



COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA
III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate

ISTRUZIONE SULL'ATTIVITÀ DI VERIFICA

VOLUME II

PARTE IV: Metodologie di controllo

Circolare n. 1/2008



COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA
III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate

ISTRUZIONE SULL'ATTIVITA' DI VERIFICA

INDICE

VOLUME II

PARTE IV **METODOLOGIE DI CONTROLLO**

CAPITOLO 1 **METODI DI CONTROLLO E METODI DI ACCERTAMENTO** **AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI, DELL'IRAP E DELL'IVA**

1. Introduzione.	3
2. La connessione fra metodologie di controllo e di accertamento.	5
<i>a. Il rapporto funzionale fra attività ispettiva e procedimento di accertamento.</i>	5
<i>b. Metodi di ricostruzione dei redditi determinati in base a scritture contabili.</i>	6
<i>c. Metodi di ricostruzione dei redditi non determinati in base a scritture contabili: rinvio.</i>	7
<i>d. Conseguenze operative della connessione fra metodi di ricostruzione della base imponibile e metodologie di controllo.</i>	8
3. L'attività ispettiva condotta con metodo analitico.	8
4. L'attività ispettiva condotta con metodo induttivo "puro".	9
<i>a. Presupposti e indicazioni generali.</i>	9
<i>b. Indicazioni di orientamento per il concreto svolgimento dell'attività.</i>	10
5. L'attività ispettiva condotta con metodo analitico – induttivo.	12
<i>a. Presupposti e indicazioni generali.</i>	12

b. La ricostruzione della base imponibile con riferimento alle caratteristiche ed alle condizioni di esercizio dell'attività.	13
---	----

CAPITOLO 2
LE METODOLOGIE DI CONTROLLO BASATE SU PROVE PRESUNTIVE:
IL RISCONTRO INDIRETTO – PRESUNTIVO

1. Introduzione.	14
2. Valenza generale delle prove indirette – presuntive ai fini fiscali.	14
a. <i>Le presunzioni in generale.</i>	14
b. <i>Modalità di utilizzo delle presunzioni legali, semplici e semplicissime nell'ambito dell'attività ispettiva fiscale.</i>	14
3. Le presunzioni utilizzabili nell'attività ispettiva fiscale: categorie generali.	16
4. Le diverse modalità di utilizzo delle prove indirette – presuntive in base alle caratteristiche ed alle dimensioni dei contribuenti.	17
5. Le prove indirette – presuntive alla base dei sistemi di determinazione automatica dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo.	18
6. Specifiche tipologie di prove indirette – presuntive utilizzabili per l'attività ispettiva in materia di reddito d'impresa e di lavoro autonomo.	20
a. <i>Osservazioni introduttive.</i>	20
b. <i>Le ricostruzioni indirette del ciclo d'affari.</i>	20
(1) <i>Inquadramento generale.</i>	20
(2) <i>Le ricostruzioni indirette in presenza di contabilità esistente e regolare.</i>	21
(a) <i>L'articolazione generale del percorso ispettivo.</i>	21
(b) <i>Le ricostruzioni indirette basate sui dati relativi alla movimentazione delle merci: i controlli per valore e le percentuali di ricarico.</i>	22
(c) <i>Le ricostruzioni indirette basate sui dati relativi ai fattori della produzione.</i>	26
(d) <i>Le ricostruzioni indirette basate su altri elementi di fatto o documentali.</i>	29
(3) <i>Le ricostruzioni indirette in presenza di contabilità inesistente o inattendibile.</i>	31
(4) <i>Indicazioni conclusive.</i>	32
c. <i>La documentazione extracontabile.</i>	32
d. <i>Le dichiarazioni di parte e testimoniali.</i>	35
e. <i>Le presunzioni legali di cessione e d'acquisto.</i>	37
(1) <i>La disciplina normativa.</i>	37
(2) <i>Condizioni per l'applicazione delle presunzioni e indicazioni operative.</i>	39
(3) <i>Indicazioni particolari per le differenze inventariali rilevate dallo stesso contribuente e per le imprese operanti nella grande distribuzione.</i>	40
f. <i>Le presunzioni nel settore immobiliare.</i>	41
(1) <i>Introduzione.</i>	41
(2) <i>Le presunzioni nel settore delle locazioni immobiliari.</i>	42
(3) <i>Le presunzioni nel settore delle compravendite immobiliari.</i>	43
(a) <i>Profili fiscali di carattere generale.</i>	43
(b) <i>Presunzioni ai fini IVA.</i>	44
(c) <i>Presunzioni ai fini del reddito d'impresa.</i>	44
(d) <i>Applicazione temporale delle presunzioni.</i>	45

(4) <i>Indicazioni operative.</i>	45
(a) <i>Aspetti generali.</i>	45
(b) <i>Interventi ispettivi nel settore delle locazioni immobiliari.</i>	45
(c) <i>Interventi ispettivi nel settore delle compravendite immobiliari.</i>	46
(d) <i>Indicazioni comuni ai settori delle locazioni e delle compravendite immobiliari.</i>	48
g. <i>La presunzione di occulta distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria.</i>	49
h. <i>Altre tipologie di elementi presuntivi.</i>	50
i. <i>Le presunzioni nella ricostruzione del reddito da lavoro autonomo.</i>	53
7. Le preclusioni normative all'utilizzo di presunzioni.	56

CAPITOLO 3 IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DEL REDDITO D'IMPRESA

1. Introduzione.	57
2. Definizione del reddito d'impresa.	57
3. I soggetti che possono produrre reddito d'impresa e le relative modalità di tassazione.	58
4. Determinazione e tassazione del reddito d'impresa.	60
a. <i>La derivazione del reddito d'impresa dal risultato civilistico.</i>	60
(1) <i>Le regole di base.</i>	60
(2) <i>Procedure e modalità di rilevazione contabile e di redazione dei bilanci.</i>	60
(a) <i>Le indicazioni del codice civile e i principi contabili nazionali ed internazionali.</i>	60
(b) <i>Il recepimento dei principi contabili internazionali nella normativa nazionale in tema di redazione dei bilanci.</i>	62
(c) <i>La dicotomia fra imprese che adottano i principi contabili internazionali e quelle che adottano i principi contabili nazionali: prime osservazioni sui riflessi fiscali.</i>	63
(d) <i>Principali differenze fra principi contabili nazionali e principi contabili internazionali.</i>	64
(e) <i>Gli interventi di adeguamento della normativa in tema di determinazione del reddito d'impresa per effetto dell'adozione dei principi contabili internazionali.</i>	65
(3) <i>Evoluzione della normativa in tema di rapporti fra reddito d'impresa e risultato di bilancio.</i>	67
(a) <i>I termini della questione.</i>	67
(b) <i>Il processo di "disinquinamento fiscale" del bilancio d'esercizio.</i>	68
(c) <i>La soluzione adottata con l'introduzione dell'IRES: la deduzione extracontabile dei componenti negativi di rilievo fiscale.</i>	68
(d) <i>La soppressione delle deduzioni extracontabili disposta dalla Legge Finanziaria 2008.</i>	70
b. <i>I principi generali per la determinazione del reddito d'impresa.</i>	72
(1) <i>Il principio di competenza e i principi di certezza e determinabilità.</i>	72
(2) <i>Il principio di inerenza.</i>	75

(3) <i>Il principio di imputazione a conto economico.</i>	75
(4) <i>Le regole generali in tema di valutazioni.</i>	77
5. Le fasi del controllo.	79
a. <i>La selezione delle voci di bilancio da controllare.</i>	79
b. <i>Il riscontro delle modalità di contabilizzazione, classificazione e valutazione a fini civilistici.</i>	80
(1) <i>Osservazioni preliminari.</i>	80
(2) <i>Il riscontro dei profili di possibile “falsità” o “inesattezza materiale” delle voci di bilancio.</i>	80
(3) <i>La cognizione delle regole contabili applicate.</i>	82
(4) <i>I possibili effetti sul piano della responsabilità dei soggetti incaricati della funzione di controllo contabile ed incaricati della sottoscrizione delle dichiarazioni.</i>	84
c. <i>Il controllo sull’osservanza dei principi generali.</i>	85
(1) <i>Introduzione.</i>	85
(2) <i>Il controllo sull’osservanza del principio di competenza.</i>	86
(3) <i>Il controllo sull’osservanza del principio di inerenza.</i>	88
(4) <i>Il controllo sull’osservanza del principio di imputazione a conto economico.</i>	92
(5) <i>Il controllo sulle regole generali in tema di valutazione.</i>	92
6. Il controllo sulle regole specifiche relative a singole componenti: rinvio.	93
7. Il controllo nei confronti delle imprese minori.	94
a. <i>Definizione.</i>	94
b. <i>Determinazione del reddito imponibile.</i>	94
c. <i>Indicazioni operative.</i>	96
8. L’emissione e l’utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti ai fini delle imposte sui redditi.	97
9. La tassazione per trasparenza.	100
a. <i>La trasparenza fra società di capitali.</i>	100
(1) <i>Principali previsioni normative.</i>	100
(2) <i>Accertamento e responsabilità.</i>	101
(3) <i>Indicazioni operative.</i>	102
b. <i>La trasparenza delle società a ristretta base azionaria.</i>	103
10. La tassazione consolidata di gruppo.	104
a. <i>Profili generali e principali previsioni normative.</i>	104
b. <i>Obblighi in capo alle società controllate.</i>	106
c. <i>Obblighi in capo alla società o ente controllante.</i>	106
d. <i>Disposizioni specifiche in tema di responsabilità e accertamento.</i>	107
e. <i>Indicazioni operative.</i>	107
f. <i>Il consolidato mondiale: cenni.</i>	108

CAPITOLO 4
IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO
DELL'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

1. Lineamenti essenziali della disciplina dell'IRAP.	111
<i>a. Profili generali.</i>	111
<i>b. Il presupposto dell'imposta.</i>	111
<i>c. Soggetti passivi.</i>	112
<i>d. Base imponibile.</i>	112
(1) <i>Le regole di determinazione fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007.</i>	112
(2) <i>Le regole di determinazione dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.</i>	112
2. Indicazioni operative.	115
<i>a. Precisazioni preliminari.</i>	115
<i>b. Le principali voci da considerare nell'attività ispettiva.</i>	116
<i>c. Le fasi del controllo.</i>	118

CAPITOLO 5
IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO SULL'OSSERVANZA DELLA DISCIPLINA IVA

1. Introduzione.	121
2. Lineamenti essenziali della disciplina IVA.	121
<i>a. Natura del tributo.</i>	121
<i>b. Operazioni imponibili, non imponibili, esenti ed escluse.</i>	121
<i>c. I soggetti passivi.</i>	122
<i>d. Effettuazione delle operazioni e determinazione della base imponibile.</i>	124
<i>e. La detrazione.</i>	125
<i>f. La fatturazione: regole generali.</i>	128
<i>g. Regole di territorialità dell'imposta.</i>	130
<i>h. Cessioni all'esportazione.</i>	131
(1) <i>Premessa.</i>	131
(2) <i>Esportazioni dirette.</i>	131
(3) <i>Operazioni triangolari.</i>	132
(4) <i>Operazioni assimilate.</i>	133
(5) <i>Esportazioni indirette.</i>	133
<i>i. Cenni in tema di liquidazioni, versamenti e dichiarazione.</i>	134
3. Lineamenti essenziali della regolamentazione dell'IVA comunitaria.	135
4. Le disposizioni finalizzate al contrasto di specifiche tipologie di frode nel settore dell'IVA.	137
<i>a. Premessa.</i>	137
<i>b. Commercio di autoveicoli.</i>	139
<i>c. Comunicazione telematica relativa alle dichiarazioni d'intenti.</i>	142
<i>d. Responsabilità solidale del cessionario.</i>	143

e. <i>Inversione contabile (c.d. “Reverse Charge”).</i>	144
(1) <i>Profili generali.</i>	144
(2) <i>Il “reverse charge” nel settore edile.</i>	146
5. L’emissione e l’utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti ai fini IVA.	147
6. Indicazioni operative.	148
a. <i>Premessa.</i>	148
b. <i>I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	148
7. Le principali metodologie di controllo.	149
a. <i>Introduzione.</i>	149
b. <i>Controllo sugli adempimenti.</i>	150
(1) <i>Profili generali.</i>	150
(2) <i>Il controllo relativo alla registrazione delle fatture attive.</i>	151
(3) <i>Il controllo relativo alla registrazione delle fatture passive.</i>	151
(4) <i>Il riepilogo delle fatture emesse nelle liquidazioni periodiche.</i>	152
(5) <i>Il riscontro dei versamenti periodici.</i>	152
(6) <i>Il controllo della dichiarazione annuale.</i>	153
c. <i>Controllo sulle operazioni.</i>	153
(1) <i>Profili generali.</i>	153
(2) <i>Il controllo delle operazioni di acquisto.</i>	154
(3) <i>Il controllo delle operazioni attive.</i>	154

CAPITOLO 6

IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DELL’ATTIVITÀ DI LAVORO AUTONOMO

1. Lineamenti essenziali della disciplina del reddito di lavoro autonomo.	156
a. <i>Generalità.</i>	156
b. <i>Determinazione del reddito di lavoro autonomo.</i>	157
(1) <i>Regime analitico ordinario.</i>	157
(a) <i>Profili generali.</i>	157
(b) <i>Criterio di cassa.</i>	157
(c) <i>Proventi tassabili.</i>	158
(d) <i>Regole generali in tema di deducibilità dei componenti negativi di reddito.</i>	158
(e) <i>Regole specifiche per la deducibilità di particolari componenti negativi di reddito.</i>	159
(f) <i>Obblighi contabili.</i>	162
(2) <i>Regimi analitici particolari e relativi obblighi contabili.</i>	163
(a) <i>Nuove attività.</i>	163
(b) <i>Contribuenti marginali.</i>	164
(c) <i>Contribuenti minimi.</i>	164
(d) <i>Contribuenti minimi in franchigia IVA.</i>	165
(e) <i>Lavoratori autonomi di minori dimensioni (cc.dd. “super minori”).</i>	165
c. <i>Lineamenti essenziali della disciplina dell’IRAP: rinvio.</i>	165

2. Attività di lavoro autonomo e normativa IVA.	166
3. Le fasi del controllo.	167

CAPITOLO 7
IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DEGLI ADEMPIMENTI
IN TEMA DI RITENUTE, CREDITI D'IMPOSTA, LIQUIDAZIONI E VERSAMENTI

1. Introduzione.	169
2. Le ritenute alla fonte.	169
<i>a. Generalità.</i>	169
<i>b. Disciplina generale e principali distinzioni.</i>	169
<i>c. Sostituti d'imposta.</i>	170
<i>d. Obblighi del sostituto d'imposta</i>	170
(1) <i>Effettuazione delle ritenute e termini di pagamento.</i>	170
(2) <i>Certificazione.</i>	171
(3) <i>Presentazione della dichiarazione.</i>	171
<i>e. Sostituiti d'imposta.</i>	171
<i>f. Indicazioni per l'attività di controllo.</i>	171
3. I crediti d'imposta.	172
<i>a. Profili generali.</i>	172
<i>b. Compensazione.</i>	172
<i>c. Rimborsi.</i>	174
(1) <i>Note introduttive.</i>	174
(2) <i>Imposte dirette.</i>	174
(3) <i>IVA.</i>	175
<i>d. Cessione del credito d'imposta.</i>	175
<i>e. Indicazioni per l'attività di controllo.</i>	177
4. Le liquidazioni ed i versamenti.	178

CAPITOLO 8
IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO
DI ATTIVITÀ BENEFICIARIE DI REGIMI FISCALI AGEVOLATIVI

1. Gli Enti non commerciali.	179
<i>a. Inquadramento normativo.</i>	179
<i>b. Profili relativi alla imposizione diretta.</i>	181
(1) <i>Aspetti generali.</i>	181
(2) <i>La determinazione del reddito.</i>	182
(3) <i>Il regime forfetario degli enti non commerciali.</i>	183
<i>c. Il regime fiscale degli enti associativi.</i>	183
(1) <i>Aspetti generali.</i>	183
(2) <i>Le agevolazioni previste in materia di imposte sui redditi.</i>	184
(3) <i>I vincoli statutari.</i>	184

d. <i>Gli obblighi contabili degli enti non commerciali.</i>	185
e. <i>Indicazioni operative.</i>	186
(1) <i>Problematiche relative all'accesso.</i>	186
(2) <i>Controllo della "reale" natura dell'ente.</i>	187
(3) <i>Controllo degli adempimenti fiscali.</i>	188
2. Le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale.	188
a. <i>Profili normativi di carattere generale.</i>	188
b. <i>Le agevolazioni fiscali previste per le ONLUS.</i>	190
(1) <i>Imposizione diretta.</i>	190
(2) <i>Imposizione indiretta.</i>	190
c. <i>Obblighi contabili.</i>	191
d. <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	192
3. Le cooperative a mutualità prevalente: cenni.	192
a. <i>Premessa.</i>	192
b. <i>Aspetti civilistici.</i>	192
c. <i>Contenuto delle principali agevolazioni fiscali.</i>	193
d. <i>Indicazioni operative.</i>	194
4. Altri regimi agevolativi: cenni.	195
a. <i>Aspetti generali.</i>	195
b. <i>A agevolazioni per determinati investimenti.</i>	195
c. <i>A agevolazioni varie.</i>	196
d. <i>Indicazioni operative.</i>	198

CAPITOLO 9 GLI STUDI DI SETTORE

1. Natura e funzione degli studi di settore.	199
2. L'applicabilità degli studi di settore ed effetti della relativa disciplina.	200
a. <i>Categorie di contribuenti rientranti negli studi di settore.</i>	200
b. <i>Il procedimento di accertamento in base agli studi di settore.</i>	202
c. <i>Il risultato dello studio di settore quale sintesi di parametri di congruità e di coerenza economica.</i>	204
d. <i>La previsione di indici di normalità economica ad opera delle Leggi Finanziarie 2007 e 2008.</i>	205
3. Gli effetti dell'accertamento in base agli studi di settore e dell'adeguamento da parte del contribuente.	207
4. Studi di settore e attività ispettiva.	208
a. <i>L'attività ispettiva nei riguardi dei soggetti rientranti nel campo di applicazione degli studi di settore.</i>	208
b. <i>L'attività ispettiva finalizzata al riscontro degli elementi posti a base dell'applicazione degli studi di settore.</i>	209
c. <i>L'utilizzo degli studi di settore quale supporto all'ordinaria attività ispettiva.</i>	209

CAPITOLO 10 ELUSIONE FISCALE E INTERPOSIZIONE FITIZIA

1. L'elusione fiscale.	211
a. <i>Introduzione. L'evoluzione giurisprudenziale in tema di elusione.</i>	211
b. <i>L'elusione nelle imposte sui redditi.</i>	214
(1) <i>L'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73.</i>	214
(2) <i>Le "valide ragioni economiche".</i>	216
c. <i>L'elusione fiscale nell'IVA.</i>	217
d. <i>Principali tecniche elusive e indicazioni per l'attività ispettiva.</i>	219
2. L'interposizione fittizia.	223
a. <i>Quadro normativo di riferimento e indicazioni per l'attività di controllo.</i>	223
b. <i>Problematiche particolari riguardanti la fittizia intestazione societaria.</i>	224
3. La disciplina delle società di comodo.	226
a. <i>Inquadramento generale.</i>	226
b. <i>Ambito soggettivo di applicazione.</i>	226
c. <i>Condizioni oggettive di non operatività.</i>	227
d. <i>Effetti fiscali in caso di non operatività.</i>	227

CAPITOLO 11 IL CONTROLLO DELLE ATTIVITÀ ILLECITE

1. Introduzione.	230
2. La tassazione dei redditi di illecita provenienza.	230
3. L'indeducibilità dei costi da reato.	232
4. La tassazione dei fenomeni di commercio abusivo.	235

CAPITOLO 12 L'ATTIVITÀ ISPETTIVA BASATA SULLO SVILUPPO DI ELEMENTI INDICATIVI DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

1. Profili generali.	237
a. <i>Funzioni e principali problematiche dell'attività ispettiva basata su elementi indicativi di capacità contributiva.</i>	237
b. <i>La preventiva acquisizione di elementi indicativi di capacità contributiva.</i>	237
2. La disciplina dell'accertamento nei riguardi dei soggetti percettori di redditi non determinabili in base a scritture contabili.	239
a. <i>La rettifica sintetica delle dichiarazioni e l'accertamento d'ufficio.</i>	239
b. <i>La disciplina del "redditometro".</i>	240
c. <i>Il funzionamento del "redditometro".</i>	241
d. <i>Le principali posizioni della giurisprudenza.</i>	246
3. L'intestazione fittizia di beni e servizi "sintomatici" di capacità contributiva e gli effetti ai fini dell'accertamento.	247
a. <i>L'intestazione ad altra persona fisica.</i>	247

b. <i>L'intestazione ad una impresa o ad una attività di lavoro autonomo.</i>	248
c. <i>L'intestazione ad una società.</i>	249
4. Indicazioni operative circa le fasi di sviluppo degli elementi indicativi di capacità contributiva.	251

CAPITOLO 13
DISPOSIZIONI SPECIFICHE PER LE VERIFICHE NEI CONFRONTI DI IMPRESE DI MEDIE E RILEVANTI DIMENSIONI IN CASO DI EMISSIONE DI STRUMENTI FINANZIARI E SIGNIFICATIVE PRESENZE ESTERE

1. Introduzione.	254
2. Analisi degli elementi salienti della situazione patrimoniale, finanziaria e reddituale dei soggetti emittenti strumenti finanziari.	255
a. <i>Il generale contesto esterno di riferimento.</i>	255
b. <i>Gli strumenti finanziari: definizioni e distinzioni.</i>	256
c. <i>Indicazioni operative: la rilevazione degli indici di pericolosità.</i>	257
(1) <i>Profili generali.</i>	257
(2) <i>Il capitale e il patrimonio.</i>	257
(3) <i>Analisi della situazione patrimoniale.</i>	260
(4) <i>Analisi della situazione finanziaria.</i>	261
(5) <i>Analisi della situazione economica.</i>	262
(6) <i>Ulteriori indici di carattere oggettivo.</i>	263
(7) <i>Avvertenze particolari in caso di emissione di obbligazioni (bond).</i>	264
d. <i>Adempimenti dei verificatori in caso di acquisizione di elementi indicativi di "profili di rischio".</i>	264
3. Indicazioni operative in caso di acquisizione di elementi indicativi di ulteriori ipotesi di illeciti di natura economico – finanziaria.	266
4. La rilevazione di significative presenze estere, con particolare riferimento a quelle collegate a Paesi ad economia emergente.	268
a. <i>Il generale contesto esterno di riferimento.</i>	268
b. <i>Adempimenti dei verificatori.</i>	269

PARTE IV
METODOLOGIE DI CONTROLLO

CAPITOLO 1
METODI DI CONTROLLO E METODI DI ACCERTAMENTO
AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI, DELL'IRAP E DELL'IVA

1. Introduzione.

Si è già posto in evidenza come l'attività ispettiva in materia fiscale, nelle sue diverse forme e distinzioni correlate alle missioni istituzionali ed ai compiti propri degli Organi alla stessa deputati, sia un sub – procedimento istruttorio del più ampio procedimento di accertamento tributario, inteso quale attività amministrativa finalizzata a controllare il regolare adempimento degli obblighi imposti dalle norme fiscali ed a determinare gli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria.

