

L'Agenzia delle Entrate

Istituzione, autonomia, attribuzioni, articolazioni, attività.

Dott. Vincenzo Manto

Enna, 19/10/2023

La riforma del sistema tributario del 1972/1973: la mancata riorganizzazione dell'amministrazione finanziaria

- **La necessità di un riordino dell'amministrazione Finanziaria** si era posta già in occasione della riforma tributaria del 1973, nella consapevolezza che le novità introdotte esigevano un adeguamento dell'apparato chiamato a gestirle, per renderlo idoneo ad assolvere i nuovi compiti previsti dalla legge.
- La riforma introdusse il principio dell'**autoliquidazione** dell'imposta ed una conseguente evoluzione dei controlli fiscali.
- Il **D.P.R. 633/72** (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) ed il **D.P.R. 600/73** (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi).
- All'epoca, però, non si pose mano all'assetto amministrativo, che rimase pressoché immutato fino al 1991.

La legge 29.10.1991, n. 358

- **Il primo passo in senso riformista fu compiuto con la l. 29.10.1991, n. 358** che delineò un modello organizzativo di tipo piramidale, in cui gli **uffici venivano articolati per funzioni**.
- L'amministrazione finanziaria era incardinata all'interno del **Ministero delle Finanze** presso cui erano incardinati **tre Dipartimenti Centrali**, distinti in ragione della diversità di materia trattata (Dipartimento del territorio; Dipartimento delle dogane; **Dipartimento delle entrate**), che sovrintendevano alla gestione del sistema.
- In relazione alla entrate venivano istituite le **Direzioni regionali delle entrate** con competenza territoriale corrispondente alla circoscrizione regionale.
- Al livello periferico, s'introducevano gli **uffici unici delle entrate** (che sostituivano i precedenti uffici delle imposte dirette, dell'IVA e del registro)
- **Benché si trattasse di un disegno organico di riordino**, teso a rendere più funzionale l'Amministrazione finanziaria, anche in considerazione della crescente importanza acquisita dalla questione fiscale e dalla lotta all'evasione, **la l. n. 358/1991 non conseguì gli obiettivi attesi a causa della lentezza che caratterizzò la sua attuazione.**

Il d.lgs. n. 300/1999 (Riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59.)

- Il **d.lgs. 30.7.1999, n. 300** ha realizzato un complessivo riordino dell'Amministrazione finanziaria con l'abbandono del tradizionale «modello ministeriale», fortemente burocratizzato e basato su uno stretto legame tra Ministero e struttura amministrativa, a favore di un modello incentrato sulla **separazione tra politica e gestione amministrativa**.
- **Ministro è responsabile politico**, le **Agenzie fiscali hanno funzione gestionale** in quanto organismi tecnici specializzati, dotati di un **elevato grado di autonomia** e perciò più flessibili dei pregressi Dipartimenti di cui prendono il posto.
- Passaggio da una **logica di tipo burocratico** ad una di tipo **aziendalistica**, orientata alla **semplificazione** e al perseguimento di obiettivi di **performance**.
- **La funzione pubblica non viene privatizzata**, ma si segue il solco della **specialità dell'Amministrazione finanziaria** e del settore da essa «**amministrato**».

Le agenzie artt. 8-9 e le **agenzie in deroga** artt. 56-72 del d.lgs. n. 300/1999

- Sebbene il **modulo organizzativo «agenzia»** fosse conosciuto in Italia già alla fine degli anni '80 del secolo scorso è il d.lgs. n. 300/1999 a dettarne, per la prima volta, **una disciplina generale (artt. 8-10)**.
- Il d.lgs. n. 300/1999 riconosce carattere speciale alle **Agenzie fiscali**, prevedendo per esse **disposizioni ad hoc**, infatti l'**art. 10** dispone che quest'ultime sono disciplinate **dagli artt. 56 e ss. «anche in deroga agli articoli 8 e 9»**, ossia alle norme generali applicabili alle altre agenzie.
- Si delinea un modello «ordinario» di agenzia, con regole comuni (artt. 8-9), e un **modello «in deroga»**, valido solo per le Agenzie fiscali (**artt. 56-72**).

