ma anche compiti operativi "connessi all'espletamento diretto di indagini di particolare complessità".

L'attività di verifica espletata nel caso di specie dalla Direzione Regionale Veneta si colloca proprio nell'alveo di questi poteri, previsti da una norma secondaria ma sulla base di una disciplina normativa primaria.

Pertanto, alcun difetto di poteri funzionali accertativi può individuarsi nell'attività di verifica compiuta dall'Ufficio regionale competente in materia di frode relativa alle imposte armonizzate, posto poi a fondamento tanto degli avvisi di accertamento, quanto dell'atto di revoca d'autorizzazione per cui è causa, emessi dalla competente Direzione provinciale.

Al contrario, deve affermarsi il principio secondo cui, *«in tema di accertamenti tributari, l'art. 27 del d.l. n. 185 del 2008, conv. in l. n. 2 del 2009, con cui si è inteso fondare su norma di fonte primaria il riparto delle competenze relative all'attività di verifica fiscale, istituendo una riserva esclusiva di competenza a favore della Direzione regionale in relazione alla rilevanza economico fiscale dei cd. grandi contribuenti, costituisce il fondamento normativo anche dei poteri di verifica riconducibili alle attività in materia di lotta antifrode, disciplinata dall'art. 83, commi 5 ss. d.l. 112/2008, che, sul piano organizzativo territoriale, trovano collocazione presso l'Ufficio Antifrode Regionale presso le Direzioni Regionali più grandi e presso gli Uffici Controlli fiscali presenti nelle Direzioni Regionali meno grandi, così come disposto e organizzato con Circolare 13/E del 2009 della Agenzia delle Entrate»*.

Con il terzo motivo la società lamenta la *violazione e falsa applicazione dell'art. 35 del d.P.R. 633/1972, in relazione agli artt. 22 e 23 del Regolamento UE n. 904 del 7/10/2010, in relazione all'art. 360, primo comma, nn 3 e 5 c.p.c.*

In sintesi, si denuncia un eccesso di potere del Direttore dell'Agenzia delle entrate, perché con l'atto di revoca l'amministrazione finanziaria avrebbe inciso sull'iniziativa economia e commerciale del destinatario dell'atto, diritto costituzionalmente tutelato dall'art. 41 Cost. Ciò in forza di un presunto potere organizzativo del Direttore dell'Agenzia delle entrate, che si regge su un atto di normazione secondaria, laddove l'incidenza sull'attività

economica del cittadino potrebbe essere incisa solo da un atto primario. Dunque, sarebbe stato violato il principio della riserva di legge, per mancare una disciplina legislativa primaria regolativa dei criteri in forza dei quali tale potere revocatorio possa essere esercitato.

Il motivo è infondato. Posto che quel potere viene esercitato per legge dello Stato, così come per legge statale sono state costituite le Agenzie fiscali quali organizzazioni autonome preposte alle molteplici funzioni di controllo, accertamento e lotta all'evasione fiscale e alle attività frodatricie in generale, a fronte di una condotta come quella contestata nel motivato atto di revoca alla società ricorrente, non vi è alcuna violazione del principio di riserva di legge, né tanto meno un potere, esercitato dall'articolazione periferica della medesima Agenzia delle entrate, che possa dirsi esterno al perimetro delle funzioni e finalità dell'amministrazione finanziaria.

Con il quarto motivo la società denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 42, commi 1 e 2, d.P.R. n. 600 del 29/09/73, nonché dell'art. 56, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 26/10/72, in relazione all'art. 360, nn. 3 e 5, c.p.c.

La Commissione regionale avrebbe erroneamente ritenuto che l'atto di revoca, sottoscritto non dal direttore provinciale ma da soggetto da lui delegato, fosse valido per essere quella sottoscrizione riconducibile ad una mera delega di sottoscrizione e non di poteri.

Anche quest'ultimo motivo è infondato, dovendosi qui applicare i principi sulla delega di sottoscrizione enunciati dalla giurisprudenza di legittimità, secondo i quali la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento conferita, ai sensi dell'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, dal dirigente a un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente, avendo natura di delega di firma e non di funzioni, non richiede, per la sua validità, l'indicazione del nominativo del soggetto delegato, né del termine di validità, poiché tali elementi possono essere individuati anche mediante ordini di servizio, idonei a consentire ex post la verifica del potere in capo al soggetto che ha materialmente sottoscritto l'atto (Cass., 18 luglio 2025, n. 20093; 5 agosto 2024, n. 21972; 29 marzo 2019, n. 8814).

Il principio non trova limitazione nella circostanza che nel caso di specie non si tratti di sottoscrizione dell'atto impositivo ma di revoca

dell'autorizzazione alla esecuzione di operazioni intracomunitarie, ai sensi dell'art. 35 cit., poiché la diversa natura dell'atto non implica che l'interpretazione giurisprudenziale sia inapplicabile per ipotesi come quella ora al vaglio della Corte, prescindendo la ricostruzione giurisprudenziale sulla delega di sottoscrizione dalla distinzione dell'atto qui controverso rispetto all'atto impositivo.

In definitiva il ricorso va rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la società al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano nella misura di € 8.200,00 oltre spese prenotate a debito. Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, nella misura pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis del medesimo articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella adunanza camerale del 25 marzo 2026

La Presidente

Giulia IOFRIDA