Tale ultimo procedimento si fonda su una sequenza di atti fra loro funzionalmente collegati, dei quali il primo è la dichiarazione presentata dai contribuenti in adempimento a specifici obblighi in tal senso previsti (nei casi ovviamente in cui questi siano osservati), rispetto alla quale si sviluppa l'eventuale attività istruttorie e di controllo da parte dell'Amministrazione, cui consegue l'emissione degli atti conclusivi del procedimento stesso, quali, a seconda dei casi, l'avviso di rettifica, l'avviso di accertamento, l'atto di liquidazione dell'imposta e/o l'atto di irrogazione delle sanzioni.

L'accertamento tributario, in termini sostanzialmente analoghi per le imposte sui redditi e l'IVA, si distingue principalmente in base:

- *alle finalità cui è diretto*; in tal senso si distingue fra:
 - . *attività di liquidazione* delle imposte, contributi, premi e rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni, fondata, appunto, sui dati emergenti dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e finalizzata principalmente a correggere errori materiali in queste contenute e riguardanti imponibili, imposte, contributi e premi ed a controllare la corrispondenza fra la dichiarazione e i versamenti; da notare che tale attività, per effetto delle innovazioni apportate dal D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito nella Legge 2 dicembre 2005, n. 248, può essere effettuata, se vi è pericolo per la riscossione, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, per controllare la tempestività dell'effettuazione dei versamenti delle imposte, contributi, premi e ritenute alla fonte operate dai sostituti d'imposta;
 - . *attività di controllo* formale delle dichiarazioni, estesa, appunto, agli aspetti formali della dichiarazione presentata dal contribuente e dai sostituti d'imposta e finalizzata, anche sulla base di richieste avanzate ai soggetti interessati e del confronto fra documenti diversi, a rivedere ritenute d'acconto e detrazioni d'imposta, deduzioni dall'imponibile o crediti d'imposta;
 - . *accertamento in rettifica*:
 - .. dei redditi prodotti da soggetti non obbligati alla tenuta di scritture contabili, orientato, appunto, a rivedere l'imponibile e l'imposta riportati in dichiarazione quando il reddito complessivo dichiarato risulti inferiore a quello effettivo o non sussistono, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione stessa;
 - .. dei redditi prodotti dai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili, finalizzato a rideterminare basi imponibili e imposte dichiarate e liquidate da soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni;
 - . *accertamento d'ufficio* dei redditi prodotti dalle persone fisiche e dai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla;

- . *accertamento parziale*, finalizzato a rettificare o determinare aspetti particolari delle dichiarazioni presentate ovvero delle posizioni fiscali per le quali non risulta presentata dichiarazione, sulla base di elementi istruttori indicativi di specifiche omissioni o irregolarità, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice ;
- . *accertamento con adesione*, mediante il quale, su iniziativa dell'Ufficio o su proposta del contribuente, il reddito imponibile e/o l'imposta vengono definiti a seguito di contraddittorio;
- ai *metodi utilizzati per la determinazione della base imponibile*, dichiarata dal contribuente ovvero non dichiarata o irregolarmente dichiarata in caso di presentazione della dichiarazione omessa o nulla.

Rinviando ai successivi paragrafi l'illustrazione di dettaglio dei diversi metodi di determinazione della base imponibile previste dalle disposizioni in tema di accertamento tributario, si evidenzia in questa sede che, su un piano generale:

- per i *soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili*, ai fini della ricostruzione della base imponibile, agli effetti tanto dell'imposizione sui redditi, quanto dell'IVA:
 - . l'ordinamento tributario tende a privilegiare la valenza probatoria delle scritture contabili stesse, sempre che esistenti, tenute correttamente e attendibili, con la conseguenza che, in linea di principio, detta valenza può essere sconfessata soltanto da prove evidenti della falsità, dell'inesattezza o dell'incompletezza delle scritture contabili e della dichiarazione che sulle risultanze delle stesse si basa;
 - . quale regola generale, pertanto, l'azione ispettiva deve avere riguardo alle risultanze delle scritture stesse, alla loro corrispondenza con i documenti elementari che attestano gli accadimenti ivi contabilizzati e con quanto riscontrabile oggettivamente sul piano materiale – fenomenico, alla coincidenza fra le risultanze delle scritture, quelle del bilancio (ove previsto) e i dati riportati nella dichiarazione fiscale, questi ultimi da prendere in considerazione tenendo presenti le eventuali integrazioni o modificazioni richieste dalle singole disposizioni tributarie;
 - . nei casi in cui le scritture non esistano, o siano tenute in maniera non conforme alle norme ovvero, ancorché formalmente corrette, risultino di fatto non attendibili, oltre che allorquando la dichiarazione risulti nulla o non presentata, la prova della falsità, inesattezza o incompletezza della dichiarazione o, più in genere, dell'effettiva posizione fiscale del contribuente, non può che essere acquisita sulla base di elementi esterni alle risultanze delle scritture stesse, sia mediante prove dirette, sia mediante il ricorso a prove di carattere indiziario che consentano di ricostruire la base imponibile nel suo complesso;
 - . pure nei casi in cui le scritture esistano, siano formalmente corrette e nel complesso attendibili e la dichiarazione sia stata presentata, è possibile comunque dimostrare la falsità, l'inesattezza o l'incompletezza della dichiarazione, allorquando siano state preventivamente effettuate l'ispezione delle stesse scritture contabili o le altre attività ispettive previste dalle disposizioni in tema di accertamento, dalle quali sia risultata, sulla base di prove dirette o anche di natura fortemente indiziaria, l'esistenza di singole attività non dichiarate ovvero l'inesistenza di singole passività dichiarate;
- per i *soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili* e, in particolare, per le *persone fisiche*, ai fini dell'imposizione sui redditi:
 - . è confermata, al pari di quelli obbligati alla tenuta delle scritture contabili, la possibilità di ricostruire l'effettiva posizione fiscale sia in base a prove dirette, sia in base a prove di carattere indiziario, queste ultime fondate, nei casi di presentazione della dichiarazione, su elementi fortemente sintomatici della falsità, incompletezza o inesattezza di questa, rilevabili dai contenuti della dichiarazione, del confronto con quelle degli anni precedenti e/o con i dati e le notizie acquisite dagli Organi di controllo per effetto dell'esercizio dei

poteri istruttori, ovvero, in caso di presentazione della dichiarazione omessa o nulla, in base a prove o riferimenti indiziari anche di minore spessore sintomatico;

è specificamente prevista la possibilità di ricostruire la posizione fiscale, tanto nel caso di dichiarazione presentata, quanto in quello di dichiarazione omessa o nulla, sulla base di elementi espressivi di capacità di spesa e quindi di capacità contributiva.

I metodi di accertamento dianzi accennati e nel prosieguo meglio approfonditi, sia sotto il profilo delle finalità perseguite, sia relativamente ai diversi sistemi di determinazione della base imponibile ed alle rispettive condizioni, valgono anche ai fini dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive – IRAP – secondo quanto previsto dall'art. 25, comma 1, del D.Lgs. n. 446/97 istitutivo del tributo, nonché delle leggi regionali allo stato emanate che contengono analoghi rinvii; ovviamente, poiché i soggetti passivi dell'IRAP sono tutti soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili, i metodi di determinazione della base imponibile rilevanti ai fini IRAP sono quelli generalmente previsti per detta categoria di soggetti.

2. La connessione fra metodologie di controllo e di accertamento.

a. Il rapporto funzionale fra attività ispettiva e procedimento di accertamento.

Il rapporto strumentale che lega l'attività ispettiva in materia fiscale al più ampio procedimento di accertamento delle imposte, non esaurisce i propri effetti sul piano strettamente giuridico, ma assume evidenti connotazioni in termini di funzionalità.

L'attività istruttoria, per rivestire concreta rilevanza pratica, deve infatti essere finalizzata a permettere agli Uffici titolari dell'azione di accertamento di porre in essere quest'ultima utilizzando proficuamente le risultanze della prima; da un'altra prospettiva, sono le modalità con cui l'attività di accertamento può essere sviluppata e con cui le risultanze istruttorie possono essere valorizzate, che devono orientare l'azione ispettiva.

Essendo quest'ultima finalizzata all'acquisizione di elementi utili per la determinazione della posizione fiscale dei contribuenti, tanto sotto il profilo della quantificazione dell'imponibile quanto del riscontro delle fasi attuative del rapporto impositivo successive a detta quantificazione – quali la determinazione dell'imposta e il riscontro degli obblighi di versamento – il rapporto di funzionalità intercorrente fra attività ispettiva e accertamento determina che nel corso delle verifiche e dei controlli:

- per la determinazione della base imponibile, l'acquisizione di elementi utili in tal senso può e deve avvenire utilizzando, a seconda dei casi e nel rispetto dei relativi presupposti, sinteticamente accennati al paragrafo 1. e più diffusamente esaminati in seguito, i metodi che per detta determinazione possono essere adottati dall'Ufficio;
- la determinazione dell'imposta e il riscontro degli obblighi di versamento, può avvenire quale conseguenza della determinazione della base imponibile, ovvero, nei casi in cui l'azione ispettiva non conduca in proposito a risultanze diverse da quelle oggetto della dichiarazione, sulla base dei metodi, parimenti accennati al precedente paragrafo, che consentono agli Uffici di procedere a controlli formali o finalizzati alla liquidazione delle imposte.

Poiché tale ultima eventualità non presenta particolari problematiche, risolvendosi in una attività di mero calcolo e/o di riscontro di carattere materiale o normativo, le procedure e le metodologie di controllo che sovrintendono all'attività di verifica e controllo nel settore fiscale sono essenzialmente l'espressione delle procedure e delle metodologie di determinazione della base imponibile utilizzabili nel corso dell'accertamento, di cui l'attività istruttoria rappresenta il presupposto, ovviamente rapportati alle disposizioni normative che riguardano i singoli tributi ed alle diverse tipologie e categorie di contribuenti, a cui, con riferimento a ciascun tributo, gli stessi sistemi di determinazione devono essere adattati.

b. Metodi di ricostruzione dei redditi determinati in base a scritture contabili.

Per questa categoria, tanto ai fini dell'imposizione sui redditi (e dell'IRAP), quanto ai fini IVA, sono previsti tre diversi metodi di ricostruzione della base imponibile, quali:

- *il metodo analitico*, contemplato dalle lettere a), b) e c) del comma 1 dell'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (riferito alla rettifica dei redditi d'impresa delle persone fisiche, ma applicabile, per effetto del rinvio operato dal successivo art. 40, alla rettifica delle dichiarazioni dei soggetti diversi dalle persone fisiche) e dal comma 1 dell'art. 54 del D.P.R. n. 633/72, che si basa esclusivamente sulla contabilità ufficiale del contribuente, sulle relative risultanze di bilancio e del conto economico (per i soggetti tenuti alla redazione di questi documenti) e della dichiarazione dei redditi e, ai fini IVA, sul confronto fra questa e le liquidazioni del tributo e si concretizza in estrema sintesi nel riscontro di situazioni di fatto diverse da quelle attestate dai documenti contabili, dal bilancio, dal conto economico e dalla dichiarazione, considerati singolarmente e/o fra loro confrontati, ovvero di errori sostanziali nell'applicazione delle diverse disposizioni tributarie che regolano la determinazione del reddito complessivo, sia su un piano generale sia con riferimento a singole componenti reddituali o specifiche operazioni rilevanti ai fini IVA;
- *il metodo analitico-induttivo*, contemplato dalla lett. d) del comma 1 dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/73 e dal comma 2 dell'art. 54 del D.P.R. n. 633/72, che si contraddistingue:
 - . *relativamente alle condizioni che ne legittimano l'utilizzo*, per la previsione secondo cui l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati deve seguire la preventiva ispezione delle scritture contabili ovvero la preventiva esecuzione di altre attività istruttorie rientranti nei poteri ispettivi degli Organi di controllo, quali verifica della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri documenti relativi all'impresa, ovvero acquisizione di dati e notizie ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/73 ai fini delle imposte sui redditi e, ai fini IVA, confronto fra elementi indicati nella dichiarazione e quelli annotati nei registri obbligatori, controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni sulla scorta di fatture e altri documenti, ovvero acquisizione di dati e notizie ai sensi dell'art. 51 del D.P.R. n. 633/72;
 - . *relativamente alla dimostrazione dell'incompletezza, della falsità o dell'inesattezza* della dichiarazione e dei relativi allegati, per la particolarità che l'esistenza di specifiche attività non dichiarate o l'inesistenza di specifiche passività dichiarate, ovvero, ai fini IVA, la sussistenza di omissioni e false o inesatte indicazioni, possono essere comprovate non solo sulla base di prove dirette, ma anche di elementi indiziari connotati da una valenza dimostrativa particolarmente forte e pregnante e in particolare, secondo l'espressione normativa, di presunzioni gravi, precise e concordanti, cosiddette *presunzioni semplici*;
- *il metodo induttivo*, contemplato nel comma 2, alle lettere a), c), d) e d bis del citato art. 39 e nell'art. 41 del D.P.R. n. 600/73, nonché ai commi 1 e 2 dell'art. 55 del D.P.R. n. 633/72, che si caratterizza:
 - . *relativamente alle condizioni di utilizzo*, per le previsioni che richiedono l'accertata sussistenza di irregolarità estreme o comunque gravissime, quali:
 - .. l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi o dell'IVA;
 - .. la presentazione di dichiarazione dei redditi nulla;
 - .. ai fini delle imposte sui redditi, l'omessa indicazione del reddito d'impresa in dichiarazione;

- .. la mancata tenuta, la sottrazione all'ispezione o l'indisponibilità per forza maggiore, di una o più delle scritture contabili previste, risultante da verbale redatto in seguito ad attività ispettiva;
- .. ai fini IVA, la mancata emissione di fatture per una parte rilevante delle operazioni risultante da verbale redatto a seguito dell'attività ispettiva, ovvero l'omessa conservazione, il rifiuto di esibizione o comunque la sottrazione all'ispezione, in tutto o per una parte rilevante, delle fatture emesse, parimenti risultanti da verbale;
- .. la presenza nelle scritture contabili obbligatorie di omissioni, di false o inesatte indicazioni, ovvero di irregolarità formali che, a seguito dell'ispezione delle stesse e sulla base del relativo verbale, risultino così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture medesime per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica; ai fini delle imposte sui redditi, si esclude la irregolarità delle scritture ausiliarie di magazzino se gli errori e le omissioni ivi riscontrate siano contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione, ai sensi del comma 1, lett. d), dell'art. 14 del D.P.R. n. 600/73;
- .. l'omesso seguito agli inviti disposti dagli Uffici e dagli Organi di controllo, ai sensi dell'art. 32, comma 1, numeri 3) e 4), del D.P.R. n. 600/73 o dell'art. 51, comma 2, numeri 3) e 4), del D.P.R. n. 633/72, già esaminati trattando dei poteri ispettivi.

relativamente alla ricostruzione della base imponibile, per la possibilità di determinare il reddito d'impresa complessivo (e non singole attività o passività di questo), nonché di determinare l'IVA, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'Ufficio o degli Organi di controllo, con facoltà di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili nei casi in cui siano esistenti e di utilizzare, oltre che prove dirette, anche elementi indiziari connotati da una valenza dimostrativa non particolarmente pregnante, vale a dire presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, cosiddette *presunzioni semplicissime*.

Detto metodo viene comunemente definito anche *metodo induttivo puro*, per distinguerlo in maniera più evidente dal *metodo analitico – induttivo*, nel quale, come si è accennato, è comunque consentito il ricorso all'utilizzo di elementi indiziari, ancorché gravi, precisi e concordanti.

Ai fini dell'imposizione sui redditi, le disposizioni del D.P.R. n. 600/73 dianzi richiamate si applicano anche, secondo l'ultimo comma dell'art. 39 dello stesso decreto, per la determinazione del reddito delle imprese minori e degli esercenti arti e professioni, avendo a riferimento le scritture contabili indicate negli artt. 18 e 19 del decreto medesimo.

c. Metodi di ricostruzione dei redditi non determinati in base a scritture contabili: rinvio.

Ai fini delle imposte sui redditi, è prospettabile, anche per i contribuenti percettori di redditi non determinati in base a scritture contabili, la distinzione generalmente valevole per i redditi determinati sulla base di dette scritture fra metodo analitico, metodo analitico–induttivo e metodo induttivo, cui si aggiunge una ulteriore metodologia che il D.P.R. n. 600/73 definisce *sintetica*, disciplinata dall'art. 38 del menzionato decreto; i contenuti di dettaglio di tale disposizione e le implicazioni della particolare procedura da questa regolamentata sull'attività di verifica e controllo, saranno oggetto di dettagliata esposizione nel Capitolo 12 della presente Parte IV.

d. Conseguenze operative della connessione fra metodi di ricostruzione della base imponibile e metodologie di controllo.

Alla luce di quanto in precedenza esposto, con riferimento, in particolare, ai soggetti che determinano il reddito in base a scritture contabili, appare evidente come, nel corso dell'attività di verifica o controllo, sia necessario acquisire chiara evidenza:

- della necessità di vincolare l'attività ispettiva alle risultanze delle scritture, del bilancio e della dichiarazione, in caso di insussistenza delle condizioni di fatto (proprie dei metodi induttivo e analitico – induttivo) che consentono legittimamente di discostarsi dalle risultanze stesse; in questa ipotesi l'attività ispettiva dovrà necessariamente essere orientata all'acquisizione di prove dirette, di carattere materiale o documentale, della falsità, inesattezza o incompletezza della dichiarazione, ovvero di irregolari applicazioni di specifiche disposizioni fiscali;
- all'estremo opposto, della ricorrenza delle più ampie possibilità di ricostruzione della base imponibile, per l'assenza delle scritture, della dichiarazione o per l'inattendibilità del generale impianto contabile, come previsto per il metodo induttivo puro; in tal caso, l'attività ispettiva potrà essere orientata all'acquisizione di ogni genere di dato, elemento o argomentazione utile alla determinazione dell'intera posizione fiscale del contribuente, anche mediante riferimenti indiziari o percorsi logico – deduttivi;
- in via intermedia della possibilità, in linea di principio implicita in ogni attività ispettiva che si traduca nell'esame dell'impianto contabile e nell'esercizio degli altri poteri istruttori, di dimostrare, anche in caso di contabilità esistente, formalmente corretta e generalmente attendibile, l'inesistenza di specifiche passività dichiarate o l'esistenza di attività non dichiarate, non solo tramite prove dirette – materiali o documentali – ovvero quale effetto della constatazione di singole ed errate applicazioni delle regole fiscali, ma anche valorizzando la portata fortemente dimostrativa di elementi, dati o argomentazioni di carattere indiziario che siano particolarmente consistenti e permettano di “superare” il generale vincolo normalmente proprio delle risultanze delle scritture, secondo il metodo analitico – induttivo.

In tale circostanza, l'attività ispettiva va tendenzialmente orientata, per ciascuna delle voci od operazioni di cui, per tale via, si intenda dimostrare l'inesistenza ovvero l'esistenza, all'acquisizione del maggior numero di elementi e dati indiziari, ovvero anche di uno o poco più, se particolarmente significativi, avendo ben presente la necessità, in questo più che negli altri metodi, di argomentare, in maniera il più possibile puntuale, logicamente esposta e adeguatamente supportata, le conclusioni raggiunte.

3. L'attività ispettiva condotta con metodo analitico.

Come in precedenza già posto in risalto, il metodo analitico, altrimenti noto come “contabile”, consiste in pratica nella rettifica di uno o più dei singoli elementi positivi o negativi rilevanti ai fini della determinazione dei redditi determinati in base a scritture contabili ovvero di una o più operazioni rilevanti ai fini IVA, così come rappresentati nelle scritture stesse che, pertanto, costituiscono nella loro articolazione formale e sostanziale il dato di riferimento per la quantificazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA; si tratta pertanto della tecnica ordinaria di ricostruzione della posizione fiscale dei contribuenti, cui è doveroso ricorrere qualora non sussistano i presupposti normativi che consentono di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze contabili.

In concreto, le risultanze istruttorie che, nel quadro di una attività ispettiva ispirata al metodo analitico – contabile, normalmente permettono di procedere alla rettifica di singoli componenti reddituali di segno positivo o negativo ovvero di singole operazioni rilevanti ai fini IVA possono essere ricondotte a due categorie fondamentali:

- prove dirette dell'occultamento di ricavi, corrispettivi, altri proventi, della inesistenza materiale o della indeducibilità fiscale di costi, spese od oneri, ovvero della falsa rappresentazione di situazioni rilevanti ai fini IVA, consistenti in ogni genere di elemento di fatto, di carattere sia materiale sia documentale, che dimostri in maniera oggettiva una

realtà diversa da quella risultante dalle scritture contabili, dalla documentazione fiscale, dal bilancio, ove previsto e dalla dichiarazione.

