

AUMENTANO I GRANDI CONTRIBUENTI Il provvedimento del Direttore generale dell'Agazia

di Gianfranco Antico

Per effetto dell'unificazione degli uffici, disposta dalla L. 29.10.1991 n. 358, sono stati soppressi gli uffici delle imposte dirette e dell'Iva, e pertanto ove nel D.P.R. n. 600/73 si parla ancora di "uffici delle imposte" e nel D.P.R. n. 633/72 si parla di "uffici dell'imposta sul valore aggiunto", deve intendersi ufficio locale dell'Agazia delle Entrate.

Dopo la riforma intervenuta con il D.Lgs. 30.7.1999 n. 300, le funzioni cosiddette operative in tema di fiscalità erariale, a partire dall'1.1.2001, sono state assegnate all'Agazia delle Entrate, ente pubblico non economico, dotato di un elevato grado di autonomia (statutaria, amministrativa, organizzativa e contabile), e legato al Ministero dell'Economia e delle Finanze da una convenzione, nella quale sono stabiliti gli obiettivi da raggiungere e gli indicatori utilizzati per la misurazione degli stessi.

Ai sensi dell'art. 62 del citato D.Lgs. n. 300/99, le Entrate svolgono tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali non assegnate alla competenza di altre agenzie, enti od organi, con il precipuo fine di perseguire il massimo livello di adempimento degli obblighi fiscali sia attraverso l'assistenza ai contribuenti, sia attraverso i controlli volti a contrastare gli inadempimenti e l'evasione fiscale.

Le norme sull'organizzazione e sulla disciplina degli uffici finanziari, incompatibili con le disposizioni del D.Lgs. n. 300/1999, sono state abrogate a seguito dell'entrata in vigore del regolamento di cui all'art. 58, comma tre, dello stesso Decreto Legislativo (regolamento concernente l'organizzazione, la disciplina degli uffici e le dotazioni organiche del Ministero delle Finanze).

La riconosciuta piena autonomia, nei limiti stabiliti dalla legge (la funzione permane strettamente pubblicistica¹), non le svincola – naturalmente - dal controllo della Corte dei Conti (oltre ai normali controlli sulla gestione e sui risultati che derivano dal recepimento di metodologie di stampo aziendalistico nella conduzione delle attività, e ai numerosi e incisivi controlli di *audit* sulla regolarità delle attività degli Uffici).

Tale forma organizzativa – uffici locali sparsi sul territorio, competenti su tutte le attività – dal 1° gennaio 2009 è stata tuttavia superata dalla nascita delle Direzioni provinciali, competenti sull'intero territorio provinciale, e la trasformazione degli uffici locali in uffici territoriali, aventi competenze limitate. Mentre l'attività di accertamento, verifiche, contenzioso e riscossione è demandata alla Direzione provinciale.

E' stato infatti riscritto l'art. 5 del regolamento di amministrazione, che disciplina gli uffici periferici dell'Agazia. Esso prevede che gli attuali 384 uffici locali vengano sostituiti da 106

¹ Il carattere pubblicistico è sancito dall'art.61 del D.Lgs.n.300/1999, "e serve a fugare una serie di perplessità, pur autorevolmente sostenute, in merito ad una non meglio precisata privatizzazione di una funzione statale essenziale, come quella attinente al prelievo tributario". Cfr. LUPI, *La disciplina delle Entrate*, in *Trattato di Diritto Amministrativo*, a cura di Cassese, pag.2688, Milano, 2003

strutture di livello, appunto, provinciale. Più precisamente, verranno istituite 103 direzioni provinciali (due nelle province di Roma, Milano e Torino), mentre in Valle d'Aosta, Trento e Bolzano le attuali strutture direzionali assumeranno anche le funzioni operative.

Il potere di firma sugli atti viene accentrato in capo al Direttore provinciale, che naturalmente mantiene la possibilità di delegarla ad altri dirigenti e funzionari.

Le Direzioni provinciali saranno articolate al loro interno in uno o più Uffici territoriali e in un Ufficio controlli. La ripartizione di compiti tra gli Uffici territoriali e l'Ufficio controlli è stata formalizzata in un atto del Direttore generale dell'Agenzia delle Entrate del 27 novembre 2008.

Gli Uffici territoriali curano l'assistenza ai contribuenti, la gestione delle imposte dichiarate, i rimborsi e le tipologie di controllo a maggiore diffusione sul territorio, quelle cioè che, potendo interessare, per loro natura, la generalità dei contribuenti (ad esempio, accertamenti in materia di registro), richiedono una maggiore vicinanza degli uffici ai contribuenti per agevolare loro l'assolvimento degli obblighi fiscali.