Differenze che determinano la specialità

Agenzie-artt. 8-9 del d.lgs. n. 300/1999

- Strutture di primo livello dell'organizzazione ministeriale (art. 12).
- Funzioni di tipo tecnico-operativo

- Finanziamento: trasferimenti statali (art. 9, co. 4)

Agenzie fiscali-artt. 56-72 d.lgs. n. 300/1999

- soggetti con personalità giuridica di diritto pubblico (art. 61, co. 1), **formalmente distinte dal ministero**.
- funzioni non solo di tipo **tecnico-operativo**, ma anche **autoritative**, con conseguente titolarità dei **rapporti giuridici, poteri e competenze**.
- Finanziamento: **autonomia patrimoniale**:
 - trasferimenti statali (art. 9, co. 4)
 - corrispettivi per i servizi resi a soggetti pubblici o privati,
 - altri proventi patrimoniali e di gestione. Le Agenzie fiscali, infatti, diversamente dalle altre, possono presentarsi sul mercato per erogare prestazioni a titolo oneroso e reperire così risorse proprie. **La l. 23.12.2005**, n. 266 ha rafforzato questa autonomia patrimoniale, stabilendo che esse provvedano all'autofinanziamento.

Differenze che determinano la specialità

Agenzie-artt. 8-9 del d.lgs. n. 300/1999

- **Autonomia di bilancio:** esercitata nei limiti del fondo stanziato in un'apposita unità previsionale di base dello **stato di previsione del Ministero competente** (art. 8, co. 4, lett. f).
- **Modalità di approvazione degli statuti:** emanati con apposito regolamento **governativo**, su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri e dei ministri competenti, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, e devono uniformarsi ai principi di cui all'art. 8, co. 4, d.lgs. n. 300/1999.

Agenzie fiscali-artt. 56-72 d.lgs. n. 300/1999

- **Autonomia di bilancio:** redigono un **bilancio proprio**, che non confluisce in quello dell'amministrazione centrale.
- **Modalità di approvazione degli statuti:** deliberati dai rispettivi comitati di gestione e sottoposti solo all'approvazione del Ministero dell'economia e finanze (art. 60, co. 2)

Differenze che determinano la specialità

Agenzie-artt. 8-9 del d.lgs. n. 300/1999

- **Disciplina del personale:** comparto ministeri.
- **Sostituzione del Direttore:** disposizioni sulla responsabilità amministrativa dei dirigenti delle amministrazioni statali (d.lgs. 30.3.2001, n. 165)

Agenzie fiscali-artt. 56-72 d.lgs. n. 300/1999

- **Disciplina del personale:** previsto un comparto di contrattazione ad hoc (art. 71, co. 1), distinto dal comparto ministeri, e l'emanazione di un regolamento apposito per garantire l'indipendenza e l'autonomia del personale (d.P.R. 16.1.2002, n. 18).
- **Sostituzione del Direttore:** nomina di un commissario straordinario, in sostituzione del Direttore, nei casi di risultati negativi della gestione o di gravi inosservanze agli obblighi di cui alla convenzione, contribuisce a distanziare tali Agenzie dalle altre (art. 69)

Differenze che determinano la specialità

➤ Conclusioni:

- le Agenzie fiscali hanno **carattere speciale** e presentano una più **marcata autonomia** rispetto alle altre agenzie;
- la loro **natura giuridica** dev'essere ricostruita autonomamente, in base alle sole previsioni ad esse dedicate.

Inquadramento giuridico

- Le Agenzie fiscali sono **enti pubblici autonomi** rispetto al Ministero.
- Hanno una **diversa posizione** che la riforma assegna loro rispetto alle altre agenzie.
- Hanno **ampia autonomia organizzativa**.
- Hanno **personalità giuridica**, tratto distintivo dell'ente pubblico
- **Ad esse è attribuita l'intera funzione di amministrazione relativa alle entrate**, dogane, territorio e demanio, **che quindi non può più essere riconosciuta**, quanto alla titolarità, al **Ministero** e, quanto alla gestione, al Dipartimento detta funzione viene definitivamente sottratta alla struttura ministeriale, che non conserva nemmeno poteri sostitutivi o concorrenti in caso di inerzia delle Agenzie, né di autorizzazione preventiva o di ratifica successiva.
- **Al Ministero** sono state **attribuite altre e diverse funzioni**, a loro volta **esclusive** ed espressamente codificate.

