

La Direzione Regionale dell'Agenzia Entrate ed i poteri di verifica fiscale

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 27 Ottobre 2014

analisi dei poteri effettivi di verifica fiscale nei confronti dei contribuenti da parte delle direzioni regionali dell'Agenzia delle entrate

Con la sentenza n. 20915 del 3 ottobre 2014 (ud. 17 giugno 2014) la Corte di Cassazione ha affermato 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".

Direzione Regionale dell'Agenzia Entrate ed i poteri di verifica fiscale - NOTE

Con la sentenza in esame si chiude una vertenza che, di fatto, cassa alcuni pronunciamenti di merito che qui ricordiamo.

- La sentenza di Treviso. La Commissione tributaria provinciale di Treviso, sez. VIII, con sentenza n. 82 del 31 agosto 2011, ha dichiarato illegittimo l'avviso di accertamento impugnato, in quanto fondato su un pvc

“redatto direttamente dai funzionari della Direzione Regionale delle Entrate,....in quanto alla Direzione Regionale delle Entrate sono state attribuite fondamentalmente le sole funzioni di programmazione....., mentre il tredicesimo comma del citato art. 7 della legge n. 358/1991 ha specificato che le attività di verifica e d'ispezione nei confronti dei contribuenti sono attribuite all'esclusiva competenza degli uffici indicati nel precedente decimo comma dello stesso articolo e dei reparti della guardia di finanza, di talchè tutti gli atti successivi che abbiano tratto origine dal suddetto illegittimo comportamento sono nulli e improduttivi di qualsiasi effetto giuridico nei confronti del contribuente, ivi incluso il conclusivo avviso di accertamento”.

- La sentenza di Padova. La Commissione tributaria provinciale di Padova, sez. IX, con sentenza n. 72 del 20 ottobre 2011 ha affermato la legittimità del pvc redatto dall'Ufficio Antifrode della direzione regionale, in quanto l'art. 27, comma 15, del D.L. 185/2008, convertito con legge 2/2009, assegna all'Agenzia delle Entrate la riorganizzazione per far fronte ai controlli ed accertamenti nei confronti dei grandi contribuenti, e proprio per questo motivo, attraverso atti regolamentari di normazione cd. secondaria, ha predisposto appositi uffici.

- La sentenza di Milano. Con sentenza n. 80 del 2 marzo 2001, la XXXVI sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha annullato l'avviso di accertamento emesso sulla base di un processo verbale di constatazione redatto da funzionari della Direzione regionale.

I giudici milanesi prendono le mosse dalla Costituzione, in particolare dall'art. 14, che prevede una riserva di legge con riguardo ai casi e modi secondo cui si possono eseguire ispezioni domiciliari, che in particolare stabilisce che “Gli accertamenti e ispezionia fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali”.

Ne consegue che gli uffici preposti ai fini suddetti non possono non derivare il loro potere di verifica direttamente da norme di legge che li individuino con precisione e ne specifichino le attribuzioni.

Orbene, a seguito dell'istituzione delle Agenzie delle Entrate, avvenuto con D.Lgs. 30/7/1999 n. 300, l'art. 23 del D.P.R. 26/3/2001 n. 107 (Regolamento di organizzazione del Ministero delle finanze) ha abrogato tutte le norme relative all'Amministrazione finanziaria che presentavano

caratteri d'incompatibilità con le disposizioni del D.Lgs. n. 300/1999, con le disposizioni del suddetto Regolamento e con quelle indicate dallo stesso decreto. Fra le disposizioni abrogate vi è l'art. 62-sexies, comma 2, del D.L. 30/8/1993 n. 331 (convertito con L. 29/10/1993 n. 427), che espressamente prevedeva il potere delle Direzioni regionali di eseguire verifiche fiscali e comunicare i relativi risultati agli Uffici competenti ai quali era poi devoluta la fase dell'accertamento.