Dette prove dirette sono acquisibili generalmente mediante l'esercizio dei diversi poteri istruttori contemplati dalle norme fiscali, quali, di norma, i poteri di accesso, ispezione, ricerca, verifica diretta, altre rilevazioni, esecuzione di controlli incrociati, inoltro di inviti, richieste e questionari, esecuzione di indagini finanziarie, ecc. e trovano evidenza, a seconda dei casi, nelle fasi esecutive dell'attività ispettiva, inquadrata nel "controllo sostanziale", definite quali "riscontro materiale" o anche "riscontro di coerenza, interna o esterna";

- constatazione dell'inosservanza o dell'errata applicazione di norme fiscali riguardanti la determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo, la determinazione della base imponibile rilevante ai fini IRAP o IVA o delle relative imposte, con riferimento a specifiche componenti reddituali e/o a specifiche operazioni.

Tali risultanze conseguono essenzialmente all'analisi del trattamento fiscale che il contribuente ha riservato a determinate operazioni di gestione della propria attività, pur potendo essere supportate dall'esito di ulteriori attività istruttorie proprie dell'esercizio dei poteri ispettivi richiamati al precedente alinea e trovano evidenza, generalmente, nella fase dell'attività, parimenti inquadrata nel "controllo sostanziale", definita "riscontro analitico – normativo".

La natura di prova diretta ovvero di inosservanza o errata applicazione di norme, propria delle risultanze ispettive di un approccio ricostruttivo aderente al metodo analitico – contabile, agevola evidentemente l'esposizione della motivazione delle proposte di recupero a tassazione, risolvendosi questa nella indicazione delle prove documentali o materiali acquisite ovvero nell'illustrazione delle norme non rispettate o erroneamente osservate, cui occorre comunque procedere in maniera dettagliata e argomentata.

4. L'attività ispettiva condotta con metodo induttivo "puro".

a. Presupposti e indicazioni generali.

Nel metodo di ricostruzione di tipo induttivo "puro", altrimenti definito "extracontabile", la determinazione della posizione fiscale del contribuente avviene attraverso procedure di quantificazione e qualificazione della complessiva base imponibile, che prescindono del tutto dalle scritture, dal bilancio e dalla dichiarazione del contribuente stesso, qualora esistenti e presentate e che possono essere fondate, oltre che sull'acquisizione di prove dirette, anche su elementi indiziari o ragionamenti presuntivi o logico – deduttivi.

Detto metodo rappresenta quindi un sistema eccezionale, che si pone evidentemente all'estremo opposto di quello analitico – contabile ed applicabile solo in presenza degli specifici presupposti indicati, in termini sostanzialmente analoghi anche se con parziali differenze, dalle relative norme dei DD.P.R. n. 600/73 e n. 633/72 e sinteticamente richiamati al paragrafo 2.b.

Si tratta di presupposti vincolanti e tassativi, caratterizzati da situazioni così gravi ed estreme da escludere in radice ogni possibilità di controllo della veridicità e della completezza del reddito conseguito nell'esercizio di una attività imprenditoriale o di un'arte o professione, nonché di ricostruzione del reddito stesso sulla base degli elementi messi a disposizione del contribuente; proprio per tale eccezionalità e per i pesanti effetti che si producono in capo al contribuente, è necessario, al fine di verificare se in concreto sussista la possibilità di procedere in base a tale metodo, fare puntuale riferimento all'elencazione normativa di detti presupposti, nonchè, per dare adeguata e formale evidenza della fondatezza della soluzione adottata, esplicitare puntualmente la ricorrenza dei presupposti stessi, tanto nell'ambito del piano di verifica, nel quale devono risultare le scelte relative al procedimento ricostruttivo in concreto adottato fra le diverse possibilità offerte dal metodo induttivo, quanto nel processo verbale di verifica ed in quello di constatazione.

Al riguardo appare opportuno fornire le seguenti ulteriori precisazioni, che appaiono utili per indirizzare in concreto l'attività ispettiva:

- come riconosciuto dalla giurisprudenza, l'esistenza dei presupposti per l'adozione del metodo induttivo, non obbliga a ricorrere necessariamente a quest'ultimo, essendo comunque consentito procedere, ove possibile e ritenuto opportuno, anche con metodo analitico; resta quindi del tutto impregiudicata, anche in presenza delle richiamate condizioni, la possibilità di ricostruire la base imponibile o singole componenti di questa in base a prove dirette e/o alla constatazione di inosservanze o errate applicazioni della normativa fiscale;
- di contro, in presenza di scritture formalmente regolari e di dichiarazione presentata, il ricorso alla ricostruzione induttiva del reddito d'impresa è ammissibile solo ove venga fornita chiara e comprovata dimostrazione della complessiva inattendibilità dell'impianto contabile desunta, secondo l'attuale testo dell'art. 39, comma 2, lett. d), del D.P.R. n. 600/73 (come modificato a suo tempo dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427), da omissioni e false o inesatte indicazioni "ovvero" da irregolarità formali delle scritture, che siano tutte così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture.

La congiunzione "ovvero" utilizzata dalla norma, permette di ritenere che detta inattendibilità possa essere dimostrata sulla base di gravi, numerose e ripetute indicazioni contabili omesse o false ed inesatte, oppure, in alternativa, anche solo sulla base di gravi, numerose e ripetute irregolarità di carattere formale;

- relativamente alle imposte sui redditi, l'accertamento induttivo mira a ricostruire il reddito d'impresa o derivante dall'esercizio di arti e professioni nel suo complesso e non singole componenti reddituali; a prescindere dalla segnalazione, a seguito dell'attività ispettiva, delle componenti reddituali ritenute occultate o inesistenti, l'Ufficio titolare dell'azione di accertamento dovrà comunque procedere alla ricostruzione dell'intero reddito, inteso come somma algebrica di elementi positivi e negativi (per approfondimenti al riguardo, si rinvia al successivo Capitolo 2 della presente parte IV, dedicato alle metodologie di controllo basate sul riscontro indiretto presuntivo).

È di tutta evidenza che, nel caso di ricorso al metodo induttivo, occorre prestare la massima attenzione alla motivazione delle proposte di recupero a tassazione formulate al termine dell'attività ispettiva, sotto il profilo sia della dettagliata esposizione delle situazioni, riscontrate nel caso specifico, che consentono il ricorso alla specifica metodologia, sia, in caso di ricostruzione della base imponibile solo su elementi indiziari o percorsi logico – deduttivi, della fondatezza, coerenza e logicità di questi, tenendo ben presente che, pure in presenza delle condizioni di legge previste per il particolare metodo, questo, di fatto, non deve comunque tradursi in congetture arbitrarie, imprecise e contraddittorie.

b. Indicazioni di orientamento per il concreto svolgimento dell'attività.

Appare ora opportuno fornire talune indicazioni di carattere specifico, relativamente ad aspetti che possono in concreto presentarsi nel corso dell'attività ispettiva orientata alla ricostruzione della base imponibile con metodo induttivo.

Per quanto riguarda, in particolare, la condizione legittimante il ricorso a detto metodo rappresentata dal riscontro di irregolarità, formali o sostanziali, gravi, numerose e ripetute, tali da inficiare nel complesso il sistema contabile del contribuente, la genericità dell'espressione normativa può in concreto dar luogo a dubbi circa l'effettiva ricorrenza della condizione stessa in certe situazioni; a solo titolo di orientamento delle autonome determinazioni dei verificatori, può essere utile richiamare alcuni orientamenti emersi, con carattere di tendenziale uniformità, nell'ambito di alcune sentenze della Corte di Cassazione che, con riferimento al presupposto generale da ultimo richiamato, ha, nel tempo, riconosciuto la legittimità dell'accertamento induttivo:

- nel caso in cui il contribuente abbia omissis l'annotazione delle rimanenze finali nelle scritture contabili, ovvero si sia limitato ad indicare il solo valore complessivo di esse, omettendo di operare una distinzione dei beni per categorie omogenee;
- in assenza delle scritture ausiliarie di magazzino, dirette a monitorare le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali;
- pure in caso di regolare redazione del bilancio, inesistenza o mancata esibizione delle distinte analitiche relative alle singole poste indicate nel bilancio stesso, tale da rendere di fatto inesistente o quantomeno irregolare l'inventario di fine anno ovvero tale da rendere non esplicitati e non conoscibili i criteri adottati per la valutazione delle rimanenze;
- in caso di mancata o tardiva preventiva vidimazione annuale del libro giornale, relativamente alle annualità in cui tale adempimento era considerato obbligatorio;
- in caso di mancata stampa dei libri contabili nel corso della verifica fiscale.

Al di là della esposizione di singole e specifiche casistiche, appare interessante menzionare la posizione espressa dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 16724 depositata l'8 agosto 2005 in tema di criteri generali per valutare la gravità delle violazioni plurime e ripetute riscontrate nella contabilità del contribuente sottoposto ad attività ispettiva ed accertamento; in particolare, secondo i giudici di legittimità, occorre procedere ad una sorta di "prova di resistenza", escludendo l'inattendibilità della contabilità ove, nonostante la pluralità e la reiterazione delle violazioni contabili formali o sostanziali, sia possibile comunque superare dette lacune per la scarsa rilevanza pratica delle violazioni stesse.

Con riferimento all'adozione del metodo induttivo quale conseguenza di eventuali comportamenti omissivi o non collaborativi posti in essere dal contribuente nel corso dell'attività ispettiva, è bene tenere presente, ancora a titolo di mero orientamento, la posizione giurisprudenziale che ne esclude la legittimità qualora l'Ufficio vi abbia proceduto rifiutando di prendere in considerazione la documentazione del contribuente stesso, per il solo fatto di non averla rinvenuta in occasione dell'avvio dell'ispezione (ad esempio, all'atto dell'accesso), nonostante lo stesso soggetto abbia successivamente messo a disposizione i propri libri contabili.

Problematiche particolari, che si presentano non di rado nella pratica, riguardano la possibilità o meno di:

- procedere con metodo induttivo, qualora i relativi presupposti normativi siano stati ritualmente constatati solo per una certa annualità, anche relativamente ad annualità diverse nelle quali detti presupposti non sono stati riscontrati; la prevalente tendenza della giurisprudenza è nel senso di escludere tale possibilità e, quindi, per la necessità di limitare il ricorso al particolare metodo solo nell'annualità in cui i presupposti stessi sono stati appurati e documentati;
- procedere con lo stesso metodo sulla base di dati ed elementi acquisiti per una certa annualità, anche per annualità diverse, precedenti o successive, sulla base di una presupposta "costanza dei flussi reddituali".

In teoria, il supporto normativo ad una risposta affermativa potrebbe essere individuato nelle stesse norme che, prevedendo il metodo induttivo puro, stabiliscono che questo possa essere fondato su "dati e notizie comunque raccolti", senza alcuna limitazione, neanche di carattere temporale; tuttavia, esiste un orientamento giurisprudenziale che esclude la legittimità di questa soluzione, sostanzialmente sulla base del generale principio dell'autonomia dei singoli periodi d'imposta.

In effetti, la questione pare investire la valenza probatoria dei dati ed elementi acquisiti, nel senso che occorre valutare se gli stessi siano di portata tale da assumere una rilevanza in tal senso pure per anni diversi, richiedendo in questo caso, comunque, una puntuale dimostrazione di questo effetto in sede di motivazione degli atti compilati.

Quanto meno in una occasione, infatti, la giurisprudenza di legittimità ha ammesso la ricostruzione induttiva di una annualità, per effetto della “proiezione matematica” su quest’ultima dei dati riportati sulla contabilità “nera” relativa all’annualità precedente.

5. L’attività ispettiva condotta con metodo analitico – induttivo.

a. Presupposti e indicazioni generali.

Sebbene solo la ricorrenza delle condizioni che legittimano il ricorso al metodo induttivo puro, permetta di ricostruire complessivamente la base imponibile del contribuente prescindendo del tutto dalla documentazione, dalle scritture e dall’eventuale bilancio, le norme in precedenza richiamate che contemplano il metodo analitico – induttivo consentono comunque agli Organi di controllo e di accertamento di non considerare – in tutto o in parte ma, comunque, con riferimento a specifici e determinati elementi che concorrono alla formazione della base imponibile – le risultanze delle scritture contabili, utilizzando dati ed elementi acquisiti altrimenti, senza che, a tal fine, occorra previamente dimostrare l’inattendibilità dell’apparato contabile ovvero la sua irregolarità formale.

A questo scopo, come già evidenziato:

- sono necessarie due condizioni e, cioè che:
 - sia stata preventivamente effettuata la preventiva ispezione della contabilità o comunque siano stati utilizzati gli altri poteri istruttori cui si è fatto cenno al paragrafo 2.b.; è di tutta evidenza, pertanto, che la possibilità di procedere con metodo analitico induttivo è insita in ogni attività di verifica e controllo che si sia tradotta in una ispezione contabile ovvero nell’inoltro di richieste, inviti e questionari e nell’analisi delle relative risultanze;
 - le risultanze di un approccio del genere conducano alla formulazione di proposte di recupero a tassazione relative a singole e specifiche componenti fiscalmente rilevanti e non già all’intera posizione fiscale del contribuente;
- i dati ed elementi, acquisibili esternamente al regolare impianto contabile del contribuente e utilizzati ai fini della ricostruzione di singole componenti, possono consistere sia in prove dirette, materiali o documentali, sia in elementi indiziari o ragionamenti presuntivi o logico – deduttivi che, però, devono essere gravi, precisi e concordanti, quindi particolarmente consistenti e connotati di una forte valenza dimostrativa o sintomatica di quanto si intende comprovare.

Con tali presupposti, nel metodo analitico–induttivo, l’attività ispettiva rimane sempre circoscritta a ricostruzioni o riqualificazioni di singole operazioni ed esplica i suoi effetti sulle risultanze dell’impianto contabile esistente, rispetto al quale non è richiesta la preventiva dimostrazione dell’inattendibilità, potendo detto metodo essere utilizzato anche quando la contabilità è regolare e siano stati puntualmente rispettati tutti gli adempimenti fiscali previsti; la previsione normativa secondo cui, ove in tale metodo si utilizzino dati, elementi od argomentazioni di natura indiziaria, questi devono essere gravi, precisi e concordanti, si spiega appunto perchè gli stessi sono destinati a produrre effetti rispetto ad un impianto contabile formalmente e sostanzialmente corretto e, quindi, devono assumere una “forza dimostrativa” tale da consentire di superare il generale vincolo di veridicità che il sistema fiscale nel suo complesso riconosce alle risultanze delle scritture contabili.

Di contro, nel metodo induttivo puro, proprio perchè le scritture non esistono o se esistenti sono inattendibili, ovvero perchè le relative risultanze non sono state correttamente dichiarate al fisco, gli eventuali elementi di natura indiziaria possono anche, alla prova dei fatti, risultare di minore spessore dimostrativo, sempre che non si sconfini nell’arbitrarietà e nella contraddittorietà.

Risultano evidenti le conseguenze che, adottando il metodo analitico – induttivo fondato su prove indiziarie, si producono sul piano della motivazione delle proposte di recupero a tassazione in casi del genere: negli atti compilati dovranno essere puntualmente e

chiaramente esplicitati le ragioni, di fatto e di diritto, per le quali i verificatori ritengono i dati, gli elementi e le argomentazioni indiziarie utilizzate, gravi, precisi e concordanti.

Per una illustrazione dei requisiti che, in generale, le prove indiziarie devono presentare per poter essere considerate gravi, precise e concordanti si rinvia al successivo Capitolo 2 della presente Parte IV.

b. La ricostruzione della base imponibile con riferimento alle caratteristiche ed alle condizioni di esercizio dell'attività.

L'art. 62 sexies del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito in Legge 20 ottobre 1993, n. 427, ha espressamente ricondotto agli accertamenti di cui agli artt. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/73 e 54 del D.P.R. n. 633/72 e, quindi, al generale sistema di ricostruzione della base imponibile con metodo analitico – induttivo, la possibilità di fondare la rettifica della dichiarazione presentata dai soggetti esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo, anche sulla riscontrata esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore introdotti dal precedente art. 62 bis dello stesso decreto legge.

Rinviando l'analisi di questi ultimi al Capitolo 9 della presente Parte IV, preme in questa sede evidenziare come la richiamata previsione abbia espressamente ammesso che fra le presunzioni gravi, precise e concordanti utilizzabili per rettificare la dichiarazione anche in presenza di contabilità esistente e formalmente regolare, sia consentito ricorrere pure al confronto fra la situazione reddituale dichiarata dal contribuente e quella che, fondata su un critico ed attento esame delle condizioni e delle caratteristiche d'esercizio dell'attività, risulti connotata da un maggior grado di verosimiglianza.

Al riguardo, occorre precisare che le possibilità offerte da questa previsione appaiono proficuamente utilizzabili, in concreto, per le attività d'impresa di minori dimensioni e per quelle di lavoro autonomo, tendenzialmente rivolte direttamente verso consumatori/utilizzatori finali, la cui contabilità è di norma gestita direttamente dal titolare dell'attività stessa; le condizioni di esercizio delle imprese di dimensioni medio – grandi, nonché la previsione di sistemi di gestione e controllo contabile interni, appaiono difficilmente compatibili con metodi di ricostruzione della base imponibile che risultino fondati solo su elaborazioni dei dati desunti esclusivamente dalle caratteristiche proprie dell'attività.

Inoltre, anche nei casi in cui il particolare approccio ricostruttivo risulti praticabile, occorre che le eventuali proposte di recupero a tassazione derivanti da una riconfigurazione generale della redditività dell'attività economica oggetto dell'attività ispettiva, in presenza di contabilità esistente e formalmente regolare, siano fondate sull'acquisizione e l'elaborazione del maggior numero possibile di dati oggettivi espressivi delle condizioni di esercizio e delle caratteristiche della specifica attività, nonché su una esposizione delle relative conclusioni particolarmente attenta, puntuale e logicamente argomentata, che non manchi di porre in adeguata evidenza l'attenzione riservata, in sede di ricostruzione, alle peculiarità proprie del contribuente controllato e dell'attività dallo stesso svolta; più dettagliate indicazioni in tal senso, sono contenute al successivo Capitolo 2 della presente Parte IV ove si tratteranno, tra l'altro, le ricostruzioni indirette del ciclo d'affari.

CAPITOLO 2

LE METODOLOGIE DI CONTROLLO BASATE SU PROVE PRESUNTIVE: IL RISCONTRO INDIRECTO – PRESUNTIVO

1. Introduzione.

Da quanto si è esposto al precedente Capitolo 1, appare evidente come le disposizioni normative in tema di accertamento delle imposte prevedano che la ricostruzione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA possa fondarsi, oltre che su prove dirette della falsità o incompletezza dei dati contabilizzati e dichiarati dal contribuente e del mancato o irregolare rispetto di specifiche norme, anche su dati ed elementi di natura indiziaria, che, per evidenziarne la differenziazione rispetto alle prove dirette, possono essere definite "prove indirette – presuntive."

Nel sottolineare ulteriormente che, nel corso dell'attività ispettiva, è fondamentale fare sempre riferimento ai contenuti delle disposizioni che si occupano del metodo di accertamento induttivo puro e di quello analitico – induttivo, al fine di appurare se, nel caso concreto, ricorrano o meno i presupposti per il legittimo utilizzo di tale tipologia di prove, nel presente Capitolo saranno in dettaglio analizzate le categorie generali e le singole tipologie di presunzioni utilizzabili nell'attività di controllo e accertamento fiscale.

Tenuto conto che l'approccio ispettivo di carattere indiretto – presuntivo, almeno dal punto di vista teorico – generale, risulta tendenzialmente omogeneo per settore impositivo e per attività, fatto salvo quanto nel prosieguo precisato, la presente esposizione è riferita a fattori comuni sia all'imposizione sui redditi, all'IRAP e all'IVA, sia alle attività d'impresa ed a quelle di lavoro autonomo.

2. Valenza generale delle prove indirette – presuntive ai fini fiscali.

a. *Le presunzioni in generale.*

In generale, le presunzioni consistono in fatti o nozioni che, sebbene acquisiti o conosciuti, non forniscono alcuna diretta dimostrazione di situazioni o accadimenti, ma permettono comunque di risalire a queste attraverso un processo di logica consequenzialità; il fenomeno è regolato dall'art. 2727 c.c., a norma del quale "le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato".

Da tale disposizione si ricava la distinzione delle presunzioni in *legali*, se individuate direttamente dalla legge e *semplici*, se ricavate ed apprezzate dal giudice; a norma dell'art. 2729, comma 1, c.c., queste ultime possono essere ammesse solo se gravi, precise e concordanti.

Le presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza vengono definite *semplicissime*.

Le presunzioni legali, a loro volta, si distinguono, in *assolute (iuris et de iure)* o *relative (iuris tantum)*; le prime, a differenza delle seconde, non ammettono la prova contraria.

Le *presunzioni legali assolute* hanno quindi un rilievo sostanziale, in quanto integrano direttamente la fattispecie che, secondo la previsione normativa, produce un certo effetto giuridico; quelle *legali relative* e quelle *semplici*, invece, rilevano esclusivamente sul piano probatorio.

b. *Modalità di utilizzo delle presunzioni legali, semplici e semplicissime nell'ambito dell'attività ispettiva fiscale.*

La normativa tributaria contiene diversi casi di presunzioni legali, a seconda dei casi assolute o relative: si pensi, a solo titolo di esempio, alla rilevanza probatoria delle risultanze acquisite nell'ambito delle indagini finanziarie, oggetto di illustrazione nella Parte V della presente circolare, nonché a quelle esistenti in tema di cessione e acquisto di beni

non presenti in magazzino ovvero a quelle previste nel settore immobiliare, che saranno esaminate nel prosieguo del presente Capitolo.