Articolazione e organizzazione dell'Agazia delle Entrate

- Il **Capo II** del d.lgs. n. 300/1999 costituisce la normativa quadro delle Agenzie fiscali: **la Sezione I** di detto Capo le istituisce e regola i loro **rapporti con il Ministero**; **la Sezione II** ne delinea **l'organizzazione, le attribuzioni** ed i principi di funzionamento.
- In posizione subordinata, **gli statuti** di ciascuna Agenzia, che specificano i fini istituzionali, le competenze degli organi ed i rapporti tra gli stessi; **i regolamenti di contabilità**, che si conformano, nel rispetto delle disposizioni generali **in materia di contabilità pubblica**, ai criteri civilistici; **i regolamenti di amministrazione**, che si occupano principalmente del personale e dell'articolazione centrale e periferica.
- Il quadro delle fonti è completato dalle **convenzioni triennali** stipulate tra il Ministero ed il Direttore di ciascuna Agenzia fiscale, che stabiliscono, tra l'altro, **gli obiettivi da raggiungere, le direttive ed i vincoli, le strategie, le risorse disponibili e le modalità di verifica dei risultati di gestione.**

Articolazione e organizzazione dell'Agenzia delle Entrate

- Mediante convenzione sono regolati anche i rapporti tra Agenzie fiscali e Ministero delle finanze: quest'atto negoziale è la conclusione di un **procedimento a cascata**, che vede nel documento di **programmazione economico finanziaria** le prime specificazioni degli **obiettivi e dei vincoli** della gestione; nel documento di indirizzo del Ministero, **le linee guida**, la determinazione delle grandezze finanziarie e dello scenario di politica fiscale, destinato a divenire esecutivo, per la gestione, con le **single convenzioni**.
- Accanto allo strumento convenzionale, nel quale si esprime il potere di indirizzo del Ministero, il rapporto con le Agenzie si sviluppa anche sul piano **dell'attività di controllo**. Questa viene esercitata essenzialmente **sui risultati di gestione**, pur nel rispetto dell'autonomia riconosciuta agli enti in discorso. A tale riguardo, si rammenta che il Ministero può nominare un **commissario straordinario**, in sostituzione del direttore, nei casi di risultati negativi della gestione o di gravi inosservanze agli obblighi di cui alla convenzione.
- Quanto agli atti delle Agenzie, non è previsto un controllo ministeriale preventivo; **solo le deliberazioni del Comitato di gestione** relative agli statuti, ai regolamenti e agli atti di carattere generale sul funzionamento delle Agenzie medesime, sono trasmessi al Ministro, il quale può chiedere di **sospenderne l'efficacia**, sollecitando una nuova deliberazione.

Gli organi dell'Agencia delle Entrate

- Sono organi dell'Agencia delle Entrate (art. 67 del d.lgs. 300/1999): **il direttore dell'agenzia, il comitato di gestione**, composto da sei membri e dal direttore dell'agenzia, che lo presiede, **il collegio dei revisori dei conti**.
- Il direttore generale dell'Agencia delle Entrate: **rappresenta e dirige l'Agencia**, emana gli atti che non siano attribuiti ad altri organi e sottopone alla valutazione del Comitato di gestione **le scelte strategiche aziendali** e le **nomine dei dirigenti responsabili** delle strutture al vertice centrale e periferico;
- il Comitato di gestione (prima, Comitato direttivo) che **delibera lo Statuto**, i regolamenti e gli altri atti generali sul funzionamento dell'Agencia, **i bilanci di previsione e di rendicontazione**, i piani aziendali e le spese, è composto **da quattro membri più il Direttore ed è integrato da due membri nominati su designazione della Conferenza Stato-città ed autonomie**;
- **il Collegio dei revisori che esercita il controllo sull'amministrazione dell'Agencia**, sul rispetto della legge e dello Statuto, sulla tenuta della contabilità, sulla rispondenza del bilancio alle scritture contabili, è composto dal presidente, due membri effettivi e due supplenti iscritti nel registro dei revisori contabili.

Le articolazioni dell'Agenzia delle Entrate

- Ciascuna Agenzia si articola in **strutture centrali e periferiche**, secondo una logica che si conforma alle esigenze **della conduzione aziendale**, favorendo il decentramento delle responsabilità operative e la semplificazione dei rapporti con i cittadini.
- Art. 2 comma 2 del **regolamento di amministrazione**: L'Agenzia si articola in uffici centrali e regionali, con funzioni prevalenti di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo, e in uffici periferici, con funzioni operative.
- Art. 3 del regolamento di amministrazione: 1. A livello centrale costituiscono **strutture di vertice le Divisioni che si articolano in Direzioni Centrali**:
 - a) la Divisione Servizi,
 - b) la Divisione Contribuenti,
 - c) la Divisione Risorse,
 - e) la Direzione Centrale Affari legali,
 - f) la Direzione Centrale Audit,
 - h) la Direzione Centrale Coordinamento normativo,

Le articolazioni dell'Agenzia delle Entrate

➤ 2. Sono istituiti tre posti di **vice direttore**.