Né – secondo gli estensori della sentenza - il potere di verifica può derivare dall'art. 2, comma 4, del regolamento di amministrazione del 30 novembre 2000, n.4, che rimette al direttore dell'agenzia l'organizzazione delle strutture di vertice e ai relativi provvedimenti emessi.

“La citata imprescindibilità che il potere di effettuare verifiche fiscali si fondi su una normativa statale speciale rende evidente l'impossibilità che tale potere possa trovare la sua fonte in normative di rango inferiore quali sono quelle citate dall'ufficio”.

Per altro verso la suddetta esclusione – per i giudici milanesi – è confermata dall'art. 27 del D.L. 29/11/2008 n. 185 (convertito dalla Legge 28/1/2009 n. 2) che, con decorrenza dal 1° gennaio 2009, ha attribuito alle Direzioni regionali delle entrate (così come la stessa A.F. afferma nella sua circolare 9 aprile 2009 n. 13/E i poteri di accesso, ispezione e verifica previsti dagli artt. 31 e seguenti del D.P.R. n. 600/73 e dall'art. 51 e seguenti del D.P.R. n. 633/72 per i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiore a cento milioni di euro).

- La sentenza di Bari. Con sentenza n. 132 dell'11 dicembre 2009 (ud. del 20 novembre 2009) la Commissione tributaria regionale di Bari, Sez. VI, aveva confermato la sentenza di primo grado¹ che aveva ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento fondato e motivato sulla base del contenuto di un processo verbale di constatazione effettuato dagli uffici della Direzione Regionale delle Entrate, per carenza assoluta di potere.

I primi giudici hanno ritenuto

“ illegittimo l'atto di accertamento per illegittimità dell'atto istruttorio (p.v.c.) perché né alcuna norma di legge né lo Statuto dell'agenzia delle Entrate né il Regolamento di Amministrazione attribuiscono alla Direzione Regionale il potere di accessi, ispezioni e verifiche le quali sono demandate esclusivamente agli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate e alla Guardia di Finanza”.

Detta sentenza è stata appellata davanti la Commissione Regionale, per violazione e falsa applicazione dell'art. 62 comma 1 D.Lgs. n. 300/1999, delle norme del Regolamento di amministrazione e dell'art.7 comma 13 della Legge n. 358/91, sostenendo che la Direzione Regionale ha piena titolarità ad eseguire con propri funzionari ispezioni e verifiche. Rileva in proposito che l'[art. 62](#) comma 1 del D.Lgs. n. 300/99 attribuisce alla competenza dell'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”.

Ed ancora, che il comma 2 del suddetto articolo statuisce che

“L'Agenzia è competente a svolgere i servizi relativi all'amministrazione, alla riscossione ed al contenzioso dei tributi diretti e dell'imposta sul valore aggiunto già di competenza del Dipartimento delle Entrate e del Ministero delle Finanze o affidate alla sua gestione”.

Rileva, inoltre, che l'art. 61 comma 2 del suddetto decreto attribuisce alle agenzie fiscali autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria e che l'art. 66 comma 3 afferma che

“L'articolazione degli uffici, a livello centrale e periferico, è stabilita con disposizioni interne che si conformano alle esigenze della conduzione aziendale”.

Sostiene, dunque, l'Ufficio che, sulla base delle suddette norme, l'Agenzia delle Entrate ha disciplinato la propria organizzazione adottando lo Statuto e il Regolamento di amministrazione ai quali vanno aggiunti i provvedimenti emanati dal Direttore dell'Agenzia previsti sia dagli art.66 comma 3 e 68 comma 1 del D.Lgs. n. 300/99 sia dall'art. 6 dello Statuto sia, ancora, dall'art. 2 commi 1 e 4 del Regolamento di amministrazione.