L'ubicazione degli Uffici territoriali corrisponderà generalmente a quella dei preesistenti Uffici locali, al fine di continuare a soddisfare l'esigenza di un'ampia presenza sul territorio (ancora oggi sono molti i contribuenti che per ragioni di età o culturali non intendono rinunciare al rapporto "fisico" con l'ufficio), e cureranno l'informazione e l'assistenza ai contribuenti, la gestione delle imposte dichiarate, i rimborsi e le attività di controllo di seguito indicate: controllo formale delle dichiarazioni e degli atti; accertamenti parziali di cui all'art. 41-bis del D.P.R. n.600/73, limitatamente a quelli automatizzati; attività di controllo esterno, limitatamente a quella finalizzata al rispetto degli obblighi strumentali e alla rilevazione e al riscontro di informazioni e dati, con particolare riferimento a quelli rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore; accertamenti in materia di imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni e tributi collegati.

L'Ufficio controlli cura le funzioni di controllo e accertamento diverse da quelle affidate agli uffici territoriali, nonché il contenzioso e la riscossione e si articola in Aree, fino a un massimo di quattro, individuate in base alla numerosità e alle caratteristiche delle diverse tipologie di contribuenti e ai differenti tipi di attività da svolgere.

L'attivazione delle Direzioni Provinciali - avviata già all'inizio del 2009 (la prima a partire è stata Bologna) - sarà portata a termine nell'arco massimo di due anni.

Gli Uffici locali, naturalmente, continueranno a operare, con le attuali competenze e circoscrizioni territoriali, fino alla data di attivazione delle rispettive Direzioni provinciali.

Nell'ambito di ciascuna provincia la competenza a trattare i rimborsi Iva è attribuita all'Ufficio territoriale individuato con provvedimento del Direttore provinciale.

Nuovo assetto assume anche la Direzione Centrale Accertamento, che viene ridisegnata sulla base delle tipologie di contribuenti da controllare con un unico ufficio competente a emanare le direttive. Si passa, dunque, da una organizzazione dell'attività di contrasto all'evasione suddivisa per tipologia di controllo (verifiche, accertamenti formali, controlli sostanziali) ad una organizzazione incentrata sulla tipologia di contribuenti da controllare (soggetti di grandi

dimensioni, piccole imprese, professionisti).

I soggetti di grandi dimensioni

Il c.d. Decreto anti crisi (D.L. n. 185/08, conv. in L. n. 2/2009) accanto alle misure economiche dirette al sostegno dei consumi ed al reddito delle famiglie contiene una serie di interventi fiscali. Fra queste si possono annoverare quelle concernenti l'esercizio dei controlli sostanziali nei confronti dei *soggetti di grandi dimensioni*².

L'art. 27, comma da 9 a 15, del D.L. n. 185/2008, con portata certamente innovativa, ridefinisce la soglia di *soggetto di grandi dimensioni*, modifica la tempistica dei controlli sostanziali nei confronti degli stessi nonché precisa le attribuzioni dei soggetti competenti per l'esercizio delle attività di controllo.

Il comma 9 del citato art. 27 del D.L. n. 185/08 dispone che *“per le dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e le dichiarazioni IVA delle imprese di più rilevante dimensione, l'Agenzia delle entrate attiva un controllo sostanziale entro l'anno successivo a quello della presentazione”*.

Secondo la disposizione in esame, quindi, sui soggetti di grandi dimensioni andrà effettuato un controllo sostanziale con cadenza annuale secondo i criteri di selezione stabiliti al successivo comma 11. Tale norma rappresenta un elemento di novità rispetto al precedente regime - art. 42 della L.23.12.2000, n. 388 - , che disponeva nei confronti dei soggetti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiore a 50 miliardi di lire (*rectius* € 25.822.845), che l'attività di controllo sostanziale si sarebbe dovuta esercitare almeno una volta ogni due anni.

Il comma 10 della disposizione legislativa sotto osservazione, anch'essa di portata innovativa, modifica la soglia di importo del volume d'affari, ricavi o compensi sulla scorta dei quali considerare il soggetto passivo d'imposta un soggetto di *grandi dimensioni*.

Ed invero, mentre l'art. 42 della L. n. 388/2000 considerava soggetti di grandi dimensioni i contribuenti, alternativamente, con volume d'affari, ricavi o compensi pari a € 25.822.845, il comma 10 dispone adesso che *“si considerano imprese di più rilevante dimensione quelle che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di euro. Tale importo è gradualmente diminuito fino a cento milioni di euro entro il 31.12.2011. Le modalità della riduzione sono stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, tenuto conto delle esigenze organizzative connesse all'attuazione del comma 9”*.

Conseguentemente, il legislatore attraverso l'innalzamento della soglia dei soggetti di rilevanti dimensioni ha, per un verso, *ristretto* la platea dei soggetti rientranti in tale categoria e, per altro verso, ha intensificato la frequenza dei controlli sostanziali da ogni due anni all'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Il comma 11 dell'art. 27, del D.L.n. 185/2008 si occupa dei criteri di selezione dei soggetti da sottoporre a controllo sostanziale, disponendo che *“il controllo sostanziale previsto dal comma 9 è realizzato in modo selettivo sulla base di specifiche analisi di rischio concernenti*

² Sul punto cfr. Antico-Farina, *“Controlli nei confronti dei soggetti di grandi dimensioni. Novità del D.L. n. 185/2008”*, in *“La Settimana fiscale”*, n. 2/2009, pag. 31

il settore produttivo di appartenenza dell'impresa o, se disponibile, sul profilo di rischio della singola impresa, dei soci, delle partecipate e delle operazioni effettuate, desunto anche dai precedenti fiscali“.