In tali circostanze, nel corso dell'attività ispettiva e nella compilazione degli atti è sufficiente fare riferimento alle risultanze probatorie acquisite ed alla previsione normativa che ne conferisce rilievo di presunzione legale, ovviamente specificando, in caso di presunzione relativa, se la prova contraria sia stata o meno fornita e, in caso affermativo, esponendo le motivazioni per cui si ritiene che detta prova contraria sia o meno idonea a superare l'effetto probatorio stabilito dalla norma.

In altri termini, le presunzioni legali non rendono necessario esplicitare la capacità dimostrativa dell'elemento probatorio utilizzato rispetto al fatto ignoto che si intende dimostrare, dal momento che questo effetto è stabilito dalla legge stessa, che lo considera, in sostanza, elemento costitutivo della fattispecie.

Diverso è il caso delle presunzioni non legali, vale a dire semplici o semplicissime, non contemplate da alcuna disposizione fiscale e rappresentate da tutti quegli elementi o nozioni utilizzati in sede di controllo e accertamento in funzione di dimostrazione indiretta di fatti o situazioni e che, in sede contenziosa, sono inevitabilmente sottoposte al vaglio del giudice, cui spetta esprimersi, in definitiva, sulla relativa capacità probatoria; per dette tipologie di presunzioni è necessario esplicitare in maniera puntuale, argomentata e logicamente consequenziale, le ragioni per cui si ritiene che gli elementi presuntivi utilizzati siano idonei a comprovare i fatti o le situazioni che si intende dimostrare.

Tale obbligo di dettagliata motivazione è particolarmente vincolante nei casi in cui l'attività ispettiva sia condotta utilizzando il metodo analitico – induttivo, fondato, come si è visto, sulle risultanze contabili del contribuente, esistenti, formalmente corrette e generalmente attendibili e assistite dalla generale presunzione di “veridicità” alle stesse riconosciuta dall'ordinamento tributario; per tale ragione, ove, in tal caso, non si utilizzino prove dirette, bensì presunzioni, queste, oltre ad essere acquisite in esito a preventiva attività ispettiva, devono essere gravi, precise e concordanti.

Con specifico riferimento a detti requisiti, comunemente si ritiene che:

- *la gravità* riguarda la consistenza dell'elemento presuntivo, che deve avere un peso notevole ed importante in funzione della dimostrazione del fatto ignoto a cui si riferisce, di modo che, secondo un criterio probabilistico, l'ipotesi logica che se ne trae risulti quella più attendibile rispetto ai giudizi di fatto formulabili con riferimento ad un certo dato di comune esperienza;
- *la precisione* attiene alla esattezza, specificità e concretezza che l'elemento presuntivo deve esprimere rispetto alle conseguenze che da esso possono essere tratte, oltre che alla univocità in base alla quale da quello stesso elemento sia possibile ricavare solo certe conclusioni e non altre;
- *la concordanza* indica la coerenza e la non contraddittorietà degli elementi presuntivi utilizzati, che devono tutti condurre ad una stessa conseguenza, ovvero la esclusività delle conclusioni a cui si può giungere sulla base delle assunzioni utilizzate.

Detti requisiti non sono previsti per le presunzioni semplicissime, utilizzabili ove si adotti il metodo induttivo puro, che, pertanto, può essere fondato su fatti o nozioni di carattere presuntivo di minore spessore dimostrativo, di cui è comunque necessaria una esposizione che deve risultare immune da profili di arbitrarietà, indeterminatezza e contraddittorietà.

Con riferimento alla concreta rilevanza probatoria che devono assumere le presunzioni semplici utilizzabili nel metodo analitico – induttivo, si evidenzia, a titolo di orientamento, che la giurisprudenza di legittimità ha in diverse occasioni (con argomentazioni a maggior ragione riferibili anche alle presunzioni semplicissime) affermato, tra l'altro, che:

- non si richiede che i fatti su cui la presunzione si fonda siano tali da far apparire l'esistenza del fatto ignorato come l'unica conseguenza possibile secondo un legame di necessarietà assoluta ed esclusiva, essendo sufficiente invece che, alla luce delle

regole di esperienza, il fatto ignoto sia desumibile alla stregua di un canone di probabilità con riferimento a una connessione di accadimenti ragionevolmente verosimile in base a un criterio di normalità;

- le presunzioni possono risultare gravi, precise e concordanti anche se desunte da dati di comune esperienza, sempre che rapportati, in maniera concreta e significativa, agli specifici elementi propri della fattispecie presa in esame;
- la prova per presunzioni non esige che il fatto ignoto sia desumibile da una pluralità di fatti noti, cioè da una pluralità di fonti certe che parimenti convergano verso un identico risultato logico deduttivo; può risultare sufficiente anche un unico fatto noto, quando tutti gli aspetti di esso, in assenza di circostanze di valenza contraria, siano chiaramente ed univocamente concordanti sul verificarsi del fatto ignoto.

Sul piano delle modalità di acquisizione delle prove indirette – presuntive, è evidente che queste coincidono, al pari dell'acquisizione delle prove dirette, con l'esercizio dei diversi poteri istruttori contemplati dalle norme fiscali, quali, di norma, i poteri di accesso, ispezione, ricerca, verifica e rivelazione diretta, effettuazione di controlli incrociati, inoltre di inviti, richieste e questionari, esecuzione di indagini finanziarie, ecc.

In generale, l'esposizione delle prove indirette – presuntive acquisite trova evidenza, a seconda delle concrete modalità di acquisizione, nelle fasi esecutive della verifica che, nell'ambito del "controllo sostanziale", sono state definite "riscontro materiale" o "riscontro contabile" (nelle diverse articolazioni di questo), mentre l'illustrazione della relativa valenza rispetto ai fatti o situazioni che si ritengono per tale via dimostrati, trova di norma evidenza, ancora nel quadro del "controllo sostanziale", nella fase del "riscontro indiretto – presuntivo".

3. Le presunzioni utilizzabili nell'attività ispettiva fiscale: categorie generali.

I fatti o le nozioni che, in concreto, è possibile utilizzare in via indiretta – presuntiva, nei termini anzidetti, non possono essere ricondotti a dati, elementi, situazioni o ragionamenti predeterminabili, trattandosi di concetti eterogenei, tendenzialmente comprensivi di tutte le risultanze della realtà fenomenica e connesse elaborazioni idonee a dimostrare, con un grado di attendibilità adeguato alle peculiarità delle diverse circostanze, il fatto non conosciuto che si intende dimostrare.

Nel rinviare al successivo paragrafo 6. l'illustrazione di dettaglio delle principali prove di tipo indiretto – presuntivo utilizzabili nell'attività ispettiva, si evidenzia in questa sede che, in via generale, appare possibile individuare, fatta eccezione per le presunzioni di fonte legale, le seguenti principali categorie:

- *singoli elementi di fatto, di carattere materiale, ovvero complessi omogenei di elementi materiali, acquisiti mediante l'esercizio dei diversi poteri istruttori.*

Si pensi, ad esempio, alla rilevata presenza di materiale in magazzino in misura superiore o inferiore rispetto a quella per cui risultano ricevute o emesse fatture, all'individuazione di consistenze di cassa superiori o inferiori alle risultanze contabili, alla accertata esistenza di finanziamenti all'impresa da parte del titolare o dei soci non giustificati dalle rispettive disponibilità, a dichiarazioni di soggetti terzi acquisite in atti comprovanti l'effettuazione o la non effettuazione di certe operazioni;

- *specifici elementi documentali, di carattere sia contabile sia extracontabile, ovvero complessi omogenei di detti elementi, parimenti acquisiti nel quadro dell'esercizio dei poteri istruttori.*

Si fa riferimento, ancora a titolo esemplificativo, a fatture che non trovano coincidenza fra l'emittente ed il ricevente, a documentazione interna dell'impresa ovvero personale del professionista, corrispondenza varia, agende, vera e propria contabilità "nera" parallela a quella ufficiale, documentazione relativa ai rapporti bancari del contribuente controllato o suoi clienti e fornitori;

- *ricostruzioni indirette del ciclo d'affari dell'impresa o dell'arte o professione, che, prendendo a base gli elementi oggettivi caratterizzanti la specifica attività e dotati di un certo grado di significatività, possano, attraverso elaborazioni attente e diversificate, pervenire ad un motivato giudizio di scarsa verosimiglianza dei dati contabilizzati e dichiarati.*

È il caso, ad esempio, del riferimento a medie o studi espressivi della redditività di certe attività economiche, dell'applicazione delle cosiddette "percentuali di ricarico" al costo del venduto così come risultanti dalla stessa contabilità del contribuente ovvero ricavate altrimenti, della valutazione dell'incidenza di certe componenti di costo (ad es. per acquisto di materie prime) rispetto al reddito dichiarato, nonché della rilevazione di incongruenze fra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle caratteristiche di esercizio della specifica attività svolta, secondo le possibilità introdotte con l'art. 62 sexies del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, di cui si è già in precedenza trattato ;

- *ragionamenti e/o elaborazioni d'ordine logico-deduttivo, fondati su consolidate massime d'esperienza e nozioni diffuse.*

Rientrano in questa categoria, tendenzialmente aperta e residuale, oltre che più indeterminata, le valutazioni operate in ordine a particolari accadimenti oggetto di cognizione diretta, sulla base di percorsi logico – deduttivi fondati, più che su dati materiali o documentali, sull'attenta considerazione di quanto normalmente e diffusamente accade in condizioni uguali a quelle prese in considerazione; è il caso, ad esempio, del confronto di attività e passività dichiarate con il valore normale o di mercato di uguali transazioni poste in essere nelle medesime condizioni oggetto dell'ispezione ovvero, secondo una certa tendenza riscontrabile nella giurisprudenza di legittimità, del comportamento assunto dall'imprenditore o dall'esercente una attività di lavoro autonomo, che, valutato complessivamente ed alla luce delle sue spiegazioni, risulti, con riferimento a certe operazioni, assolutamente non rispondente ai requisiti della generale economicità delle scelte che normalmente ispirano le attività finalizzate alla produzione di un reddito.

Appare di tutta evidenza che, sebbene non sia in linea di principio necessaria una pluralità di prove indirette – presuntive, è fortemente opportuno, specie nel quadro di una ricostruzione di tipo analitico – induttivo destinata a produrre effetti su una contabilità esistente e regolare, supportare le conclusioni di un approccio del genere con il maggior numero di dati, elementi ed argomentazioni di carattere presuntivo.

4. Le diverse modalità di utilizzo delle prove indirette – presuntive in base alle caratteristiche ed alle dimensioni dei contribuenti.

Le prove indirette – presuntive, per supportare conclusioni il più possibile fondate, tali da resistere anche in una eventuale sede contenziosa, devono necessariamente essere calibrate, quanto a natura delle stesse e relativa efficacia dimostrativa, alla natura del soggetto interessato, alle caratteristiche della attività interessata ed alle sue dimensioni; è infatti da escludere che una stessa argomentazione presuntiva possa valere allo stesso modo per una impresa ed un professionista, per un'impresa la cui attività è diretta ai consumatori finali ed una che si rivolge al mercato, per imprese operanti in settori profondamente differenziati (commercio, industria, servizi), ovvero per aziende di piccole e di medie o grandi dimensioni.

Al riguardo va rimarcato, come già posto in evidenza al paragrafo 5.b. del precedente Capitolo 1, che nelle imprese di piccole dimensioni, così come nelle attività professionali, la documentazione fiscale elementare è normalmente curata direttamente dal titolare dell'attività o da uno o pochi soggetti che ne seguono le direttive; gestendo in prima persona o praticamente in via esclusiva l'attività, l'imprenditore individuale o il professionista non necessitano di rilevazioni interne particolarmente elaborate e, anzi, spesso considerano l'impianto contabile come un fastidioso impedimento allo spedito svolgimento dei propri affari.

In situazioni del genere, la documentazione fiscale elementare e, di conseguenza, la contabilità, si prestano maggiormente a comportamenti evasivi concretizzanti nell'occultamento di componenti positivi o nel sovradimensionamento di componenti negative,

rendendo, almeno in via generale, più agevolmente praticabile il ricorso a prove di carattere presuntivo fondate, oltre che, eventualmente, su elementi materiali o contabili, su ricostruzioni indirette dell'effettivo ciclo d'affari dell'azienda o dell'attività lavorativa autonoma, attraverso elaborazioni attente e diversificate di dati oggettivi che permettano di pervenire ad un motivato giudizio di scarsa verosimiglianza dei dati contabilizzati e dichiarati.

Di contro, nei complessi aziendali di dimensioni medio – grandi, generalmente organizzati in forma societaria, il sistema contabile è di regola gestito da appositi uffici amministrativi dotati di procedure sperimentate, i quali, tra l'altro, devono curare che i documenti e le rilevazioni di valenza fiscale siano coerenti con quelle di carattere interno, che, a loro volta, devono essere attente e precise per fornire agli amministratori, ai soci ed ai sindaci un efficiente e valido strumento di controllo; in queste realtà, pertanto, deve riconoscersi che la contabilità, generalmente e fatte salve le inevitabili eccezioni, sia di per sé stessa connotata da un certo grado di attendibilità.

Ciò non significa che, nei confronti delle categorie di imprese medio – grandi, non possono essere utilizzate prove indirette – presuntive, dal momento che le norme che prevedono tale possibilità valgono per tutti i contribuenti; tuttavia appare evidente che, per i soggetti da ultimo menzionati, il ricorso a presunzioni può in concreto risultare limitato e, nei casi in cui sussista di fatto la possibilità di utilizzarle, queste ultime si concretizzano di norma in specifici elementi fattuali o documentali di carattere extracontabile, essendo generalmente difficile che elaborazioni indirette del volume d'affari possano “reggere” il confronto con un impianto contabile ben organizzato e sottoposto a diverse revisioni interne.

5. Le prove indirette – presuntive alla base dei sistemi di determinazione automatica dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo.

Per una completa esposizione di tutte le modalità con cui le prove indirette – presuntive possono essere utilizzate nell'ambito dell'attività di accertamento e dell'attività ispettiva a questa strumentale, appare utile fare sintetico riferimento ai sistemi di determinazione automatica del reddito previsti dalla normativa tributaria che, appunto, fanno largo uso di tale tipologia di prove.

Infatti, sebbene la cosiddetta “presunzione di veridicità” delle scritture contabili regolarmente tenute dai contribuenti costituisca pur sempre un principio cardine dell'ordinamento tributario nazionale, di talché le risultanze delle stesse possono essere “superate” solo alle condizioni e con le modalità in base alle quali è consentito procedere con accertamento induttivo puro o analitico – induttivo, il legislatore fiscale ha progressivamente preso atto delle oggettive difficoltà connesse ad un generalizzato ricorso a forme accertative rigidamente ancorate, secondo l'approccio analitico, alle scritture contabili stesse, attesa l'enorme e differenziata platea di contribuenti obbligati alla relativa tenuta.

Si è pertanto assistito, nel tempo, all'emanazione di provvedimenti normativi finalizzati a consentire, essenzialmente nei riguardi delle imprese minori e dei lavoratori autonomi, forme, tendenzialmente automatiche, di determinazione presuntiva dei redditi, destinate sinteticamente:

- a produrre effetti direttamente sugli adempimenti dichiarativi dei contribuenti, mediante la previsione dell'obbligo o della facoltà di riportare in dichiarazione il risultato economico conseguente all'applicazione dell'automatismo configurato dalla legge ovvero, per il caso contrario, di dimostrare l'inapplicabilità di quest'ultimo ad ogni, specifica e distinta, situazione personale o caratteristica dell'attività in concreto esercitata;
- in caso di mancato adempimento di tale obbligo o di mancato esercizio di detta facoltà, ad essere utilizzate in sede accertamento, anche a prescindere della preventiva ispezione della contabilità (come invece deve avvenire, in via di principio, per il ricorso a procedimenti presuntivi in presenza di contabilità esistente e regolare), ferma restando la possibilità del contribuente di fornire la prova contraria rispetto all'automatismo configurato dalla procedura.

Fra gli strumenti via via introdotti nell'ambito di tale processo, si segnalano i seguenti:

- *coefficienti presuntivi di reddito*, di cui al D.L. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito nella Legge 17 febbraio 1985, n. 17, che ha a suo tempo previsto, nei confronti di imprenditori e lavoratori autonomi ammessi alla tenuta di una contabilità semplificata, la possibilità per gli Uffici di procedere, previa richiesta di chiarimenti, alla determinazione induttiva del reddito, indipendentemente dalla irregolarità o meno delle scritture contabili, semplicemente sulla base di indici correlati alle caratteristiche tecnico – produttive delle singole attività (ad es., dimensione e ubicazione dei locali destinati all'attività, beni strumentali impiegati, numero e la retribuzione dei dipendenti, acquisto di materie prime, merci e semilavorati, consumi di energia elettrica);
- *coefficienti presuntivi di compensi, ricavi e volumi d'affari*, di cui all'art. 12 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito in Legge 27 aprile 1989, n. 154, che ha previsto la possibilità di determinare induttivamente l'ammontare dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari dei contribuenti dianzi indicati, sulla base di indici elaborati per vari settori economici adottati con D.P.C.M., con la previsione dell'obbligo per il contribuente interessato di dimostrare che i ricavi, i compensi o i corrispettivi dichiarati fossero inferiori a quelli risultanti dall'applicazione dei coefficienti; successivamente, con la Legge 30 dicembre 1991, n. 413, è stata valorizzata la funzione di "indagine" di detti coefficienti, piuttosto che quella di determinazione automatica di ricavi, compensi e volumi d'affari;
- cosiddetta *minimum tax*, di cui all'art. 11 bis del D.L. 19 settembre 1992, n. 384, convertito nella Legge 14 novembre 1992, n. 438, che, all'art. 11 bis, prevedeva, in sintesi, la determinazione del reddito delle imprese minori e dei lavoratori autonomi con riferimento ad un livello minimo corrispondente al contributo diretto lavorativo, con conseguente diretta iscrizione a ruolo nel caso di reddito inferiore, senza necessità di un preventivo atto di accertamento; successivamente il contributo diretto lavorativo è stato trasformato da parametro automatico per la determinazione del reddito in "coefficiente presuntivo", da utilizzare in sede di accertamento induttivo del reddito, previa richiesta scritta di chiarimenti da rivolgere al contribuente;
- *parametri per la determinazione presuntiva di ricavi, compensi e volumi d'affari*, introdotti, con connessa abrogazione (a decorrere dagli accertamenti relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1995) dei coefficienti presuntivi di compensi, ricavi e volumi d'affari, dall'art. 3, comma 181, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549.

In particolare, per effetto di tale disposizione e fino alla piena applicazione degli *studi di settore* di cui al successivo alinea, gli accertamenti di cui all'art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/73, potevano essere effettuati, senza pregiudizio della ulteriore azione accertatrice con riferimento alle altre categorie reddituali, sulla base di detti parametri, approvati con D.P.C.M. del 29 gennaio 1996, da utilizzare ai fini della determinazione presuntiva di ricavi, compensi e volumi d'affari fondatamente attribuibili al contribuente in base alle caratteristiche ed alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, relativamente alle imprese in contabilità semplificata ed esercenti arti e professioni che avevano conseguito nel periodo d'imposta precedente compensi inferiori a lire 360 milioni di "vecchie" lire e che non avevano optato per il regime ordinario di contabilità, nonché nei confronti di esercenti attività d'impresa e professionisti in contabilità ordinaria che avevano dichiarato compensi o ricavi non superiori a 10 miliardi di "vecchie" lire, limitatamente, per questi ultimi, ai casi in cui dal verbale d'ispezione risultasse l'inattendibilità della contabilità.

Detti parametri, elaborati partendo da indici di natura economica e contabile rappresentati essenzialmente da costi (ad es., costo del venduto, spese per il personale, acquisto di servizi, valore dei beni strumentali, quote spettanti ai familiari, quote d'ammortamento, compensi a terzi, consumi, spese per personale e collaboratori, ecc.) sui quali sono state configurate apposite "funzioni di ricavo" per ciascuna categoria di contribuenti o per gruppi omogenei, potevano essere oggetto di adeguamento spontaneo da parte del contribuente e, in caso di mancato adeguamento, potevano essere utilizzati dall'Amministrazione in sede di accertamento, senza pregiudizio per ulteriori azioni accertatrici relativamente alle categorie reddituali diverse da quelle di impresa o di lavoro autonomo, ferma restando, per

il contribuente, la possibilità di contestare l'atto di accertamento fondato sui parametri stessi;

- *studi di settore*, già previsti in generale, al fine di rendere più efficace l'azione accertatrice, dall'art. 62 bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella Legge 29 ottobre 1993, n. 27 e resi concretamente operativi, a partire dal periodo d'imposta 1998, dalla Legge 8 maggio 1998 n. 146 e successive modifiche, che ne definisce in dettaglio relative modalità tecniche, soggetti interessati e possibilità di difesa.

Rinviando all'apposito Capitolo 9 della presente Parte IV l'analisi dettagliata di quest'ultimo strumento, che ha sostituito i previgenti parametri, da cui si distingue, tra l'altro, per le modalità di elaborazione, si pone in risalto in questa sede che:

- la circostanza che un determinato contribuente rientri nel campo di applicazione degli studi di settore, determina, quale principio generale, la necessità che lo stesso si adegui, in sede di dichiarazione, ai risultati reddituali derivanti dall'applicazione dello studio, a meno che non dimostri, di fatto, la non adattabilità dello studio medesimo alle specifiche condizioni di esercizio ed alle caratteristiche della sua attività;
- in caso di non adeguamento e di mancata dimostrazione della concreta inoperatività dello studio nei riguardi di un certo contribuente, sussiste la possibilità per l'Amministrazione di determinare il reddito di questo sulla base dello studio medesimo, con l'obbligo, però, di instaurare il contraddittorio con il contribuente interessato.

Secondo l'orientamento proprio dell'Amministrazione finanziaria, la particolarità del meccanismo che caratterizza gli studi di settore, consiste nel configurare presunzioni gravi, precise e concordanti che, nei confronti delle categorie di contribuenti comprese nel relativo campo di applicazione, possono condurre a configurare una base imponibile diversa da quella dichiarata anche a prescindere dalla previa ispezione della contabilità, configurando, pertanto, una autonoma tecnica di accertamento e non già semplici elementi di supporto della pretesa tributaria, alla stregua di presunzioni di altra natura.