➤ Art. 4 (**Strutture regionali di vertice**)

1. **A livello periferico costituiscono strutture di vertice:**

a) **le Direzioni Regionali**, con sede nel capoluogo di ogni regione ad eccezione del Trentino-Alto Adige;

b) **le Direzioni Provinciali**, con sede nei capoluoghi delle province autonome di Trento e di Bolzano.

➤ Art. 5 (Uffici periferici) 1. Le funzioni operative dell'Agenzia sono svolte, salvo quelle demandate per specifiche esigenze agli uffici centrali e regionali, dai seguenti tipi di **uffici periferici**:

a) **direzioni provinciali**;

b) centri di assistenza multicanale;

c) centri operativi;

d) centri satellite.

L'articolazione delle direzioni provinciali

- Le Direzioni Provinciali si articolano in **Ufficio Controlli, Ufficio Legale, uno o più Uffici Territoriali, un ufficio Provinciale del Territorio.**
- In ogni direzione provinciale possono essere attivati uno o più **Uffici Territoriali** in base alla **platea dei contribuenti** ed alle **caratteristiche del territorio**. Svolgono attività di informazione e assistenza, curano la **gestione delle imposte dichiarate** ed effettuano i controlli loro affidati dal direttore delle Agenzie.
- Gli **uffici controlli** svolgono funzioni di controllo e accertamento (con esclusione di alcune forme di controllo affidate ai Uffici Territoriali). Possono essere articolati in aree in base alle diverse tipologie di contribuenti.
- Gli uffici Provinciali del Territorio si occupano dell'erogazione dei servizi di natura **ipotecaria e catastale** e dei relativi controlli; curano i rapporti con i Comuni e gli enti locali on i quali possono **stipulare accordi e convenzioni.**
- Gli **uffici legali** si occupano del contenzioso di tutte le direzioni provinciali.

Le attribuzioni dell'agenzia delle entrate

- Le attribuzioni delle Agenzie fiscali sono indicate negli **artt. 62-65**, d.lgs. n. 300/1999 e specificate nei rispettivi **statuti e atti interni**.
- **L'Agenzia delle entrate** si occupa della **gestione amministrativa e operativa della fiscalità**, svolgendo funzione di **accertamento e riscossione dei tributi diretti e indiretti**, nonché di ogni diritto o entrata precedentemente di competenza del Dipartimento delle entrate e curandone il relativo contenzioso. Il suo **fine istituzionale** è quello di perseguire il **massimo grado di adempimento degli obblighi tributari** e, per questo, **presta assistenza ai contribuenti**, cura le relazioni con essi, predispone controlli diretti a contrastare l'evasione fiscale.
- Essa, inoltre, **supporta l'attività del Ministero, delle altre Agenzie fiscali e degli enti e organi che esercitano funzioni in settori della fiscalità erariale** e collabora con il sistema delle autonomie locali per la realizzazione del federalismo fiscale, potendo fornire servizi alle Regioni e agli altri enti locali per la gestione dei rispettivi tributi, stipulando convenzioni per la liquidazione, accertamento, riscossione e relativo contenzioso.

Le attribuzioni dell'Agencia delle Entrate

- Particolarmente significativa è l'**attività interpretativa**, esplicita attraverso **circolari** che impartiscono indirizzi agli uffici per la corretta applicazione della legge, pur non vincolando i giudici ed i contribuenti (Cass., S.U., 2.11.2007, n. 23031).
- La potestà normativa è espressamente riservata al Ministero, sebbene si rilevi la crescente tendenza del legislatore a **demandare a «provvedimenti del Direttore dell'Agencia delle Entrate» l'attuazione e talora l'integrazione delle fonti primarie**. Ancorché aventi forma amministrativa, tali provvedimenti presentano contenuto ed efficacia precettiva, alla stregua degli **atti normativi (secondari)**, nel cui novero andrebbero inclusi, quantomeno sul piano sostanziale.
- Le attribuzioni dell'Agencia delle Entrate, che costituisce senz'altro la principale delle Agenzie fiscali, sono state progressivamente ampliate, da ultimo, con il d.l. n. 95/2012, che ha trasferito a quest'ente le competenze prima spettanti all'Agencia del Territorio e, segnatamente, la gestione dei servizi relativi al catasto e alle conservatorie dei registri immobiliari, con il compito di costituire l'anagrafe degli immobili presenti sul territorio nazionale, sviluppando l'integrazione tra i sistemi informativi relativi alla funzione fiscale ed alle trascrizioni immobiliari.