Nella selezione dei soggetti da sottoporre a controllo l'Amministrazione Finanziaria dovrà svolgere un esame comparativo della *pericolosità fiscale* del soggetto desunta dal settore produttivo di appartenenza, della composizione societaria ovvero degli eventuali precedenti fiscali.

Tale indicazione, invero, ricalca quanto già precedentemente affermato in documenti di prassi (cfr. C.M. n. 2/2007 e C.M. n. 6/2008) che esortavano già gli uffici periferici ad una selezione dei soggetti che tenesse conto dell'*analisi del rischio di pericolosità fiscale* del soggetto.

Il legislatore, inoltre, finalizza il controllo sostanziale sui soggetti di rilevanti dimensioni anche rispetto delle risposte alle istanze di interpello presentate dagli stessi soggetti : il comma 12, dell'art. 27, del D.L. n. 185/2008, ha previsto che *“Le istanze di interpello di cui all'[articolo 11](#), comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212, all'[articolo 21](#), della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e all'[articolo 37-bis](#), comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, proposte dalle imprese indicate nel precedente comma 10 sono presentate secondo le modalità di cui al D.M. 13 giugno 1997, [n. 195](#), ed il rispetto della soluzione interpretativa oggetto della risposta viene verificato nell'ambito del controllo di cui al precedente comma 9“.*

Il controllo nei confronti dei soggetti di rilevanti dimensioni, quindi, oltreché diretto al normale rispetto della normativa fiscale risulterà funzionale alla verifica della conformazione del contribuente alle risposte delle istanze di interpello per così dire *ordinario* (art. 11 della L. n. 212/2000), *disapplicativo* (art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973) nonché a quello reso dal Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Con provvedimento prot. 2009/189542 del 16 dicembre 2009 del Direttore generale dell'Agenzia delle Entrate è stata disposta la riduzione del parametro di riferimento per l'individuazione delle imprese di più rilevante dimensione ai sensi dell'art. 27, comma 10 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dall'articolo 1 della legge 28 gennaio 2009 n. 2.

A decorrere dal 1° gennaio 2010, si considerano imprese di più rilevante dimensione quelle che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a duecento milioni di euro.

Tale valore è utilizzato ai fini dell'individuazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto delle imprese di cui al periodo precedente per le quali l'Agenzia delle entrate attiva un controllo sostanziale, di norma, entro l'anno successivo a quello della relativa presentazione, ai sensi dell'articolo 27, comma 9 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dall'articolo 1 della legge 28 gennaio 2009 n. 2.

Come abbiamo visto, l'art. 27, commi 9 e 10 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dall'art. 1 della legge 28 gennaio 2009, n. 2, ha previsto, analogamente a quanto avviene nelle principali amministrazioni fiscali estere, controlli più

frequenti e mirati nei confronti delle imprese di più rilevante dimensione ai fini del potenziamento della complessiva azione di contrasto.

Si legge nel provvedimento che tale strategia ha comportato anche una riorganizzazione delle strutture centrali e territoriali dell'Agenzia al fine di favorire specifiche analisi di rischio e conseguenti misure di contrasto dei più rilevanti fenomeni di elusione ed evasione.

Proprio con riguardo ai cosiddetti grandi contribuenti, tenuto conto della elevata pericolosità fiscale riscontrata negli ultimi anni e del rilevante impatto finanziario determinato dalle violazioni riscontrate è stata prevista un'accurata attività di analisi che, tenendo conto anche del settore produttivo dell'impresa perviene all'attribuzione di un livello di rischio a ciascun grande contribuente, finalizzata a differenziare l'azione di controllo nei confronti di tali soggetti.

Tenuto conto, pertanto, delle esigenze organizzative connesse al graduale potenziamento delle strutture individuate per la gestione del processo di controllo dei contribuenti di più rilevante dimensione, il citato comma 10 ha demandato ad appositi provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate la progressiva riduzione dell'ammontare del volume d'affari o dei ricavi dei soggetti che rientrano in tale platea di contribuenti, che viene definita nella misura di duecento milioni di euro per l'anno 2010.

Ai fini della determinazione di tale ultimo ammontare di volume d'affari o ricavi e della conseguente individuazione dei contribuenti nei confronti dei quali sono espletate le attività di cui ai commi 9, 11 e 12 del predetto articolo 27, si applicano i criteri definiti con il Provvedimento prot. n. 54291 del 6 aprile 2009.

30 dicembre 2009

Gianfranco Antico