6. Specifiche tipologie di prove indirette – presuntive utilizzabili per l'attività ispettiva in materia di reddito d'impresa e di lavoro autonomo.

a. Osservazioni introduttive.

Pur nella teorica distinzione delle prove indirette – presuntive utilizzabili per l'attività ispettiva in materia fiscale fra le categorie generali che si sono indicate al paragrafo 3., i dati, gli elementi, le nozioni e le argomentazioni valorizzabili in tal senso per la ricostruzione dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo rappresentano un sistema "aperto" non tipizzabile in concreto in maniera esaustiva.

Nondimeno, la prassi dei controlli fiscali e la stessa giurisprudenza hanno, nel tempo, concentrato l'attenzione su talune, specifiche tipologie di prove indirette – presuntive, che, pertanto, possono essere considerate di più ampia diffusione ed alla cui illustrazione sono dedicati i successivi paragrafi.

b. Le ricostruzioni indirette del ciclo d'affari.

(1) Inquadramento generale.

Come accennato nel paragrafo 3., le ricostruzioni indirette del ciclo d'affari sono rappresentate, in estrema sintesi, da tutti i procedimenti di analisi, sviluppo ed elaborazione di dati ed elementi di carattere materiale – fenomenico e/o documentale, che si ritengono particolarmente significativi rispetto alla specifica realtà aziendale o di lavoro autonomo sottoposta ad attività ispettiva, le cui risultanze conducano a dimensionare il reddito conseguito dal contribuente in misura diversa rispetto a quanto dichiarato ovvero, in caso di omessa presentazione della dichiarazione, nella misura ritenuta verosimile.

Al riguardo, occorre ribadire ed evidenziare che:

- tale approccio ricostruttivo è possibile sia in presenza delle condizioni che legittimano il metodo induttivo puro, per mancanza della dichiarazione e/o della contabilità, o per contabilità complessivamente inattendibile, sia in presenza di contabilità esistente e regolare, secondo il metodo analitico – induttivo; poiché, in quest’ultimo caso, gli effetti della ricostruzione indiretta sono destinati a prodursi su un impianto contabile riconosciuto generalmente affidabile, è necessario che i dati e gli elementi assunti a base dell’elaborazione rivestano un peso dimostrativo particolarmente consistente, che l’elaborazione stessa sia puntualmente strutturata e logicamente argomentata e che il risultato definitivo deponga univocamente e concordemente a favore delle conclusioni del procedimento stesso;
- proprio con riferimento al metodo analitico – induttivo, la legittimità di tale tipologia per la ricostruzione dei redditi d’impresa e di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi e dell’IVA, da ritenersi già implicita nella generale possibilità di ricostruire la base imponibile sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, è stata normativamente rafforzata per effetto del citato art. 62 sexies del D.L. n. 331/93, convertito nella L. n. 427/93, che ha ricondotto al metodo citato la possibilità di fondare la rettifica della dichiarazione anche sulla riscontrata esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore introdotti dal precedente art. 2 bis dello stesso decreto legge;
- sebbene, dal punto di vista strettamente giuridico, non sia necessaria l’effettuazione in sede istruttoria del contraddittorio con il contribuente, nell’ambito delle ricostruzioni indirette in argomento, appare di tutta evidenza che il confronto con quest’ultimo, soprattutto allorché si tratti di stabilire (specialmente se in maniera differenziata rispetto a diverse tipologie) percentuali di ricarico, rese di materie prime, incidenza di queste sui prodotti finiti ed altri valori del genere, sia fortemente opportuno nella prospettiva di pervenire a conclusioni il più possibile fondate e rapportate alle effettive condizioni di esercizio della specifica attività considerata;
- per le ragioni esposte al paragrafo 4., ancorché le ricostruzioni indirette del ciclo d’affari siano normativamente applicabili nei riguardi di qualsiasi categoria di contribuenti, quali che siano le relative dimensioni, generalmente le stesse risultano, in pratica, più proficuamente adottabili nei confronti delle imprese di minori dimensioni e degli esercenti arti e professioni.

Fatte queste necessarie puntualizzazioni, la differenziazione di base fra i diversi metodi di ricostruzione indiretta del “giro” d’affari in concreto adottabili, va ricondotta a quanto si è dianzi evidenziato circa il diverso grado di elaborazione che deve caratterizzare gli stessi, a seconda che siano destinati ad operare o meno su un impianto contabile esistente e regolare; appare pertanto utile un distinto esame delle diverse condizioni nelle quali le ricostruzioni in argomento possono svilupparsi.

(2) Le ricostruzioni indirette in presenza di contabilità esistente e regolare.

(a) L’articolazione generale del percorso ispettivo.

L’esigenza, in precedenza evidenziata, che, allorché si tratti di ricostruire in via indiretta la base imponibile al di fuori delle condizioni che legittimano il metodo induttivo puro, per la presenza di una contabilità regolare e generalmente affidabile, il procedimento adottato sia particolarmente elaborato e logicamente supportato, può essere operativamente soddisfatta, almeno quale linea di condotta generale, seguendo un percorso ispettivo che, semplificando al massimo, sia articolato nelle seguenti fasi:

- selezione degli elementi oggettivi, di carattere strutturale, fattuale o documentale, da sottoporre ad elaborazione perchè ritenuti fortemente

significativi rispetto alle condizioni di esercizio ed alle caratteristiche dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo;

- individuazione dei termini e delle modalità con cui gli elementi selezionati possono incidere sui risultati della gestione tipica dell'attività considerata, tenendo in debito conto le peculiarità di questa e ricercando il confronto con il contribuente, al fine di pervenire, con riferimento a ciascun elemento selezionato, ad una "funzione", aritmetica o statistica, espressiva dei ricavi o compensi presuntivamente prodotti;
- applicazione a ciascun elemento selezionato della rispettiva "funzione" e determinazione in via presuntiva dei ricavi o compensi.

Tenendo presenti queste tre fasi di massima, i diversi metodi di ricostruzione indiretta in concreto adottabili possono essere distinti in tre macro – categorie, a seconda della tipologia di elementi oggettivi selezionati, nella prima fase, quali dati su cui sviluppare quelle successive:

- *ricostruzioni basate sui dati relativi alla movimentazione delle merci;*
- *ricostruzioni basate sui dati relativi ai fattori della produzione o ad altri elementi strutturali;*
- *ricostruzioni basate su altri elementi di fatto o documentali.*

(b) Le ricostruzioni indirette basate sui dati relativi alla movimentazione delle merci: i controlli per valore e le percentuali di ricarico.

Nelle imprese commerciali, le ricostruzioni indirette riferite alla movimentazione delle merci al cui scambio è diretta l'attività, possono condurre all'individuazione di fenomeni di mancata fatturazione, totale o parziale, in vendita o in acquisto.

In via preliminare è bene ricordare che tale risultato può essere conseguito anche per effetto delle presunzioni legali di cessioni e acquisto disciplinate, ai fini IVA, dal D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441, operanti anche ai fini delle imposte sui redditi, quali presunzioni semplici, come chiarito dalla circolare ministeriale n. 193/E del 23 luglio 1998.

Nel rinviare l'illustrazione di queste specifiche tipologie di presunzioni al sottoparagrafo e., si precisa in questa sede che le stesse possono operare soltanto in conseguenza della rilevazione fisica dei beni effettuata al momento dell'inizio di accessi, ispezioni e verifiche, ovvero, in alternativa, allorquando emergano differenze quantitative dal raffronto fra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui alla lett. d) dell'art. 14, comma 1, del D.P.R. n. 600/73 o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta e le consistenze delle rimanenze registrate e, quindi, per effetto di una attività di confronto di tipo esclusivamente contabile; sono pertanto necessari *l'inventario fisico* delle merci giacenti all'atto dell'accesso o un *controllo contabile per quantità* riferito alle merci giacenti all'inizio ed alla fine dell'esercizio ed a quelle acquistate e vendute in corso d'anno.

Tuttavia quando le quantità dei beni commercializzati sono molto elevate e differenziate, ovvero le stesse sono soggette a unione o miscelazione, può risultare difficoltoso procedere sia alla rilevazione fisica delle giacenze, sia ai controlli contabili per quantità; in tale circostanza, peraltro molto diffusa nella pratica, può risultare utile procedere, appunto, alla ricostruzione indiretta della movimentazione delle merci, attraverso il *controllo contabile per valore*.

Tale metodo si fonda sulle seguenti fasi:

- individuazione del "costo del venduto" (CV) attraverso la seguente formula:

(Valore delle giacenze iniziali risultanti dall'inventario o dalle scritture contabili + costo degli acquisti come da fatture) – valore delle giacenze finali come da inventario o da altre scritture contabili = CV

- determinazione della percentuale di ricarico (R%) di una unità di prodotto per ogni tipologia (in caso di diverse e numerose tipologie di prodotto, saranno scelte a campione quelle più rappresentative) sulla base dei prezzi di acquisto e vendita di una singola unità di prodotto di ciascun tipo (rilevabili dai listini dell'impresa, dai documenti contabili e da ogni altro utile elemento) attraverso la seguente formula:

$$\frac{(\text{Prezzo di vendita di ogni tipologia} - \text{prezzo di acquisto di ogni tipologia}) \times 100}{\text{Prezzo di acquisto di ogni tipologia di prodotto}} = R\%$$

- determinazione della percentuale dell'incidenza (I%) del costo totale di ciascuna tipologia di prodotto rispetto al costo complessivo di tutti i prodotti, attraverso la seguente formula:

$$\frac{\text{Costo totale di ciascuna tipologia di prodotto} \times 100}{\text{Costo complessivo di tutti i prodotti}} = I\%$$

- sulla base delle percentuali di ricarico delle diverse tipologie di prodotti A, B, C, ecc. (RA%, RB%, RC%, ecc.) e delle percentuali di incidenza relative alle medesime tipologie A, B, C, ecc. (IA%, IB%, IC%, ecc.), ponderazione delle percentuali di ricarico delle diverse tipologie di prodotti al fine di ottenere la percentuale di ricarico medio ponderata (RM%), attraverso la seguente procedura:

$$\frac{(RA\% \times IA\%) + (RB\% \times IB\%) + (RC\% \times IC\%)}{(IA\% + IB\% + IC\%)} = RM\%$$

- applicazione del valore così ottenuto (RM%) al costo del venduto in precedenza determinato (CV), al fine di ottenere il "valore presunto di ricavi" (VPR) secondo la seguente formula:

$$CV \times (1 + RM\%) = VPR$$

- confronto di tale valore con l'ammontare delle operazioni annotate nel registro dei corrispettivi, al netto dell'IVA, oppure nel registro delle fatture emesse, relativamente al solo imponibile; se da tale confronto:

- *il VPR è maggiore del dato complessivo fatturato e contabilizzato (F), si determinerà per la differenza il valore delle vendite non fatturate e non registrate;*

- *il VPR è inferiore a quello fatturato e contabilizzato (F), il risultato della procedura è da ritenersi espressivo di acquisti non fatturati e non registrati.*

Per determinare in concreto il valore degli acquisti non fatturati è necessario riportare la differenza fra il fatturato contabilizzato (F) e il valore presunto di ricavi (VPR), al costo del venduto (CV), dopo averla depurata del ricarico implicito (RM%), al fine di ottenere valori omogenei confrontabili, secondo la seguente formula:

$$\frac{F - VPR}{1 + RM\%} = \text{valore acquisti non fatturati}$$

Nel procedimento dianzi descritto, un ruolo fondamentale riveste la determinazione della percentuale di ricarico media calcolata sui dati dell'impresa controllata; al riguardo, come sottolineato anche dalla giurisprudenza, è necessario che questa determinazione avvenga sulla base di dati molto precisi e dettagliati e, in particolare, che:

- siano tenute presenti tutte le componenti di costo, dirette e indirette, concretamente misurabili;
- i prezzi di vendita e di acquisto siano rilevati con riferimento ad una stessa annualità;
- sia ridotto al minimo il riferimento a valori medi e statistici;
- le eventuali incertezze siano risolte in contraddittorio con il contribuente;
- siano adeguatamente prese in considerazione le condizioni specifiche del contribuente e dell'impresa, ivi comprese circostanze accidentali od eccezionali che possano avere influito sul normale corso di certi eventi;
- si eviti in ogni caso di pervenire a medie semplicemente aritmetiche, dovendo attribuire il giusto e ponderato peso a taluni prodotti rispetto ad altri;
- si tenga comunque conto della varietà delle merci commercializzate, non essendo possibile applicare la stessa percentuale a prodotti profondamente diversi.

Tali indicazioni, in ogni caso, devono essere adattate alle particolarità del singolo caso considerato, non potendo escludersi che, in situazioni particolari, la percentuale di ricarico possa essere calcolata sulla base di circostanze di fatto meno diversificate.

Va al riguardo tenuto presente che la stessa giurisprudenza di legittimità, in talune occasioni, ha affermato che la percentuale di ricarico media calcolata sui dati contabili del contribuente non necessariamente deve essere determinata prendendo in considerazione tutte le categorie di merci trattate, a condizione che la procedura di calcolo sia fondata su un campione di merci particolarmente significativo e sintomatico rispetto alle caratteristiche dell'attività svolta.

Ovviamente, la procedura dianzi descritta va sviluppata in tutte le fasi sopra riportate sempre che si ritenga che le percentuali di ricarico di ciascuna tipologia di prodotti e, quindi, la percentuale di ricarico media ponderata, calcolate sulla base dei registri e della documentazione contabile del contribuente, siano congrue.

Tuttavia può accadere che si pervenga a valori che non risultino convincenti, in quanto espressivi di ricarichi singoli e medi non in linea con quelli propri dello specifico settore di attività, ovvero sostanzialmente irrisori ai fini di una adeguata remunerazione dei fattori della produzione impiegati nell'impresa e del conseguimento di un profitto.

Ove si maturi una simile conclusione, l'attività ispettiva non può prescindere dalla ricerca dei valori ritenuti maggiormente verosimili, che conducano a stabilire una percentuale di ricarico media ponderata accettabile, da applicare al costo del venduto come dianzi calcolato; la determinazione di detta percentuale media di ricarico, però, dovendo produrre effetti su un impianto contabile esistente e regolare, deve essere fondata su basi particolarmente solide, calibrate rispetto alle specifiche condizioni di esercizio dell'attività ed adeguatamente differenziate con riferimento alle diverse tipologie di prodotti commercializzati dall'impresa.

Al riguardo, la giurisprudenza di legittimità, pur ammettendo che si possa procedere alla ricostruzione della base imponibile con metodo analitico – induttivo attraverso l'applicazione di percentuali medie di ricarico ritenute maggiormente verosimili rispetto a quelle dichiarate dal contribuente, perchè rispetto a queste più in linea con quelle praticate nel medesimo settore di attività ovvero maggiormente rispondenti alle generali finalità di remunerazione dei fattori produttivi o di conseguimento dell'utile d'impresa, richiede l'adozione di procedimenti particolarmente rigorosi.

A titolo di orientamento, si riportano le principali indicazioni della giurisprudenza di legittimità:

- sebbene la tenuta di scritture contabili formalmente regolari non impedisca l'accertamento presuntivo, anche in rettifica dell'importo complessivo dei ricavi in base a caratteristiche generali dell'azienda, l'utilizzazione di percentuali di redditività del tutto generiche e prive di riscontri con la situazione specifica dell'azienda comporta la nullità dell'avviso di accertamento, stante la mancanza dei requisiti di gravità e precisione della presunzione semplice;
- l'infedeltà della dichiarazione non può essere automaticamente ed esclusivamente desunta dal fatto che la percentuale di ricarico applicata sul costo della merce venduta sia notevolmente inferiore a quella media riscontrabile nel settore specifico di attività in aziende simili, atteso che le medie di settore non costituiscono un fatto noto storicamente provato, dal quale argomentare con giudizio critico quello ignoto, costituente l'oggetto della dimostrazione da fornire, ma il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati che fissa una regola di esperienza, in base alla quale poter ritenere statisticamente meno frequenti i casi che si allontanano dai valori medi, rispetto a quelli che vi si avvicinano.

La rilevanza delle percentuali di ricarico "di settore", pertanto, è di natura soltanto sintomatica e, per poter essere considerate presunzioni gravi, precise e concordanti, devono essere supportate e corroborate da altri elementi di fatto di rilevante significato dimostrativo, emergenti dalla stessa contabilità dell'impresa verificata o comunque dalla specifica realtà materiale a questa riferibile.

È necessario, quindi, che i verificatori, nel corso dell'attività ispettiva, affianchino agli strumenti presuntivi ritenuti espressivi di risultanze che si pongono al di fuori di certe medie, criteri valutativi che tengano in considerazione la natura intrinseca di ogni singola impresa controllata, analizzandola nel suo complesso; è altresì utile che, nel procedimento di ricostruzione indiretta in trattazione, vengano chiaramente esplicitati i parametri di confronto con altri oggettivi risultati aziendali di analoghe imprese cui si è fatto riferimento per individuare la percentuale di ricarico ritenuta congrua, tenendo in adeguata considerazione l'eventuale ricorrenza di fattori che possono concorrere a differenziare anche fortemente i risultati di imprese simili, quali la specificità del territorio in cui l'una o l'altra operano e la soggettiva abilità imprenditoriale che, nelle piccole aziende, assume spesso valore di economicità ed efficienza aziendale e quindi fattore di diversificazione delle potenzialità di reddito.

Per altro verso, è da segnalare che, secondo una consolidata posizione della giurisprudenza di legittimità, allorché avviata nel quadro di un approccio ispettivo di tipo analitico – induttivo, conduca ad evidenziare che quelle rilevabili dalla contabilità del contribuente siano manifestamente irragionevoli ovvero abnormi rispetto a quelle proprie dello stesso settore di attività, oppure, ancora, palesemente antieconomiche, con specifico riferimento alla necessità di remunerare i fattori della produzione, è consentito pervenire ad un giudizio di complessiva inattendibilità della contabilità stessa, tale da legittimare una ricostruzione con metodo puramente induttivo e, quindi, il più agevole ricalcolo dell'effettivo valore del fatturato sulla base delle percentuali considerate congrue.

Tale ultimo orientamento è stato ribadito nella sentenza della Corte di Cassazione n. 417 dell'11 gennaio 2008, che ha ritenuto comprovata l'irragionevolezza della percentuale di ricarico applicata dal contribuente e, quindi, l'inattendibilità della sua contabilità, sulla base della constatazione che il coefficiente di ricarico da questa risultante era pari al 72 % a fronte di un coefficiente medio calcolato su prezziari e su dati statistici pari al 170 %, con una differenza di ben 98 punti percentuali.

Va infine evidenziata un'altra circostanza da tenere presente anche nel quadro della ricostruzione indiretta fondata sui dati attinenti alla valutazione delle merci e, cioè,

che l'occultamento dei ricavi effettivamente conseguiti, può essere accompagnato anche dall'attribuzione alle merci invendute di un valore superiore a quello effettivo.

Infatti, quando nel corso dell'esercizio non sono stati contabilizzati tutti i ricavi delle vendite, il risultato di periodo potrebbe risultare particolarmente basso, tale da costituire elemento di sospetto in caso di controllo; la sopravvalutazione delle merci finali, permette in sostanza di far figurare il valore delle merci realmente vendute nel valore delle rimanenze finali, riducendo detto rischio, con il vantaggio di non fare emergere perdite civilistiche, comunque non veritiere, che potrebbero anche pregiudicare i rapporti con le banche, di non ridurre la percentuale di ricarico risultante dalla contabilità rispetto a quella effettivamente praticata, di non fare emergere comunque l'intero utile effettivamente conseguito, nonché di evadere l'IVA sulle vendite.

Per quanto precede, ove l'attività ispettiva conduca a maturare un fondato convincimento circa la ricorrenza di fenomeni di omessa fatturazione, totale o parziale e si ritenga, soprattutto in caso di ricostruzione indiretta del ciclo d'affari, di non avere maturato un quadro probatorio significativo, il riscontro delle modalità di valutazione delle rimanenze può risultare d'ausilio.

In questo contesto, può parimenti essere di particolare utilità la verifica dell'indice di rotazione del magazzino, che, ove attestatosi su livelli bassi, espressivi di una sporadica rinnovazione delle scorte di merci, può, specialmente in settori che richiedono approvvigionamenti frequenti, come quello alimentare, essere indicativo di acquisti e vendite in nero, nonché sintomatico di una sopravvalutazione delle rimanenze finali; ai fini del calcolo dell'indice di rotazione del magazzino, che può essere riferito ad intervalli di tempo di differente estensione (mese, settimana, trimestre, ecc.), può essere utilizzata la seguente formula:

$$\frac{(\text{Acquisti} + \text{Esistenze Iniziali} - \text{Rimanenze Finali})}{\text{Esistente iniziali} + \text{Rimanenze Finali}}$$

2

Un indice di rotazione pari a 1, significa che il magazzino viene mediamente rifornito una volta all'anno

A questo riguardo appare utile, altresì, richiamare la disciplina degli studi di settore, per evidenziare, fatti salvi gli approfondimenti specificamente dedicati a questo strumento nel Capitolo 9 della presente Parte IV, che recenti modifiche normative hanno previsto l'inserimento, fra i diversi riferimenti di carattere extracontabile su cui si fonda il particolare sistema di determinazione automatica di ricavi, compensi e volumi d'affari, anche di appositi di "indicatori" di normalità economica, contenuti nel D.M. 20 marzo 2007.

Fra detti "indicatori" sono compresi anche la rotazione del magazzino e la durata delle scorte, per i quali vengono segnalati valori ritenuti normali rispetto a determinati settori merceologici; nel caso in cui l'attività ispettiva riguardi categorie economiche a cui detti "indicatori" siano riferibili, può essere utile, al fine di disporre di ulteriori elementi di orientamento, consultare i valori indicati nel citato D.M. e nei relativi allegati.

(c) Le ricostruzioni indirette basate sui dati relativi ai fattori della produzione.