L'attività di indirizzo dell'Agenzia delle Entrate

- L'attività di indirizzo si esprime nelle **direttive** attraverso le quali gli uffici centrali **orientano l'attività degli uffici periferici operativi**.
- Tali atti esplicano gli effetti giuridici all'interno della stessa Agenzia delle Entrate.
- Presupposto naturale è il **rappporto gerarchico** che lega gli uffici centrali a quelli periferici.
- Il fine è quello del **buon andamento** della P.A. e **l'imparzialità** dell'azione amministrativa.
- L'espressione tipica e più rilevante dell'attività di indirizzo è data dalle disposizioni meramente interne che l'amministrazione centrale impartisce agli uffici operativi: **circolari, note e risoluzioni**.
- Le circolari sono indirizzate a tutti gli uffici periferici, emanate in occasione della pubblicazione di **nuove norme tributarie**, di assicurare una **uniforme interpretazione ed applicazione** su tutto il territorio nazionale. Ne è un esempio **la circolare 7/E del 04/04/2017** diramata dalla direzione centrale normativa e alla direzione centrale gestione tributi (Guida alla dichiarazione dei redditi delle persone fisiche relativa all'anno d'imposta 2016: spese che danno diritto a deduzioni dal reddito, a detrazioni d'imposta, crediti d'imposta e altri elementi rilevanti per la compilazione della dichiarazione e per l'apposizione del visto di conformità)

L'attività di indirizzo dell'Agenzia delle Entrate

- Le note e le **risoluzioni** sono atti diretti ai singoli uffici (su istanza dei medesimi o dei contribuenti) l'amministrazione fornisce istruzioni per la soluzione di specifiche problematiche, concretamente apertesesi.
- Ne è un esempio **la risoluzione n. 68/E del 19/03/2009** diramata dalla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso (Scomputo delle ritenute sui redditi di lavoro autonomo e d'impresa – Art. 36-ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – assenza della certificazione rilasciata dal sostituto – dichiarazione sostitutiva di atto notorio – ammissibilità).
- L'Agenzia delle Entrate svolge la propria **funzione di indirizzo ed orientamento** anche nei confronti dei **contribuenti**: comunicati stampa, sportelli o numeri telefoni ad hoc, guide fiscali e simili. Il **contenuto però non è vincolante**, neanche per la stessa agenzia che le fornisce.
- Ne è un esempio la «**Guida Ristrutturazioni edilizie le agevolazioni fiscali - Ottobre 2022**».

L'attività conoscitiva dell'Agenzia delle Entrate

- Al fine di potere riscontrare il **regolare assolvimento dell'obbligazione tributaria**, Agenzia delle Entrate è dotata di ampi poteri istruttori.
- Le conoscenze dell'Agenzia delle Entrate possono essere definite come **ricostruzioni di fatti e situazioni fiscalmente rilevanti**.
- L'Agenzia delle Entrate ha come base conoscitiva **le dichiarazioni fiscali che transitano per il sistema dell'Anagrafe Tributaria**.
- **Inoltre, Accessi, ispezioni e verifiche, invio di questionari, inviti a comparire, indagini bancarie, utilizzo dati prodotti da soggetti terzi quali intermediari finanziari, da committenti/datori di lavoro** notai etc., dati presenti in Anagrafe Tributaria.
- Se l'attività conoscitiva, istruttoria, porta all'emergere di **evasione** della base imponibile e dell'imposta si attiva l'attività di accertamento vera e propria.