E fra tali provvedimenti il Direttore dell'Agenzia ha emanato quello n. 36122 del 23/2/2001 e successive modificazioni con cui, è stato istituito presso la Direzione Regionale della Puglia un “Ufficio controlli fiscali” incardinato nel “Settore accertamento” tra le cui attribuzioni v'è anche quella di eseguire verifiche ed altre indagini tributarie nei confronti dei contribuenti.

Tale potere operativo delle Direzioni regionali, dunque, discende dall'applicazione della previsione di cui all'art. 4 comma 3 del Regolamento di amministrazione in virtù del quale le strutture regionali, oltre alle funzioni di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo degli Uffici locali, “svolgono attività operative di particolare rilevanza nei settori della gestione dei tributi, dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso”.

Secondo l'Ufficio, dunque, l'abrogazione del comma 2 dell'art. 62-sexies del D.L. n. 331/1993 - che attribuiva il potere di indagine fiscale anche alle Direzioni Regionali delle Entrate - non è riferito alle attuali direzioni regionali quali organi delle novelle Agenzie Fiscali bensì era riferito alle direzioni quali organi del Ministero delle Finanze soppressi a seguito dell'abrogazione dell'art. 7 comma 1 della Legge n. 358/1991 che ne prevedeva la costituzione.

I giudici di secondo grado – CTR Puglia, Sez. VI, 11 dicembre 2009, n.132- hanno però ritenuto infondato l'appello dell'Ufficio.

Anche i giudici del riesame, prendendo le mosse dal'art. 14 della Carta Costituzionale, rilevano che l'abrogazione dell'art. 62-sexies, comma 2, del D.L. 30/8/1993 n. 331 (convertito con L.

29/10/1993 n. 427), che espressamente prevedeva il potere delle Direzioni regionali di eseguire verifiche fiscali e comunicare i relativi risultati agli Uffici locali competenti ai quali era poi devoluta la fase dell'accertamento,

“ non può che interpretarsi inequivocabilmente nel senso che la volontà del Legislatore del 1999 è stata quella di escludere le Direzioni regionali dalla possibilità di effettuare accessi, ispezioni e verifiche. È ovvio, pertanto, che tale facoltà non potesse sopravvivere per effetto di una norma di carattere puramente amministrativo e regolamentare qual è la Delibera del Direttore dell'Agenzia 30 novembre 2000 n. 4 art. 4.

Al limite, poteva tutt'al più legittimarsi l'intervento della Direzione regionale in ossequio all'art. 11 dello Statuto dell'Agenzia che, nell'ambito dei poteri di controllo e coordinamento degli uffici locali che dipendono dalla Direzione Regionale, attribuisce eccezionalmente a questa poteri sostitutivi in caso di inerzia dei suddetti uffici. Ma non è questo il caso”.

Per altro verso la suddetta esclusione – per i giudici pugliesi –

“ è indirettamente confermata dalla recente disposizione portata dall'art. 27 del D.L. 29/11/2008 n. 185 (convertito dalla Legge 28/1/2009 n. 2) che, con decorrenza dal 1° gennaio 2009, ha attribuito alle Direzioni regionali delle entrate (così come la stessa A.F. afferma nella sua circ. 9 aprile 2009 n. 13/E i poteri di accesso, ispezione e verifica previsti dagli artt. 31 e seguenti del D.P.R. n. 600/73 e dall'art. 51 e seguenti del D.P.R. n. 633/72 per i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiore a cento milioni di euro.

La formulazione della disposizione testé citata induce, quindi, a ritenere che la stessa non avrebbe avuto ragion d'essere se altra norma preesistente avente forza di legge avesse già previsto l'attribuzione alla Direzioni regionali dei poteri di accesso, ispezione e verifica o l'avesse previsti con riferimento ad un limite di volume d'affari, ricavi o compensi superiore a quello di cento milioni di euro”.

