Le Direzioni Regionali sono organi con poteri di verifica

di Gianfranco Antico

Pubblicato il 27 Aprile 2017

anche le Direzioni Regionali delle Entrate sono dotate di potere di accesso, ispezione e verifica ispettiva

Con l'ordinanza n. 4484 del 21 febbraio 2017, la Corte Suprema di Cassazione, ha dato continuità, ai principi espressi da una serie di pronunce precedenti (fra le altre Cass. nn. 20915/2014, 24263/2015, 846/2016, 4648/2016 e 4649/2016), "*secondo i quali in materia di accertamento, le Direzioni regionali delle Entrate sono dotate di potere di accesso, ispezione e verifica ispettiva in attuazione delle previsioni di autorganizzazione dell'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 66, comma 3, del d.lgs. n. 300 del 1999 e del Regolamento di amministrazione n. 4 del 3 novembre 2000, il cui esercizio, peraltro, è limitato, ai sensi dell'art. 27, comma 13, del d.l. n. 185 del 2008, ai soli casi di contribuenti titolari di ingenti volumi di affari, rimanendo, in tutti gli altri casi, l'Agenzia delle Entrate titolare dei poteri e delle competenze relative alla gestione dei tributi erariali, già propri del Dipartimento delle Entrate del Ministero delle Finanze*".

Breve nota

Sembra un argomento e una soluzione scontata, e invece, continua ad essere oggetto di intervento dei massimi giudici, nonostante sul punto si sia formato una giurisprudenza granitica.

Già con la **sentenza n. 20915 del 3 ottobre 2014** (ud. 17 giugno 2014) la Corte di Cassazione aveva 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*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

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".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

E con l'**ordinanza n. 848 del 19 gennaio 2016** (ud. 26 novembre 2015) aveva ancora confermato tale posizione, cui ha fatto seguito la sentenza n. 5727 del 23 marzo 2016 (ud. 18 gennaio 2016), con cui la Corte di Cassazione ha dato ulteriore continuità al principio di diritto secondo cui "*In tema di accertamenti tributari, il D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in L. 28 gennaio 2009, n. 2, non ha attribuito alle Direzioni regionali delle entrate una competenza in materia di accertamento fiscale prima inesistente, ma ha inteso 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*" (Sez. 5, Sentenza n. 20915 del 03/10/2014, Rv. 632908; conf. n. 24263 del 27/11/2015, Rv. 637514).

Come già rilevato **in dottrina**[1] "*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 Dlgs 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. n. 300/1999** (artt. 57, c. 1, 62, c. 1, e 66, cc. 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.

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 giuridico[2]), che hanno trovato ancora una volta il sigillo normativo della Corte di Cassazione, aggiungiamo, inoltre, che in materia tributaria non vige il principio, presente invece nel codice di procedura penale, secondo cui è inutilizzabile la prova acquisita irritualmente, e pertanto gli organi deputati all'accertamento possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica dell'attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico (nel caso in questione,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

comunque, non si può sostenere neanche che trattasi di prove irrituali). Pertanto, 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.

Nel caso in questione, comunque, non si può parlare neanche di prove irrituali, 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.

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*"[3].

27 aprile 2017

Gianfranco Antico

1 FERRARO, *Direzioni regionali e provinciali: quali poteri ?*, in *Fiscooggi*, edizione del 12 aprile 2008.

2 Cfr. lo 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.

3 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. La CTP 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, c. 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

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D