L'attività conoscitiva dell'Agenzia delle Entrate

- Le lettere di compliance «**l'Agenzia ti scrive**»: nell'ambito del compito di favorire **il massimo grado di adempimento spontaneo** l'Agenzia delle entrate invia, ogni anno, le cosiddette lettere di compliance («**l'Agenzia ti scrive**»), con esse si porta a conoscenza del contribuente, sia con riferimento alle imposte dirette che all'IVA, che dai dati presenti al sistema dell'anagrafe tributaria risulta che vi è una incongruenza tra quanto dichiarato e l'imposta effettivamente dovuta: si invita il contribuente a regolarizzare la propria posizione fiscale con **l'istituto del ravvedimento operoso** al fine di non incorrere in atti successivi che presuppongono sanzioni maggiori, o in alternativa di attivarsi presso l'Ufficio territoriale e di produrre tutta la documentazione idonea a dimostrare che l'autoliquidazione dell'imposta è corretta. La lettera di compliance è **inviata da Roma**, la lavorazione avviene presso **l'Ufficio territorialmente competente** in ragione del domicilio del contribuente.

L'attività di accertamento dell'Agenzia delle Entrate

- Gli uffici operativi hanno il potere di procedere alla **determinazione autoritativa** di un imponibile e/o di un'imposta a tutela di un **interesse pubblico** al concorso di tutti alle spese pubbliche secondo la rispettiva capacità contributiva (art. 53 Cost.).
- **La conclusione dell'attività accertativa in senso stretto è l'emissione dell'avviso di accertamento.** L'articolazione deputata all'emissione dell'avviso di accertamento è la Direzione Provinciale-Ufficio controlli o dalla Direzione Regionale.
- L'accertamento delle imposte dirette e dell'iva.
- Forme speciali di controllo affidate agli uffici territoriali
- Il controllo automatizzato **ex artt. 36 bis del D.P.R. 600/73 e 54 bis del D.P.R. 633/72.**
- Il controllo formale ex art. 36 ter del D.P.R. 600/73.
- Entrambi i controlli hanno alla base le dichiarazioni prodotte dai contribuenti: **può esistere avviso di accertamento senza dichiarazione; non può esistere controllo automatizzato o formale senza dichiarazione.**

L'attività di accertamento dell'Agenzia delle Entrate

- La stessa articolazione che ha emanato l'avviso di accertamento sarà destinataria della richiesta di **accertamento con adesione** da parte del contribuente o della richiesta di **autotutela**.

L'attività di riscossione dell'Agenzia delle Entrate

- Se l'avviso di accertamento non è stato oggetto di acquiescenza da parte del contribuente, o se non è stato impugnato nei termini previsti dalla legge
- Se la comunicazione esiti del controllo ex art. 36 ter o la comunicazione d'irregolarità ex art. 36 bis non sono stati oggetto di acquiescenza
- L'Agenzia delle Entrate effettuerà l'**iscrizione a ruolo** delle somme dovute, delle sanzioni «piene» e degli interessi.
- Le somme saranno affidate all'agente della Riscossione (oggi **Agenzia delle Entrate-Riscossione**) a titolo definitivo.
- Se l'avviso di accertamento è stato impugnato tempestivamente, l'Agenzia delle Entrate effettuerà l'iscrizione a ruolo, a titolo provvisorio, di una parte delle sanzioni.
- Conseguentemente all'iscrizione a ruolo ed all'affidamento all'agente della riscossione seguirà la **notifica della cartella di pagamento**.

L'attività sanzionatoria dell'Agenzia delle Entrate

- Attività volta a dar vita a conseguenze diverse dal mero pagamento del tributo. Le sanzioni hanno finalità afflittive (e repressive) e risarcitorie.
- L'attribuzione delle competenze sanzionatorie è in capo agli **uffici periferici (operativi)** che hanno **emesso l'avviso di accertamento** o che hanno emesso la comunicazione di irregolarità o la comunicazione esiti ex art. 36 ter D.P.R. 600/73.

L'Agenzia delle Entrate: parte necessaria de processo tributario

- L'avviso di accertamento può essere impugnato entro 60 giorni dalla notifica («*termine mobile*») dinnanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado.
- **Parte necessaria del processo tributario** è il soggetto che ha emesso l'atto impugnato, o non ha emesso l'atto richiesto (esempio rimborso IVA): l'Agenzia delle Entrate.
- **Il reclamo-mediazione** (art. 17 bis del d.lgs 546/1992): l'Ufficio Legale quale soggetto terzo tra contribuente ed articolazione che ha emesso l'atto o non ha emesso l'atto richiesto.