A tale proposito viene richiamata a supporto la suddetta circolare dell'Agenzia delle Entrate Dir. Centr. Accertamento n. 13/E del 9/4/2009 che, al Punto 2.1.2. lett. b) Accertamenti, recita: “A decorrere dal 1° gennaio 2009, il trasferimento alla strutture di nuova costituzione delle Direzioni Regionali delle attività di accertamento nei confronti dei grandi contribuenti..... (volume d'affari, ricavi o compensi non inferiori a 100 milioni di euro).....rappresenta una delle principali novità introdotte dall'art. 27 del D.L. n. 185/2008 lett. c del comma 14.

Con riferimento invece all'accertamento relativo alle annualità in cui il contribuente non raggiunge in dichiarazione la soglia in parola la competenza resta incardinata sull'Ufficio locale territorialmente competente e ciò fino all'istituzione delle Direzioni Provinciali.

In sintesi, il riferimento ai dati di dichiarazione fa sì che l'attribuzione della competenza tra le Direzioni Regionali e gli Uffici locali si realizzi in via autonoma per ciascun periodo d'imposta”.

Da ciò ne deriva, per i giudici, “ che la stessa Amministrazione Finanziaria abbia essa stessa ritenuto che – a prescindere da quanto stabilito con provvedimento non avente forza di legge, qual è la Delibera 30 novembre 2000 n. 4 art. 4 – le competenze della Direzione regionale e degli Uffici locali fossero del tutto distinte e che solo a questi ultimi competesse l'attività di accertamento, a maggior ragione nella fase operativa delle ispezioni e verifiche, che, invece, viene ora estesa alle Direzioni regionali limitatamente ai grandi contribuenti”.

Ne consegue, pertanto, “ l'illegittimità dell'accertamento basato su di un atto, il processo verbale di constatazione, riferito ad un'attività riveniente da organo non legittimato a porla in essere”.

Già in nostri precedenti interventi² avevamo avuto modo di dissentire dalle sentenze di merito sopra indicate.

I giudici di merito – fatta eccezione dei giudici di Padova - continuavano a ritenere che l'abrogazione dell'articolo 62-sexies del D.L. 331/1993 (che attribuiva anche agli organi regionali il potere di effettuare attività di verifica), ad opera del Dpr 107/2001, fosse indicativa della volontà del legislatore da una parte di estromettere le Direzioni regionali dall'attività di controllo esterna e dall'altra parte di confermare la permanenza in vigore dell'articolo 7, comma 13, della legge 358/1991, che attribuirebbe solo agli uffici periferici dell'Agenzia nonché alla Guardia di finanza la competenza esclusiva allo svolgimento delle attività di verifica e di ispezione.

Inoltre, i giudici di merito si facevano forti dell'art. 27 del D.L. 29/11/2008 n. 185 (convertito dalla Legge 28/1/2009 n. 2) che, con decorrenza dal 1° gennaio 2009, ha attribuito alle Direzioni regionali delle entrate i poteri di accesso, ispezione e verifica per i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiore a cento milioni di euro.

Come già rilevato in dottrina³ “ l'abrogazione dell'articolo 62-sexies, a partire dal 25 aprile 2001, ossia successivamente alla nascita dell'agenzia delle Entrate (1/1/2001), è quindi avvenuta con il preciso scopo di consentire il trasferimento dei compiti, poteri e funzioni dal dipartimento delle Entrate all'agenzia delle Entrate. Da tale momento, quindi, sono il D.lgs 300/1999 e le disposizioni regolamentari (statuto, regolamento e provvedimenti organizzativi) che stabiliscono il suo funzionamento ed è soltanto a tali disposizioni che bisogna far riferimento quanto alle attribuzioni degli organi interni all'Agenzia”.