Anche le elaborazioni riferite ai fattori produttivi utilizzati nell'attività di impresa e di lavoro autonomo, ovvero ad aspetti che attengono alla struttura delle stesse attività, individuabili nell'ambito delle "verificazioni" o delle "altre rilevazioni", possono condurre a ricostruzioni indirette della base imponibile, attraverso il riscontro della loro concreta incidenza sull'entità dell'attività economica e la successiva verifica di tale proiezione rispetto ai dati contabilizzati e dichiarati dal contribuente.

È appena il caso di ribadire che ove tale approccio si riferisca ad impianti contabili esistenti e regolari, il percorso ricostruttivo deve condurre a risultanze fortemente, concordemente e univocamente deponenti per le conclusioni prospettate, oltre che fondate su più dati ed elementi indicativi.

Fondamentale, in questo approccio, è la selezione di quei fattori produttivi o di quei dati strutturali che più di altri appaiono funzionali all'attività tipica dell'impresa o dell'arte o professione e, quindi, alla produzione del reddito ed il cui effettivo utilizzo o disponibilità siano quantificabili, se ne necessario anche in base al confronto con il contribuente, in maniera il più possibile precisa, allo scopo di ricavarne una "funzione" che possa esprimere su basi solide le quantità di prodotti finali o servizi effettivi.

I fattori o i dati del genere selezionabili, sono quindi una categoria "aperta", la cui concreta individuazione è rimessa all'apprezzamento dei verificatori, in relazione alle caratteristiche concrete dell'attività ispezionata ed all'obiettivo specifico che si intende perseguire attraverso il procedimento di ricostruzione indiretta.

Può quindi trattarsi di materie prime e sussidiarie, generi di consumo vari, beni strumentali, impianti, attrezzature, locali, parco autoveicoli a disposizione, forza lavoro impiegata, capitale investito, ecc.; quale regola generale, i fattori produttivi e i dati strutturali selezionabili per la ricostruzione indiretta del reddito d'impresa, non possono che essere diversi da quelli utilizzabili per la ricostruzione del reddito da lavoro autonomo.

Ove si intenda fondare la ricostruzione sulle materie prime e sugli altri generi di consumo che possono essere suscettibili di cali, miscele, utilizzi in impieghi diversi ovvero utilizzi parziali, è in genere necessario acquisire una dettagliata conoscenza del ciclo produttivo e delle procedure gestionali dell'impresa o dell'attività di lavoro autonomo, ovvero della resa percentuale di ciascun materiale rispetto al prodotto finito, per la quale il più delle volte appare opportuno un confronto con il contribuente stesso.

Per fornire concreti esempi di ricostruzioni basate su fattori produttivi, è utile fare riferimento alle principali conclusioni della giurisprudenza di legittimità, secondo la quale:

- costituisce presunzione grave, precisa e concordante, ai fini della ricostruzione del reddito di una impresa addetta alla lavorazione del legno, il dato di resa media fra materia prima (nella specie, tronchi di legno) e prodotti finali (nella specie, compensato), rilevato in contraddittorio con l'interessato;
- parimenti, in una impresa manifatturiera, possono rivestire valore di presunzioni gravi, precise e concordanti, le percentuali di incidenza della mano d'opera rispetto al dichiarato costo delle materie prime, oppure le ricostruzioni basate sia sulla quantità di energia elettrica consumata, sia sulle materie prime utilizzate;
- è consentito ricostruire il reddito di un ristorante:
 - sulla base del numero di coperti, a sua volta desunto dal numero di tovaglioli lavati, giacché, nel quadro di un approccio analitico – induttivo, costituisce un dato assolutamente normale quello secondo cui, per ogni pasto, ciascun cliente adoperi un solo tovagliolo, con la conseguenza che il numero di questi rappresenta un fatto noto capace, anche di per sé solo, di lasciare ragionevolmente presumere il numero dei pasti realmente consumati, pur dovendosi presumere "una sottrazione dal totale dei tovaglioli usati per altri scopi, quali i pasti dei soci e dei dipendenti, o l'uso da parte dei camerieri";
 - sulla base dei coperti calcolati nei termini dianzi indicati e supportati da altri riferimenti quantitativi, quali il numero dei caffè e le quantità di vino consumati nel locale;

- sulla base delle quantità di materie prime (carne e pesce) acquistate;
- in caso di esercizio di “pizzeria”, sulla base delle quantità di ingredienti acquistate per il particolare tipo di alimento;
- l'acquisto, da parte di una azienda orafa, di una consistente partita d'oro, costituisce un fatto da cui è legittimo dedurre per presunzione l'importo del reddito, ancorché unico indizio disponibile;
- è legittima la rideterminazione del reddito imponibile sulla base di individuate gravi anomalie riscontrate nel rapporto tra ricavi e immobilizzazioni tecniche, nonché tra ricavi e oneri per il personale dipendente e nella situazione patrimoniale-finanziaria della società;
- è condivisibile l'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa fondato sulla dichiarazione di prezzi di acquisto di macchinari usati notevolmente superiori ai prezzi di rivendita;
- è legittimo l'accertamento nei confronti di un esercente attività di parrucchiere, effettuato sulla base del consumo di energia elettrica e sulla mancata giacenza di shampoo, nonostante la presenza di regolari scritture contabili.

Utili indicazioni, eventualmente da supportare anche con altri elementi, possono essere tratte dal numero di addetti all'attività, dal momento che detto valore si pone in evidente correlazione con le dimensioni e il volume d'affari della stessa; può pertanto risultare confacente alle esigenze proprie della ricostruzione indiretta del ciclo d'affari, calcolare l'apporto di ciascun addetto in termini di ricavi secondo la seguente formula:

$$\frac{\text{Ricavi al netto dell'IVA}}{\text{Numero di addetti}} = \text{IPA (indice di produttività per addetto)}$$

L'IPA, quale regola tendenziale da valutare in concreto rispetto alle concrete caratteristiche e condizioni di esercizio dell'attività economica, dovrà risultare coerente rispetto al principio generale per cui ad ogni addetto devono corrispondere ricavi che permettano al datore di lavoro, quanto meno, di “coprire” la remunerazione di ciascuno.

L'IPA, pertanto, dovrà essere confrontato con la remunerazione corrisposta agli addetti; eventuali sproporzioni significative potrebbero essere sintomatiche di mancate contabilizzazioni di ricavi.

Per una valutazione negativa dell'idoneità a fondare una ricostruzione analitico – induttiva, di certi elementi presuntivi riferiti ai fattori della produzione, si menziona, a titolo di esempio, la sentenza n. 19005 del 2005 con cui la Corte di Cassazione, in relazione ad un caso in cui l'ufficio aveva fondato l'accertamento sul dato dell'incidenza del costo del lavoro, aumentato dal 54,3 per cento del periodo 1985 – 1986, al 67 per cento del 1990 senza un connesso aumento dei ricavi, ha ritenuto che il costo del lavoro, in quanto dato variabile la cui incidenza muta nei vari anni in relazione all'andamento del mercato, non integra di per sé una presunzione grave, precisa e concordante, soprattutto a fronte di dimostrazione del contribuente (come avvenuto nel caso specifico) di un oggettivo calo delle vendite di prodotti caratteristici.

Occorre altresì puntualizzare che le ricostruzioni indirette basate, in genere, su fattori produttivi o dati strutturali, possono, almeno teoricamente, essere effettuate anche nei riguardi di quei contribuenti i quali sono soggetti a strumenti di determinazione automatica di ricavi, compensi e volumi d'affari – essenzialmente, parametri e studi di settore – richiamati al paragrafo 5. (che sono elaborati, principalmente, su indici espressivi proprio di fattori produttivi e dati strutturali), nei casi in cui, nel corso dell'azione ispettiva, si rilevi che la dichiarazione del reddito conseguente all'applicazione dello strumento automatico di determinazione e quindi

l'apparente regolarità della posizione del contribuente, sia fondata sulla comunicazione, da parte di questo, di dati attinenti agli stessi fattori produttivi o dati strutturali non corrispondente alla situazione effettiva.

In tale circostanza, l'eventuale applicazione dei parametri o degli studi di settore ai dati ed elementi in concreto riscontrati, dovrà in ogni caso avvenire, soprattutto in presenza di contabilità esistente e regolare, non tramite un semplice automatismo matematico, ma tenendo conto delle particolarità proprie della specifica attività, atteso che la stessa giurisprudenza di legittimità ha più volte sottolineato questa esigenza con riferimento ai concreti margini di funzionamento della specifica disciplina.

Inoltre, quanto meno dal punto di vista teorico, i parametri o gli studi di settore approvati, possono essere utilizzati per attività economiche simili, quale base generale di riferimento o supporto, ponendo sempre massima attenzione nella rivisitazione di tutto il risultato dell'automatismo per adeguarlo alle specificità di ogni attività, alle ragioni che ne hanno comportato l'esclusione dal relativo campo di applicazione, ai fattori produttivi e ai dati strutturali che caratterizzano l'attività medesima, pervenendo quindi a calcoli necessariamente diversi rispetto a quelli configurati per le attività similari, che devono in ogni caso risultare fortemente convincenti rispetto a quelli emergenti da una contabilità esistente e regolare, oltre che, possibilmente, supportati da altri riferimenti probatori, eventualmente anche di carattere presuntivo

Al riguardo, è opportuno evidenziare che, relativamente ai casi in cui non sia previamente ed adeguatamente dimostrata la complessiva inattendibilità delle scritture, secondo la più diffusa giurisprudenza di legittimità le cosiddette "medie di settore" o, più in particolare, gli stessi "studi di settore", non sono da ritenersi, di per sé stessi, idonei a superare le risultanze di una contabilità regolarmente tenuta, in assenza del supporto probatorio derivante da altri dati che, rapportati alla fattispecie, siano tali da fare fondatamente escludere la veridicità di quanto dichiarato dal contribuente.

(d) Le ricostruzioni indirette basate su altri elementi di fatto o documentali.

Le ricostruzioni indirette del ciclo d'affari possono essere fondate, in genere, su qualsiasi altro elemento documentale o fattuale, normalmente acquisito nelle fasi delle "verificazioni" o delle "altre rilevazioni", idoneo a fornire indicazioni in ordine alla effettiva consistenza del volume di operazioni passive ed attive, a condizione che, in presenza di contabilità esistente e regolare, i dati utilizzati ed elaborati siano, oltre che diversificati, anche particolarmente significativi e le connesse risultanze fortemente dimostrative, precise e concordanti.

Una prima casistica di questo genere può essere individuabile nel caso di imprese che forniscono beni complessi, vale a dire composti da diverse tipologie di beni di per sé stessi dotati di una propria individualità, eventualmente anche commercializzabili separatamente.

Appare chiaro che una ricostruzione del genere deve essere molto documentata e presuppone l'acquisizione di un quadro esaustivo delle procedure gestionali dell'impresa, da maturare previo esame di tutta la documentazione in tal senso utile e adeguato confronto con il contribuente.

Si pensi, ad esempio, ad una impresa che venda salotti o cucine; se si intende ricostruire il "giro" d'affari partendo, eventualmente, dagli acquisti di tavolini per i salotti e di frigoriferi per le cucine, occorre stabilire se effettivamente tutti i salotti o le cucine proposte per la vendita comprendono quel genere di tavolino o frigorifero considerato o, in caso contrario, verificare in contraddittorio con il titolare il numero minimo di salotti o cucine in cui quella tipologia di tavolino o frigorifero è necessariamente compresa.

Ricostruzioni di questo tipo, poi, devono tendenzialmente essere supportate da più elementi di fatto, anche di valenza indiretta; nell'esempio dianzi riportato, un confronto potrebbe essere effettuato con l'analisi della documentazione inerente i trasporti di salotti e cucine contenenti i componenti che si sono attenzionati.

Un'altra casistica di ricostruzione indiretta del genere indicato, può riguardare imprese che commercializzano beni per i quali sono necessarie o sono previste prestazioni di carattere accessorio, fornite dall'impresa stessa o da terzi oppure richieste ai clienti; si pensi, ancora a titolo di esempio, alla concessionaria di vendita auto che fornisca finanziamenti agli acquirenti, oppure alla azienda che produce e vende tendaggi e si avvale di artigiani per il montaggio presso i clienti, o, ancora, alla palestra che imponga ai frequentatori l'acquisto delle proprie tute o di altri accessori di abbigliamento o sportivi.

In tutte queste situazioni l'acquisizione di dati oggettivi, possibilmente diversificati, che permettano di quantificare esattamente le prestazioni accessorie, può fornire, soprattutto se corroborata da altre circostanze di fatto o documentali, una base da elaborare nella prospettiva della ricostruzione indiretta dei ricavi, corrispettivi o compensi derivanti dalle prestazioni principali, da calibrare alle concrete condizioni di esercizio di ogni singola attività e tenendo presente le indicazioni del contribuente.

Ancora a titolo di esemplificazione, una attività di "verificazione" o "rilevazione" praticabile nei riguardi dei locali aperti al pubblico (ad es. ristoranti, bar, pub, pizzerie, discoteche, night – club, stabilimenti balneari, ecc.) utile per acquisire elementi di fatto su cui impostare elaborazioni orientate alla indiretta ricostruzione del volume d'affari, è identificabile nella formalizzazione di riscontri oggettivi attestanti le presenze di clientela riferite a più giornate di esercizio dell'attività, ad esempio mediante rilevamenti diretti ritualmente verbalizzati o, al limite, anche rilevamenti fotografici.

È di tutta evidenza che il rilevamento di dette presenze difficilmente può, di per sé stesso, validamente supportare una ricostruzione di tipo indiretto e le conseguenti proposte di recupero a tassazione; tuttavia, i dati in tal modo acquisiti, corroborati da altre circostanze di fatto oggetto di specifica rilevazione e con queste confrontati, quali, ad esempio:

- giacenze di cassa rilevate nelle medesime giornate del rilevamento e rapportate agli scontrini emessi (meglio se in prossimità dell'orario di chiusura);
- medie dei corrispettivi registrati in giornate corrispondenti a quelle in cui è avvenuto il rilevamento stesso;
- eventuali differenze fra le ricevute o gli scontrini emessi ed i dati rilevati dagli strumenti di pagamento elettronico (mediante bancomat o carte di credito) presenti presso l'esercizio, ancorché valutati tenendo conto di possibili sfasamenti fisiologici o comunque estemporanei fra pagamento da parte della clientela ed emissione del documento di certificazione fiscale;
- documentazione relativa alle prenotazioni dei tavoli,

possono fornire un quadro generale di carattere fortemente indiziario, su cui impostare proficuamente la ricostruzione del ciclo d'affari.

Con specifico riferimento a quanto si è dianzi accennato in ordine al confronto fra documenti fiscali emessi e risultanze degli strumenti di pagamento elettronico, si evidenzia che la stessa giurisprudenza di legittimità ha, tra l'altro, riconosciuto fondata, ex art. 54, comma 2, del D.P.R. n. 633/72, la presunzione di occultamento di maggiori ricavi ove dalla documentazione contabile risulti un divario tra la somma degli importi coperti da scontrini fiscali e la somma, superiore, degli importi incassati tramite carte di credito, in relazione all'obbligo del contribuente, ex art. 24 del

medesimo decreto, di indicare, nell'apposito registro, l'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri, ivi compresi quelli relativi a pagamenti parziali e nel giornale di fondo tutti i corrispettivi, anche se non riscossi.

In via generale, poi, è da porre in adeguato risalto che la riscontrata presenza di lavoratori pagati totalmente o parzialmente "in nero", in qualsiasi genere di imprese o attività autonome, può essere un ulteriore elemento utilizzabile nel quadro della ricostruzione indiretta del ciclo d'affari.

Qualora il datore di lavoro non dimostri puntualmente che le somme corrisposte ai lavoratori, appunto "in nero", siano state prelevate dalle disponibilità ufficiali e regolarmente contabilizzate, proprie dell'attività esercitata, ritenere che le stesse siano da riferirsi a ricavi o proventi parimenti percepiti "in nero", appare un ragionamento presuntivo oggettivamente fondato.

È infine possibile che dati ed elementi espressivi della effettività redditività di una impresa o di una attività di lavoro autonomo, siano rilevabili dalla documentazione extracontabile rinvenuta nel corso dell'ispezione, sia che si tratti di documenti dai quali sia possibile trarre indicazioni circa le operazioni attive e passive effettivamente poste in essere rispetto a quelle contabilizzate, sia che si tratti di documentazione avente finalità di controllo interno o di natura commerciale.

Nel sottolineare che elaborazioni, calcoli e proiezioni di dati ed elementi rinvenibili da detta documentazione devono essere particolarmente accurate e non risolversi in determinazioni arbitrarie e contraddittorie, si rinvia per i relativi approfondimenti al successivo sottoparagrafo c.

(3) Le ricostruzioni indirette in presenza di contabilità inesistente o inattendibile.

I medesimi percorsi ricostruttivi indiretti che si sono dianzi evidenziati, sono adottabili anche nei riguardi di contribuenti sconosciuti al fisco, per non avere presentato le dichiarazioni, ovvero che, pur se conosciuti, non abbiano istituito la contabilità ovvero l'abbiano tenuta con irregolarità formali o sostanziali così gravi, numerose e ripetute da renderla sostanzialmente inattendibile.

È evidente che, in tali situazioni, il grado di approfondimento delle ricostruzioni potrà essere meno articolato ed elaborato rispetto ai casi in cui si tratti di "sconfessare" i dati di una contabilità regolare, fermo restando che è pur sempre necessario ancorare la determinazione indiretta della base imponibile, pur se del tutto svincolata dalla contabilità del contribuente, a basi oggettive il più possibile solide, rifuggendo da considerazioni e valutazioni eccessivamente teoriche o arbitrariamente supportate.

Appare comunque possibile, in dette circostanze, ricostruire la base imponibile che si stima prodotta facendo riferimento a redditività medie di similari attività economiche, facendo attenzione ad introdurre i correttivi necessari rispetto alle particolari condizioni dell'attività oggetto di ispezione; la percorribilità di questa soluzione, che viene quindi ad ancorare la determinazione della base imponibile al generico parametro dell'*id quod plerumque accidit* assunto quale presunzione semplicissima, non confligge con le consolidate posizioni della giurisprudenza, orientate ad escludere la legittimità di ricostruzioni del genere solo nei casi in cui difetta la preventiva dimostrazione della inattendibilità dell'impianto contabile, ove esistente.

Per altro verso, ove siano comunque disponibili documenti espressivi di operazioni attive o passive, o, a maggior ragione, sia presente una contabilità, sebbene inaffidabile, nulla vieta ai verificatori di prendere in considerazione anche i dati ivi contenuti per le valutazioni circa il relativo utilizzo ai fini della determinazione della base imponibile, da esplicitare e motivare nell'esposizione delle conclusioni.

Relativamente alla determinazione del ricarico da applicare alle operazioni attive poste in essere dal contribuente, determinate sulla base della documentazione eventualmente rinvenuta ovvero sulla base dell'esercizio degli ordinari poteri istruttori,

appare possibile ricorrere all'utilizzo di percentuali medie meno articolate e differenziate rispetto a quanto è normalmente richiesto ove non ricorrano le condizioni previste per l'accertamento induttivo.

(4) Indicazioni conclusive.

Quale regola tendenzialmente generale da osservare, a fattor comune, per ogni tipologia di ricostruzione indiretta, è da segnalare la redazione, nella forme ritenute più opportune dai verificatori ma comunque in maniera il più possibile chiara e completa, di appositi prospetti di calcolo da cui si rilevino, in via generale:

- i dati materiali, strutturali e documentali presi in considerazione ai fini dell'elaborazione;
- gli elementi considerati ai fini della relativa valorizzazione, eventualmente anche nel quadro del confronto con il contribuente;
- il risultato di detta valorizzazione;
- la "funzione " espressiva del grado di incidenza degli elementi valorizzati rispetto al volume d'affari stimato;
- il risultato dell'applicazione della funzione.

Detti prospetti, dovranno essere allegati al processo verbale di verifica ed a quello di constatazione contenenti le proposte di recupero a tassazione formulate per effetto della ricostruzione indiretta, avendo cura di operare i necessari richiami ai contenuti degli atti citati; parimenti, agli stessi processi verbali dovrà essere allegata l'eventuale documentazione utilizzata ai fini della ricostruzione, ivi compresi gli eventuali ulteriori processi verbali che certifichino le attività di "verificazione " o "rilevazione" che hanno permesso di acquisire i dati e gli elementi considerati nell'ambito della ricostruzione medesima.

c. La documentazione extracontabile.

I fenomeni evasivi posti in essere, soprattutto, attraverso il sistematico occultamento di ricavi, compensi e corrispettivi, ovvero, più in genere, attraverso la falsa rappresentazione di determinate operazioni sia attive che passive, richiedono non di rado la predisposizione di sistemi di rilevazione e monitoraggio che assicurino ai responsabili la possibilità di conoscere la reale situazione aziendale o dell'attività di lavoro autonomo, anche a dispetto delle risultanze delle ufficiali scritture contabili e della dichiarazione presentata al fisco.

Per indicare questi sistemi di rilevazione contabile più o meno paralleli a quelli ufficiali, si parla genericamente di "documentazione extracontabile" che, in concreto, può presentarsi in forma estremamente semplice – quali appunti vari, agende, annotazioni, normali registri fiscali, corrispondenza, documenti commerciali vari, documentazione normalmente utilizzata per ragioni di controllo interno della gestione aziendale o della professione, documentazione attestante operazioni bancarie – oppure in forme più complesse, tali da configurare un vero e proprio impianto contabile strutturato ed articolato (cosiddetta "contabilità parallela o in nero").

Sempre più diffusa è poi la prassi di ricorrere, anche per tali finalità, all'uso di supporti informatici, quali *floppy disk*, *CD*, *hard disk*, *chiavi usb*, *ecc.*, il cui contenuto può risultare di difficile accesso per la predisposizione di sistemi protettivi.