Ed è proprio dalla lettura del D.lgs 300/1999 - articoli 57, comma 1, 62, comma 1 e 66, commi 1 e 3 – che emerge che all'Agenzia delle Entrate, per il raggiungimento dei suoi obiettivi istituzionali, sono stati trasferiti - nella loro completezza e pienezza - tutti i rapporti giuridici, i poteri, le competenze e le funzioni in precedenza svolte dal dipartimento delle Entrate (oltre che talune funzioni in precedenza svolte dagli

uffici del ministero), tra cui la capacità di svolgere attività di controllo e demanda l'organizzazione interna dell'Agenzia alla stessa Agenzia.

Alle già pregevoli eccezioni dottrinarie poste nell'intervento richiamato, che fissano dei punti normativi netti (che vanno comunque sempre ribaditi proprio per permettere una definizione della questione solo sul piano strettamente normativo⁴), cosa che oggi la Corte di Cassazione ha fatto, avevamo, inoltre, ricordato che in materia tributaria non vige il principio, presente invece nel codice di procedura penale, secondo cui è inutilizzabile la prova acquisita irrualmente, e pertanto gli organi deputati all'accertamento possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica della attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico (cfr. Cass. sentenza n. 8273 del 31 ottobre 2002, dep. il 26 maggio 2003).

Nel caso in questione, comunque, non si può parlare neanche di prove irruali, atteso che l'eccezione di parte - accolta dai soli giudici di merito – che già ci sembrava più strumentale che reale, per le considerazioni svolte dalla richiamata dottrina, ha trovato il sigillo normativo da parte della Cassazione.

In secondo luogo, per giurisprudenza conforme, il contribuente che presenta un ricorso ad un ufficio incompetente viene rimesso nei termini, in quanto si sostiene che l'Agenzia delle Entrate è unica, e che gli uffici sono mere articolazioni.

Come si poteva quindi sostenere che una verifica effettuata da un organo dell'Agenzia delle Entrate potesse essere considerata illegittima ?

Come è stato già autorevolmente affermato ⁵ quale che sia l'Organo dell'Agenzia che esegue una determinata attività, i relativi effetti devono essere ricondotti sempre ed esclusivamente all'Agenzia nel suo complesso. Ciò “ è tanto più evidente nel caso affrontato dalla sentenza patavina dalle cui motivazioni si evince che la verifica è stata condotta da funzionari dell'Ufficio Grandi Contribuenti prestati all'Ufficio Antifrode. Questo a confermare, e non potrebbe essere altrimenti, che c'è forte commistione nell'attività degli organi interni dell'Agenzia i cui effetti sono pur sempre a quest'ultima riconducibile”⁶.

10 ottobre 2014

Gianfranco Antico

1 Cfr. FERRARO, Direzioni regionali e provinciali: quali poteri ?, in “ Fiscooggi”, edizione del 12 aprile 2008, che con un preciso e puntuale commento – degno di esame - analizza e cassa la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Bari (sentenza n. 12/23/08, dep. il 19 marzo 2008) – che ha suscitato un certo clamore – che ha sancito l’illegittimità di un avviso di accertamento emesso in quanto basato su un p.v.c. redatto da una Direzione regionale.

2 Cfr. fra l'altro ANTICO, Le direzioni regionali sono titolari del potere di verifica, in [www.https://www.commercialistatelematico.com](https://www.commercialistatelematico.com), 2012.

3 FERRARO, Direzioni regionali e provinciali: quali poteri ?, in “ Fiscooggi”, edizione del 12 aprile 2008.

4 Cfr. il prezioso studio di FAGGION, L’attività di verifica tra competenza delle Direzioni regionali e competenza degli uffici periferici: analisi del problema, in “ Bollettino Tributario”, n.10/2012, pag. 784.

5 PISTOLESI, Avviso illegittimo se fondato su un processo verbali di constatazione della Direzione Regionale, in “ Corriere Tributario”, 2008, 2101 ss.

6 FAGGION, L’attività di verifica tra competenza delle Direzioni regionali e competenza degli uffici periferici: analisi del problema, in “ Bollettino Tributario”, n.10/2012, pag. 784.