Anche le comunicazioni via posta elettronica (*e – mail*), soprattutto se intercorse con clienti e fornitori oppure fra articolazioni interne delle strutture aziendali più organizzate, possono contenere dati ed informazioni idonee ad evidenziare operazioni non contabilizzate ovvero risultanti dalla contabilità in maniera differente rispetto alla realtà; per le modalità di acquisizione di dette comunicazioni si rinvia a quanto illustrato al Capitolo 3 della Parte II della presente istruzione.

Appare evidente che le fasi esecutive della verifica o del controllo in cui detta documentazione può essere reperita, sono quelle dell'accesso e delle ricerche ovvero delle successive operazioni di analisi delle apparecchiature o dei supporti informatici acquisiti ed adeguatamente cautelati in queste fasi; poiché l'esibizione della contabilità ufficiale ed obbligatoria costituisce specifico obbligo da parte del contribuente ispezionato, appare evidente che le ricerche devono essere preordinate principalmente all'acquisizione di documentazione di tipo extracontabile, di ogni genere.

In linea di principio, le risultanze rilevabili dalla documentazione extracontabile possono fornire una dimostrazione palese ed evidente della falsità di certe operazioni ovvero dell'occultamento di ricavi, compensi e corrispettivi e, quindi, possono di fatto essere utilizzabili ai fini della ricostruzione della reale base imponibile anche quali prove dirette; più di frequente, però, le annotazioni risultanti da tale documentazione difficilmente possono essere valorizzate, tal quali, quali evidenze dirette ed immediate dell'esistenza di attività non dichiarate o dell'inesistenza di passività dichiarate, richiedendosi un'azione di valutazione, comparazione ed elaborazione di un complesso di dati ed elementi di carattere sintomatico di comportamenti evasivi.

Fermo restando che, nei casi in cui la documentazione extracontabile assuma valenza di prova diretta, nessun particolare adempimento si impone al di là della puntuale esposizione delle relative risultanze confrontate con quelle della contabilità ufficiale (da riferire, più propriamente, alla fase del "controllo sostanziale" definita "riscontro analitico – normativo), ove, invece, occorra procedere ad un'analisi ponderata dei dati acquisiti, alla loro elaborazione ed alla successiva formulazione di conclusioni di carattere, appunto, indiretto – presuntivo, è necessario argomentare e motivare queste ultime con un grado di puntualità, coerenza e logica consequenzialità adeguato alle circostanze, soprattutto nei casi in cui si tratti di sconfessare in tutto o in parte le risultanze di un impianto contabile formalmente corretto, rispetto al quale i contenuti della documentazione extracontabile devono assumere, quanto meno, una valenza presuntiva grave, precisa e concordante.

Con riferimento a tali specifiche situazioni (che sono quelle che maggiormente si presentano nella pratica) è rilevabile nella giurisprudenza di legittimità una generale e consolidata tendenza a riconoscere alle risultanze della documentazione extracontabile, intesa nelle sue diverse e concrete manifestazioni, valore di presunzione idonea a legittimare la ricostruzione analitico-induttiva del reddito anche in presenza di contabilità regolare (e quindi, a maggior ragione, quella puramente induttiva in assenza di contabilità o in presenza di contabilità irregolare o inattendibile), a condizione che ricorrano talune circostanze, sostanzialmente identificabili:

- nella inequivocabile riferibilità soggettiva della documentazione extracontabile al contribuente nei cui riguardi la stessa è utilizzata.

Tale circostanza è di norma insita nel rinvenimento della documentazione presso la sede dell'impresa o lo studio del professionista controllati, ovvero nell'abitazione del titolare o di altro responsabile dell'impresa o in quella del professionista.

Tuttavia, la stessa giurisprudenza riconosce che sia utilizzabile nei confronti di un certo contribuente, documentazione, anche extracontabile, acquisita nel corso di attività istruttorie svolte nei riguardi di soggetti diversi e quindi al di fuori della sede di esercizio o della professione o di domicili privati dei relativi titolari, a condizione che:

- dai relativi contenuti si rilevi pur sempre ed in maniera parimenti inequivocabile la riferibilità soggettiva della documentazione medesima ovvero di talune delle operazioni ivi indicate al contribuente nei cui riguardi si intende utilizzare la stessa documentazione;
 - nei confronti di quest'ultimo, si intraprenda una specifica attività istruttoria distinta da quella nel cui contesto è avvenuta l'acquisizione;
- nella particolarità dei relativi contenuti, nel senso che questi devono essere indicativi di fatti e circostanze riferibili alla gestione dell'impresa o dell'arte o professione, essendo

ovviamente da escludere la rilevanza di dati attinenti esclusivamente alla sfera personale del contribuente;

- nella effettuazione, in sede istruttoria, di un adeguato riscontro fra le annotazioni o i dati rilevabili dai documenti extracontabili e le registrazioni contabili ufficiali, ove esistenti e formalmente corrette.

Quanto alla necessità di richiedere al contribuente spiegazioni o chiarimenti circa il contenuto delle annotazioni o dei dati in argomento, sebbene la generale e prevalente posizione giurisprudenziale escluda dal punto di vista strettamente giuridico l'obbligatorietà del contraddittorio fra verificatori e contribuente in sede istruttoria, appare di tutta evidenza che la formulazione di richieste del genere al soggetto controllato, cui seguano una mancata risposta ovvero risposte incongrue o non esaustive, rafforza la fondatezza delle conclusioni dell'attività ispettiva basata sull'elaborazione e la valutazione dei contenuti della documentazione extracontabile.

A titolo orientativo, si segnala che la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto valenza di indizio grave, preciso e concordante, in taluni casi anche quale unico elemento probatorio atto a ricostruire la base imponibile pur in presenza di contabilità generalmente corretta ed indipendentemente dallo specifico riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità e di altri inadempimenti agli obblighi di legge, tra l'altro:

- a "brogliacci", "block notes", "agende calendario", "quaderni", contenenti riferimenti ad operazioni di rilievo aziendale riferibili ad un certo contribuente, pur se contenenti anche annotazioni personali di questo;
- alla somma degli ammontari giornalieri direttamente rilevati in una rubrica informale, al cui totale parziale è stato aggiunto – con riferimento al successivo periodo dell'anno "non coperto" dalle rilevazioni dell'agenda – un ulteriore addendo costituito dal prodotto della media giornaliera dei corrispettivi registrati sino alla data compresa nella rubrica, per il numero dei giorni lavorativi esclusi dalle annotazioni informali;
- a documentazione manoscritta i cui contenuti, pur non riportando i nominativi di fornitori ed acquirenti e non esplicitando il significato delle sigle utilizzate, sono stati puntualmente confrontati con le risultanze emerse dall'indagine condotta sulla contabilità ufficiale, tramite ricostruzione degli acquisti e delle vendite e delle giacenze di magazzino all'inizio e alla fine del periodo;
- al rinvenimento di copie di buoni di consegna recanti la descrizione della merce, il corrispettivo, la data di emissione del documento e l'indicazione dell'acquirente, rispetto al quale non è stata ritenuta sufficiente la spiegazione del contribuente volta a sostenere che, in realtà, si trattava non di "buoni di consegna", ma solo di "ordinativi";
- ai dati contenuti in un floppy disk rinvenuto nell'abitazione di un ex collaboratore dell'impresa ispezionata;
- a documentazione bancaria rinvenuta in sede di accesso e non transitata per la contabilità, quali estratti conto comprovanti versamenti, assegni bancari ed effetti cambiari, matrici di assegni (specie se recanti annotazioni espressive di operazioni commerciali, tipo "acconto forniture"), libretti bancari riportanti movimentazioni;
- più in generale, ad una "contabilità parallela" a quella ufficiale, rinvenuta durante il controllo, dalla quale emerga un "complesso di elementi dimostrativi della disponibilità di somme non contabilizzate".

L'utilizzabilità, nei termini dianzi descritti, di documenti di carattere extracontabile rileva, come riconosciuto anche dalla giurisprudenza di legittimità, pure nei casi in cui questi siano stati acquisiti per effetto dell'esercizio dei poteri di inoltro di richieste, inviti e questionari al contribuente o a terzi.

In ogni caso la documentazione extracontabile, di qualsiasi natura e tipologia, utilizzata per supportare proposte di recupero a tassazione deve essere allegata, nelle forme ritenute più

opportune ma che, comunque, ne agevolino la consultazione, al processo verbale di constatazione e deve essere oggetto di specifici e chiari richiami nell'ambito dell'esposizione dei rilievi formulati.

Infine, appare utile fornire qualche specifica indicazione per quanto riguarda, in particolare, gli esercizi pubblici quali ristoranti, pizzerie, bar, ecc., presso i quali il mancato rilascio alla clientela di ricevute o scontrini fiscali può essere accompagnato anche dalla contestuale consegna di documenti aventi alcune delle caratteristiche formali proprie degli stessi, ma non la medesima rilevanza sostanziale.

Nell'ambito di tale pratica, si assiste non di rado al rilascio alla clientela di documenti normalmente denominati "preconti", di per sé stessi aventi una legittima funzione di certificazione preventiva del corrispettivo dovuto, cui però dovrebbe sempre seguire la ricevuta o lo scontrino, che talvolta non vengono emessi proprio perchè non richiesti dal cliente, spesso nella errata convinzione di averli già ricevuti.

Detta pratica, ove effettivamente posta in essere, si accompagna all'uso strumentale di apposite applicazioni informatiche, regolarmente utilizzate dall'esercente per la gestione, soprattutto, delle prestazioni rese ai "tavoli", che prevedono, appunto, la preventiva emissione del "preconto" e poi, solo a seguito di una ulteriore e distinta funzione, della ricevuta fiscale; talune di queste applicazioni, possono prevedere apposite funzioni per il separato monitoraggio delle prestazioni documentate solo da detti "preconti" e non anche da ricevuta o scontrino, normalmente dotate di apposite "protezioni".

Di conseguenza, in occasione di attività ispettive relative ad esercizi del genere, appaiono opportuni anche accertamenti di natura tecnica relativi ai software utilizzati per la gestione contabile dei servizi resi alla clientela, al fine di verificare se questi prevedano appunto forme di monitoraggio delle predette prestazioni che, costituendo documentazione extracontabile, potranno essere utilizzate, in funzione probatoria, nei termini che si sono dianzi indicati.

d. Le dichiarazioni di parte e testimoniali.

L'acquisizione in atti di dichiarazioni rese da parte dello stesso soggetto sottoposto a verifica o controllo, ovvero di terze persone che con questo risultano avere avuto direttamente o indirettamente rapporti, rappresenta un adempimento ispettivo oggettivamente utile per la ricostruzione di singoli aspetti della complessiva gestione di una attività di impresa o professionale.

L'utilizzabilità di dette dichiarazioni ove rilasciate dallo stesso contribuente sottoposto ad attività ispettiva e la conseguente, eventuale valorizzazione probatoria, non presenta particolari problematiche in punto di legittimazione giuridica, in quanto la possibilità di rivolgere, previa adeguata verbalizzazione, richieste di chiarimenti, informazioni e delucidazioni al soggetto controllato, nonché di acquisire le osservazioni e le richieste dallo stesso spontaneamente formulate è espressamente contemplata dall'art. 52, comma 6, del D.P.R. n. 633/72, richiamato dall'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, nonché dall'art. 12, comma 4, della L. n. 212/2000.

Quanto al valore giuridico ed alla conseguente rilevanza probatoria di tali dichiarazioni, ovviamente verbalizzate e, come tali, sottoscritte dall'interessato, secondo la prevalente dottrina le stesse avrebbero valore di semplici "ammissioni", come tali liberamente valutabili dal giudice e prive di ogni valore proprio della prova legale.

Di contro, diverse decisioni della giurisprudenza hanno attribuito a dette dichiarazioni valore di confessione stragiudiziale; al riguardo, si rammenta che, secondo l'art. 2734 c.c., la confessione stragiudiziale fatta alla parte o a chi la rappresenta produce l'effetto, al pari di quella giudiziale, di fare piena prova contro colui che l'ha formulata.

In questa direzione, ad esempio, è stato sostenuto che le dichiarazioni dell'amministratore di una società produttrice di calzature, relative ai quantitativi di pellame mediamente occorrenti per la produzione di queste, possono essere apprezzate appunto come una

confessione stragiudiziale, quando siano state rese in contraddittorio con i verbalizzanti e risultino dal verbale di constatazione, sottoscritto dal medesimo amministratore, legittimando pertanto l'accertamento per infedeltà della dichiarazione annuale, tanto come elemento indiziario grave, preciso e concordante, quanto come prova diretta.

In ogni caso, appare evidente che, anche attribuendo alle dichiarazioni del soggetto controllato valore di confessione, l'efficacia probatoria propria di questa può prodursi concretamente solo in relazione a fatti e accadimenti materiali e non anche per opinioni o giudizi di fatto o di diritto.

Per quanto riguarda, invece, le dichiarazioni rese da un soggetto terzo ai verificatori, la legittimità tanto dell'acquisizione, quanto della successiva utilizzazione ai fini della ricostruzione della base imponibile del contribuente o di singole componenti, è stata per lungo tempo messa in dubbio, da più parti, sostanzialmente per la previsione, contenuta nell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92, che esclude l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, da cui discenderebbe l'impossibilità del soggetto controllato di introdurre a sua difesa, nel processo stesso, dichiarazioni di terzi in grado di smentire o contrastare quelle a lui sfavorevoli acquisite dagli Organi di controllo nel corso dell'attività ispettiva.

La questione è stata definitivamente risolta a seguito di puntuali interventi della giurisprudenza, primo fra tutti quello della Corte Costituzionale che, con la decisione n. 18 del 12 gennaio 2000, ha, tra l'altro, sancito l'utilizzabilità nel processo tributario delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte nella fase dell'istruttoria amministrativa, non già con il valore tipico delle "prove testimoniali" in senso stretto, bensì con quello che in generale caratterizza gli elementi indiziari, idonei pur sempre a concorrere alla formazione del convincimento del giudice.

La Consulta, al riguardo, ha aggiunto che resta del tutto ferma la possibilità del contribuente di contestare, in sede di esercizio del proprio diritto di difesa, la veridicità delle dichiarazioni di terzi, raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale; in questo caso il giudice tributario, qualora non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova ed anche a prescindere, quindi, dalle dichiarazioni di terzi, potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciuti dall'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 546/92, rinnovando e, se del caso, integrando, secondo le indicazioni delle parti e con tutte le garanzie di imparzialità, l'attività istruttoria dell'ufficio.

Alle indicazioni della Corte Costituzionale si è uniformata la successiva giurisprudenza della Cassazione che, in diverse pronunce, ha ribadito che nel processo tributario è ammessa tanto la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione finanziaria trovino ingresso a carico del contribuente con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, quanto il potere del contribuente di introdurre a difesa dichiarazioni rese da terzi in sede extra-processuale, con lo stesso valore probatorio.

Conseguentemente, appare fondato sostenere che le dichiarazioni rese da terzi possono essere utilizzate in funzione probatoria nell'ambito della verifica o del controllo fiscale, oltre che del successivo procedimento di accertamento, secondo le generali modalità con cui devono essere valorizzate tutte le altre prove indirette – presuntive, valutandone in concreto la capacità dimostrativa dei fatti o delle situazioni che si intende provare, in maniera diversa a seconda che le stesse siano finalizzate a produrre effetti nei riguardi di un impianto contabile regolare e attendibile, ovvero, di contro, inesistente o sostanzialmente inaffidabile.

Se, pertanto, in presenza delle condizioni che legittimano una ricostruzione della base imponibile ispirata al metodo induttivo puro, le dichiarazioni di terzi possono in teoria supportare le riprese fiscali anche da sole, ove non risulti possibile sconfessare la correttezza delle scritture contabili esistenti le dichiarazioni stesse, per potere al meglio fondare la sostenuta esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate, oltre ad essere particolarmente circostanziate e concordanti verso un unico

risultato, devono in genere essere corroborate da altre circostanze di fatto, eventualmente di pari rilievo indiretto – presuntivo, riferite alla specifica realtà sottoposta a controllo.

Le dichiarazioni, tanto del contribuente controllato, quanto del soggetto estraneo all'attività ispettiva, devono essere ritualmente verbalizzate ed i processi verbali riportanti le dichiarazioni utilizzate per supportare proposte di recupero a tassazione devono essere allegati al processo verbale di constatazione ed oggetto di specifici e chiari richiami nell'ambito dell'esposizione dei rilievi formulati.

e. Le presunzioni legali di cessione e d'acquisto.

(1) La disciplina normativa.

Fra le presunzioni legali utilizzabili nell'attività ispettiva in materia fiscale per la determinazione del fatturato di vendita e di acquisto, particolare rilievo assumono le presunzioni di cessioni ed acquisto ai fini IVA, originariamente disciplinate dall'art. 53 del D.P.R. n. 633/72 e, attualmente, dall'apposito Regolamento approvato con D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441.

Prima di esaminare la suddetta disciplina, è bene porre in risalto che, sebbene le citate presunzioni siano normativamente contemplate ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, lo stesso meccanismo indiretto – presuntivo, con i relativi effetti in tema di determinazione di vendite a acquisti, può essere applicato, come chiarito dalla circolare ministeriale n. 193/E del 23 luglio 1998, anche in fini dell'imposizione sui redditi e dell'IRAP, con la differenza che, per tali settori impositivi, il valore probatorio dello specifico sistema di determinazione non può essere quello proprio delle prove legali, bensì quello comune a tutte le presunzioni semplici, con la conseguenza che, in sede di motivazione, dovranno essere esplicitati i pertinenti profili di gravità, precisione e concordanza i quali, con riferimento alle circostanze concrete, permettono di ritenere adeguatamente dimostrati gli acquisti o le vendite ricostruite.

Premesso quanto precede, secondo gli artt. 1 e 3 del citato D.P.R. n. 441/97, si presumono:

- ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti, ivi comprese le sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi e mezzi di trasporto nella disponibilità dell'impresa (*presunzione di cessione*);
- acquistati i beni che si trovano in uno dei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, se lo stesso non dimostra di averli ricevuti in base ad un rapporto di rappresentanza o ad uno degli altri titoli indicati dall'art. 1 (*presunzioni di acquisto*).

Quanto al campo di applicazione oggettiva, le presunzioni operano nei confronti di tutti i soggetti d'imposta e riguardano sia i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa sia i beni strumentali; di contro, come precisato dalla citata circolare ministeriale n. 193/E del 1998, nei confronti degli operatori esercenti solo operazioni di prestazioni di servizi la presunzione può riguardare esclusivamente i beni strumentali e non gli altri beni consegnati dal committente ai fini della prestazione richiesta.

Relativamente alla locuzione “luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni”, la stessa circolare dianzi menzionata, ha puntualizzato che l'uso di tale ultimo termine in luogo di “attività” è finalizzato a “comprendere anche quelle cessioni che, pur non costituendo oggetto della normale attività del contribuente, vengono, comunque, svolte nell'esercizio dell'impresa.”

Per la presunzione di cessione, il citato D.P.R. stabilisce inoltre che:

- la stessa non opera se viene dimostrato che i beni sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti, ovvero che sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato, o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti di opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà;
- la disponibilità delle sedi secondarie, filiali o succursali, nonché di dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi, altri locali e mezzi di trasporto che non emerga dalla iscrizione al registro delle imprese, alla camera di commercio o da altro pubblico registro, può risultare dalla dichiarazione di inizio attività o variazione dati di cui all'art. 35 del D.P.R. n. 633/72, se effettuata anteriormente al passaggio dei beni, nonché da altro documento dal quale risulti la destinazione dei beni esistenti presso i luoghi dianzi indicati, annotato in uno dei registri in uso, tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/72.

Al riguardo, si segnala che la Corte di Cassazione, con sentenza n.16838 del 20 giugno 2008, ha ritenuto che la destinazione dei beni in un deposito, non dichiarato, di pertinenza dell'impresa, non da luogo a presunzione di avvenuta cessione, se il passaggio è, ad esempio, accompagnato da regolari bolle, annotate negli appositi registri, con indicazione esatta del luogo di destinazione;

- il rapporto di rappresentanza deve essere dimostrato da atto pubblico, scrittura privata registrata, da lettera annotata anteriormente alla data in cui è avvenuto il passaggio dei beni in apposito registro presso l'Ufficio finanziario competente, ovvero da comunicazione effettuata anteriormente al passaggio dei beni ex art. 35 del D.P.R. n. 633/72;
- la consegna dei beni a terzi a titolo non traslativo della proprietà deve risultare, in via alternativa, dal libro giornale o da altro libro tenuto a norma del codice civile o da apposito registro tenuto in conformità all'art. 39 del D.P.R. n. 633/72 o da atto registrato presso il competente Ufficio finanziario, dai quali risultino la natura, la qualità, la quantità dei beni e la causale del trasferimento, ovvero dal documento di trasporto ex art. 1, comma 3, del D.P.R. n. 472/96, integrato con la relativa causale o con altro valido documento di trasferimento, oppure, ancora, da apposita annotazione effettuata, al momento del passaggio dei beni, in uno dei registri previsti dagli artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. n. 633/72, contenente, oltre a natura, qualità e quantità dei beni, i dati necessari per identificare il soggetto destinatario dei beni stessi e la causale del trasferimento;
- specifiche operazioni o situazioni che possono motivare la mancata presenza dei beni presso i locali o le dipendenze aziendali – quali, segnatamente, le cessioni gratuite di cui all'art. 10, n. 12, del D.P.R. n. 633/72 (effettuate cioè in favore di enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazioni, istruzione, studio o ricerca scientifica ed ONLUS), la perdita dei beni dovuta ad eventi fortuiti, accidentali o comunque indipendenti dalla volontà del soggetto, la distruzione dei beni o la trasformazione degli stessi in beni di altro tipo e di più modesto valore economico, le vendite in blocco o in stock – devono essere comprovate mediante specifici adempimenti, secondo quanto disposto dall'art. 2 del D.P.R. n. 441/97.

Per la presunzione di acquisto, l'art. 3 del provvedimento prevede che il titolo di provenienza dei beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa e che siano rinvenuti nei luoghi in precedenza indicati, deve risultare dalla fattura, dallo scontrino o dalla ricevuta fiscale aventi le caratteristiche previste dall'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 696/96, ovvero dal documento di trasporto di cui al D.P.R. n. 472/96, progressivamente numerato dal ricevente, oppure da altro valido documento di trasporto; in mancanza, la presunzione può essere superata da una apposita annotazione nel libro giornale o in altro libro tenuto a norma del codice civile, o in apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/72, ovvero nel registro previsto dall'art. 25 dello stesso decreto,

contenente l'indicazione delle generalità del cedente, la natura, qualità e quantità dei beni e la data di ricezione degli stessi.

L'elencazione dei mezzi di prova idonei a superare le presunzioni di cessione e di acquisto deve considerarsi, come più volte riconosciuto dalla giurisprudenza, di carattere vincolante e tassativo, per cui il contribuente non può superarle con altri sistemi o, a maggior ragione, con argomentazioni presuntive contrarie; tale conclusione, peraltro, non sembra adattabile al caso di utilizzo di argomentazioni presuntive ispirate al sistema delineato dal citato D.M. a fini dell'imposizione sui redditi e dell'IRAP, quali presunzioni gravi, precise e concordanti, rispetto al quale deve ritenersi che il contribuente possa fornire la prova contraria con qualsiasi mezzo a ciò idoneo.

(2) Condizioni per l'applicazione delle presunzioni e indicazioni operative.

A mente dell'art. 4 del citato D.P.R. n. 441/97, entrambe le anzidette presunzioni, si determinano soltanto:

- in conseguenza della rilevazione fisica dei beni effettuata, (a titolo di "verificazione diretta") al momento dell'inizio di accessi, ispezioni e verifiche, con effetti limitati al periodo d'imposta in corso al momento dell'accesso.

Relativamente alle modalità di effettuazione del rilevamento fisico delle giacenze di magazzino si rinvia alle indicazioni contenute nel paragrafo 3.b.(4) del Capitolo 2 della Parte III della presente circolare.

Ovviamente, ove detto rilevamento sia stato effettuato "a campione" con riferimento a specifiche tipologie di beni selezionate fra tutte quelle presenti presso l'impresa o negli altri luoghi dianzi indicati, le presunzioni di cessione o di acquisto opereranno soltanto per le tipologie oggetto del rilevamento fisico stesso e del successivo confronto con le risultanze contabili;

- limitatamente al periodo d'imposta oggetto del controllo, anche allorquando emergano differenze quantitative dal raffronto fra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui alla lett. d) dell'art. 14, comma 1, del D.P.R. n. 600/73 o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta e le consistenze delle rimanenze registrate e, quindi, per effetto di una attività di confronto fra elementi tutti rilevati dalle scritture contabili.

Secondo il testo normativo, quest'ultima tipologia di ricostruzione esclusivamente contabile, per poter rendere operative le presunzioni nei termini indicati dal citato D.P.R., deve essere effettuata attraverso il cosiddetto *controllo per quantità*, nell'ambito del quale, come indicato nella risoluzione ministeriale n. 370729 in data 17 luglio 1981:

- si sommano le quantità giacenti all'inizio del periodo in esame rilevate dalle scritture di magazzino con gli acquisti effettuati nello stesso periodo risultanti dalle fatture passive;
- dalla somma così ottenuta si sottraggono le quantità vendute risultanti dalle fatture attive più quelle giacenti alla fine del periodo rilevate dalle scritture di magazzino, tenuto conto anche dei cali naturali o di eventuali altre e documentate cause di diminuzione delle quantità;
- se il risultato è diverso da zero (come dovrebbe essere in situazioni di regolarità), è consentito presumere che siano stati effettuati acquisti o vendite senza fattura a seconda che il risultato della sottrazione sia rispettivamente negativo o positivo.

Schematizzando, la semplice formula che contraddistingue questo tipo di rilevazione è:

$$(Rimanenze\ iniziali + Acquisti) - (Vendite + Rimanenze\ finali)$$

Tale *controllo per quantità* delle movimentazioni contabili del magazzino appare oggettivamente difficoltoso nei casi in cui la realtà aziendale ispezionata sia

caratterizzata dalla presenza di un elevato numero di beni e da una marcata diversificazione tipologica di questi, soprattutto se soggetti ad unioni o miscele.

Ferma restando la possibilità di effettuare anche tale controllo “a campione”, restringendo il riscontro contabile solo ad alcune tipologie di beni, con conseguente operatività delle presunzioni di cessione od acquisto solo a quelle selezionate, può risultare di fatto più utile e speditivo ricorrere alla determinazione delle eventuali discrasie nelle movimentazioni contabilizzate dei beni attraverso il cosiddetto *controllo per valore*, illustrato al paragrafo 6.b.(2)(b) del presente Capitolo, trattando delle ricostruzioni indirette del volume d'affari e, segnatamente, di quella fondata sulla determinazione della percentuale di ricarico media ponderata praticata dall'impresa al costo del venduto.

Ove risulti possibile procedere al citato *controllo per quantità*, i dati utilizzati, i documenti da cui questi sono stati tratti e le differenze riscontrate, devono risultare da appositi prospetti, redatti in termini chiari, da allegare, a supporto delle proposte di recupero a tassazione formulate, al processo verbale di constatazione.

(3) Indicazioni particolari per le differenze inventariali rilevate dallo stesso contribuente e per le imprese operanti nella grande distribuzione.

In relazione al quadro generale dianzi esposto, è intervenuta la circolare n. 31/E del 2 ottobre 2006 dell'Agenzia delle Entrate, che ha fornito importanti precisazioni con cui è stato in parte corretto, con riferimento a specifiche situazioni, l'automatismo presuntivo proprio del meccanismo delineato, ai fini IVA, dal citato D.P.R. n. 441/97; in particolare:

- con riferimento alle *differenze inventariali rilevate, come da prassi, dalle stesse imprese tenute alla contabilità di magazzino*, finalizzate al periodico adeguamento, soprattutto nelle realtà aziendali più complesse, del magazzino contabile a quello effettivo per ragioni “fisiologiche” (ad es. per cali fisici, erroneo utilizzo dei codici identificativi nel carico o nello scarico delle merci, furti o distruzioni accidentali, ecc.), la circolare dianzi citata richiama l'attenzione del verificatore ad una attenta valutazione dei termini di concreta applicazione delle presunzioni legali di cessione e acquisto, da operare nel quadro di una analisi complessiva della posizione economica, patrimoniale e gestionale dell'azienda controllata.

Più specificamente, la circolare afferma che nei casi in cui, nel corso dell'attività ispettiva, si riscontrino rettifiche contabili di magazzino da parte dello stesso operatore, “sarà cura del verificatore non limitarsi alla ripresa a tassazione *sic et simpliciter* degli importi corrispondenti al valore delle predette differenze, ma esaminare il processo di formazione delle stesse e la loro natura fisiologica o patologica in relazione all'attività in concreto svolta dall'impresa e in relazione agli elementi ed alle informazioni eventualmente forniti dal contribuente”;

- con riguardo *alle differenze inventariali rilevate presso le aziende operanti nel settore della grande distribuzione*, la citata circolare:
 - pone in preliminare risalto che queste, da un lato, non sono obbligate alla tenuta della contabilità di magazzino per i depositi dei singoli punti vendita che non fungano anche da “magazzini interni centralizzati” e, dall'altro, per monitorare le movimentazioni di merci nei magazzini dei diversi punti vendita, utilizzano scritture interne comunemente denominate “schede conto consegnatario”, generalmente basate sul cosiddetto “metodo del dettaglio”, fondato sulle rilevazioni dei movimenti di merci operate dalla sede centrale e dalle filiali;
 - chiarisce che dette “schede conto consegnatario” tenute dalle aziende della grande distribuzione in relazione ai depositi dei singoli punti vendita, non sono assimilabili, ai fini delle disposizioni del D.P.R. n. 441/97, alle scritture obbligatorie di magazzino di cui al comma 1, lett. d), dell'art. 14 del D.P.R. n. 600/73, atteso che si tratta di rilevazioni effettuate per finalità gestionali e non

per obbligo di legge e che non riguardano necessariamente le quantità entrate ed uscite delle merci;

- precisa che, conseguentemente, la presunzione di cessione di cui al citato D.P.R. non può operare automaticamente per le differenze che non siano state rilevate dalle scritture obbligatorie di magazzino e, quindi, anche per quelle indicate nelle citate “schede conto consegnatario”; differenze riscontrate sulla base di questi documenti impongono al verificatore una analisi complessiva della situazione economica, patrimoniale e gestionale dell’azienda controllata, che non si traduca nella acritica ripresa a tassazione degli importi corrispondenti alle differenze stesse ma nell’esame del loro processo di formazione e della loro natura fisiologica o patologica, in relazione all’attività svolta in concreto dall’impresa ed agli elementi ed informazioni forniti dal contribuente, il quale non è vincolato alle procedure previste dal D.P.R. n. 441/97 per fornire la prova contraria, potendo opporre qualunque elemento a ciò idoneo anche di carattere presuntivo;
- afferma che, nel caso specifico in cui siano riscontrate differenze inventariali rilevate dallo stesso contribuente, occorre escludere l’operatività della presunzione di cessione tutte le volte in cui, sulla base delle concrete circostanze del caso, risulti più probabile che le differenze stesse siano imputabili a fattori diversi rispetto alla “vendita in nero” della merce mancante, anche perchè, di norma, le aziende della grande distribuzione adottano procedure amministrative ed organizzative rigorose, osservando le quali appare poco probabile l’effettuazione di vendite “in nero”;
- stabilisce che, in relazione a quanto da ultimo evidenziato rispetto alle differenze inventariali rilevate dalle aziende della grande distribuzione, la prova contraria rispetto alle presunzione di cessione non è vincolata alle disposizioni del D.P.R. n. 441/97, ma potrà essere costituita da qualunque dato, idoneo a contrastare il risultato presuntivo del particolare meccanismo; la prova contraria, che potrà essere anche d’ordine presuntivo, dovrà comunque essere significativa, per cui, ove fosse basata sull’esistenza di contratti, dovrà essere fornita nelle idonee forme documentali;
- relativamente ai casi di *piena operatività delle presunzioni di cessione o acquisto per il riscontro di differenze fra la contabilità obbligatoria di magazzino e le giacenze di magazzino*, la circolare prevede che le dichiarazioni sostitutive di atto notorio che, a mente del comma 3 dell’art. 2 del citato D.P.R., possono comprovare, in alternativa a documentazione di Organi pubblici, la perdita di beni per eventi fortuiti, accidentali o comunque indipendenti dalla volontà del contribuente, dovranno essere tempestivamente associate, nel caso di richiesta da parte dei verificatori, da relazioni che specifichino il calcolo delle differenze inventariali e la loro distribuzione distintamente per tipologia fenomenologica (ad es. per furto, cali, deperimento, distruzione accidentale, mancata rettifica delle distinte base delle materie prime nel corso della fase di produzione di un bene, ecc.).

f. Le presunzioni nel settore immobiliare.

(1) Introduzione.

La diffusione di significativi fenomeni evasivi nel settore immobiliare e le difficoltà della relativa azione di contrasto, a motivo, principalmente, di una forte convergenza di interessi fra le parti in causa, hanno indotto il legislatore ad intervenire con specifici provvedimenti normativi volti a rafforzare le possibilità di controllo dell’Amministrazione finanziaria, anche mediante la previsione di strumenti di carattere presuntivo.

L’analisi degli aspetti principali di tali provvedimenti assume una particolare valenza nel quadro dell’illustrazione delle metodologie di controllo indiretto – presuntivo, anche in ragione dell’art. 1, comma 495 della Legge 23 dicembre 2005, n. 266, Legge

Finanziaria per il 2006, che ha previsto la destinazione di significative quote delle risorse anche della Guardia di Finanza all'attività di controllo in tale specifico comparto.

Il tema assume un certo interesse anche in relazione alle previsioni del D.L. 23 maggio 2008, n. 92, recante "Misure urgenti in materia di sicurezza", convertito con modifiche in Legge 24 luglio 2008, n.125, che, all'art. 5, ha inserito, nell'art. 12 del D.Lgs. 25 luglio 1998, n. 286, "Testo Unico delle disposizioni concernenti la disciplina dell'immigrazione clandestina e norme sulla condizione dello straniero", il comma 5 bis, per il quale, salvo che il fatto costituisca più grave reato, chiunque, a titolo oneroso ed al fine di trarre ingiusto profitto, da alloggio ad uno straniero, privo di titolo di soggiorno, in un immobile di cui abbia la disponibilità, ovvero lo cede allo stesso, anche in locazione, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni e la condanna irrevocabile comporta la confisca dell'immobile, salvo che appartenga a persona estranea al reato.

(2) Le presunzioni nel settore delle locazioni immobiliari.

Per quanto concerne le presunzioni previste nel settore delle locazioni immobiliari, appare opportuno ricordare preliminarmente che:

- tutti i contratti di locazione e affitto di beni immobili (compresi quelli relativi a fondi rustici) devono essere obbligatoriamente registrati, qualunque sia l'ammontare del canone pattuito; la registrazione va effettuata entro trenta giorni dalla data di stipula del contratto;
- se la durata del contratto non supera i trenta giorni complessivi nell'anno, non vi è obbligo di registrazione, a prescindere dall'importo del canone;
- sono obbligati a chiedere la registrazione, qualora i contratti di locazione siano redatti in forma pubblica o per scrittura privata autenticata, i notai e gli altri pubblici ufficiali per gli atti da loro redatti, ricevuti o autenticati; per le scritture private non autenticate, sono obbligate invece le parti contraenti.

In questo generale contesto, al fine di incentivare la spontanea registrazione dei contratti di locazione dichiarando il reale importo pattuito, la normativa prevede che gli Uffici finanziari non possono procedere all'accertamento nei confronti di quei contribuenti che, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, dichiarano un canone almeno pari al 10 per cento del valore catastale dell'immobile; per le annualità successive alla prima restano comunque fermi i poteri di liquidazione dell'imposta da parte dell'ufficio.

Di contro, allo scopo di disincentivare i fenomeni di omessa registrazione, l'art. 41 ter, comma 2, del D.P.R. n. 600/73, inserito dall'art. 1, comma 342, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311, stabilisce che, in caso di omessa registrazione del contratto di locazione di immobili, oltre alla sanzione per la mancata registrazione, l'Ufficio può presumere l'esistenza del rapporto di locazione, salvo documentata prova contraria, anche per i quattro periodi d'imposta antecedenti quello nel corso del quale è accertato il rapporto stesso.

In questo caso, ai fini della determinazione del reddito da assoggettare ad imposizione diretta per ciascun anno, si assume come riferimento il 10 per cento del valore catastale dell'immobile, determinato applicando alla rendita catastale i moltiplicatori rivalutati previsti ai fini dell'imposta di registro (ex art. 52, comma 4 del D.P.R. n. 131/86); peraltro, ai sensi dell'art. 1, comma 343, della L. n. 311/2004, queste ultime disposizioni non si applicano per i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo a canone "concordato" secondo la disciplina di cui all'art. 2, comma 3, e art. 4, commi 2 e 3 della L. 431/98.

Infine, si evidenzia che, ai sensi dell'art. 1, comma 346 della L. n. 311/2004, i contratti di locazione, o che comunque costituiscono diritti relativi di godimento, di unità immobiliari ovvero di loro porzioni, comunque stipulati, sono nulli se, ricorrendone i presupposti, non sono registrati.

(3) Le presunzioni nel settore delle compravendite immobiliari.

(a) Profili fiscali di carattere generale.

Le cessioni di immobili effettuate nell'esercizio di impresa costituiscono operazioni che, sotto il profilo fiscale, sono suscettibili di rilevare, oltre che in materia di imposte sui redditi, anche ai fini dell'IVA, dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale.

Le compravendite di immobili effettuate nell'esercizio di impresa costituiscono, ai fini IVA, cessioni di beni imponibili, salvi i casi in cui l'immobile oggetto di cessione sia situato al di fuori del territorio dello Stato, si tratti di terreno non suscettibile di utilizzazione edificatoria, ovvero la cessione di beni sia riconducibile al novero di quelle individuate dall'art. 10 (numeri 8 bis e 8 ter) del D.P.R. n. 633/72, nel qual caso l'operazione è esente IVA.

Per quanto concerne, invece, il trattamento delle compravendite immobiliari ai fini delle cosiddette *imposte d'atto* (registro, ipotecaria e catastale), bisogna distinguere tra:

- cessioni effettuate nell'esercizio di impresa aventi per oggetto terreni o fabbricati a destinazione abitativa, per le quali sussiste il principio di alternatività tra IVA e registro, in funzione del quale:
 - ove la cessione costituisca un'operazione imponibile IVA o fuori campo IVA per mancanza del requisito di territorialità, le imposte d'atto si applicano in misura fissa;
 - ove la cessione costituisca un'operazione esente IVA (o fuori campo perché relativa a terreno non edificabile ubicato in Italia), le imposte d'atto si applicano in misura proporzionale, salvo che si tratti di cessione avente per oggetto fabbricato abitativo nei confronti di un acquirente–persona fisica in possesso dei cc.dd. “requisiti prima casa”, di cui alla nota II bis) dell'art. 1 della Parte I della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/86 (in tal caso, infatti, le imposte ipotecaria e catastale trovano applicazione in misura fissa);
- cessioni effettuate nell'esercizio di impresa aventi per oggetto fabbricati strumentali per natura, per le quali è invece prevista l'applicazione delle imposte d'atto secondo modalità uniformi (registro in misura fissa, ipotecaria proporzionale con aliquota del 3% e catastale proporzionale con aliquota dell'1%), a prescindere dal regime applicabile sul fronte IVA.

In questo contesto, l'art. 1, commi 497 e 498 della L. n. 266/2005, Legge Finanziaria per il 2006, ha introdotto, già a decorrere dal 1° gennaio 2006, un particolare meccanismo di determinazione della base imponibile delle imposte d'atto, volto a consentire, per talune tipologie di compravendite immobiliari, la possibilità di applicare, in sede di rogito, le imposte su una base imponibile pari al c.d. “valore catastale” dell'immobile, anche se, nell'atto medesimo, le parti abbiano indicato un corrispettivo di cessione di ammontare superiore a detto valore.

La *ratio* del regime in questione, comunemente noto come sistema del “prezzo – valore”, è evidentemente quella di incentivare le parti a dichiarare nell'atto di compravendita i reali valori di transazione, in considerazione del fatto che, ai fini delle imposte d'atto, viene comunque consentito di dichiarare un valore dell'immobile pari a quello “catastale”, considerando quest'ultimo quale base imponibile rilevante anche in presenza di un corrispettivo dichiarato in misura superiore.

A seguito delle modifiche apportate a detto sistema per effetto del comma 21 dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006, nonché del comma 309 dell'art. 1 della L. n. 296/2006, lo stesso può trovare attualmente applicazione sugli atti di compravendita immobiliare relativamente ai quali risultino verificati i seguenti requisiti:

- sul piano oggettivo, la compravendita abbia per oggetto un fabbricato abitativo e relative pertinenze;
- sul piano soggettivo, il cessionario sia una persona fisica che non agisce nell'esercizio di impresa, arti o professioni mentre il cedente può essere chiunque (anche, ad esempio, una società commerciale).

(b) Presunzioni ai fini IVA.

Per quanto concerne l'IVA, l'art. 35, ai commi 2 e 4, del D.L. n. 223/2006, convertito nella L. n. 248/2006, ha integrato l'art. 54, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevedendo che, per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili e relative pertinenze, la prova dell'esistenza di maggiore imponibile IVA o dell'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione può essere desunta dagli uffici anche in base al "valore normale" dei beni, determinato ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. n. 633/72; la presunzione di inferiorità dei corrispettivi rispetto al valore normale, dotata *ex lege* dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, è peraltro relativa, in quanto ammette prova contraria da parte del contribuente.

Un'ulteriore disposizione di carattere presuntivo, applicabile alle compravendite finanziate, si rinviene nell'art. 35, comma 23 bis, del D.L. n. 223/2006, il quale stabilisce che, per i trasferimenti immobiliari soggetti ad IVA, finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, ai fini dell'applicazione del citato comma 3 dell'art. 54 del D.P.R. n. 633/72, il valore normale non può essere inferiore all'ammontare del mutuo o del finanziamento erogato, nel senso che l'Ufficio può procedere a rettifica almeno fino a concorrenza del valore del mutuo, spostando sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria idonea a neutralizzare la presunzione legale relativa; in relazione alle possibilità di prova contraria da parte del contribuente, si rinvia alla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 1° giugno 2007, n. 122/E.

In questo contesto è altresì utile tenere presente che il comma 3 bis dell'art. 60 bis del D.P.R. n. 633/72, introdotto dall'art. 1, comma 164, della L. n. 244/2007, Legge Finanziaria 2008, prevede testualmente che "qualora l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione avente ad oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se non agisce nell'esercizio di imprese, arti e professioni, è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza fra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonché della relativa sanzione. Il cessionario che non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni può regolarizzare la violazione versando la maggiore imposta dovuta entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto. Entro lo stesso termine, il cessionario che ha regolarizzato la violazione presenta all'Ufficio territorialmente competente nei suoi confronti copia dell'attestazione del pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione".

Si tratta di una previsione volta evidentemente ad incentivare, soprattutto, gli acquirenti che non siano imprenditori e lavoratori autonomi, a regolarizzare la propria posizione nel caso di acquisto immobiliare sottofatturato, versando l'imposta effettivamente dovuta ed evitando in tal modo di incorrere in sanzioni; ove il privato acquirente provveda in tal senso, appare evidente che la sua regolarizzazione potrà essere utilizzata, quale prova diretta ovvero, quanto meno, presunzione grave, precisa e concordante, del reale corrispettivo, anche nei riguardi del venditore, tanto ai fini delle imposte sui redditi, quanto ai fini IVA.

(c) Presunzioni ai fini del reddito d'impresa.

In parallelo con l'imposizione indiretta, il richiamato art. 35, comma 3, del D.L. n. 223/2006 ha integrato l'art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevedendo che, per le cessioni di beni immobili, la prova dell'esistenza di maggiori ricavi è desumibile anche sulla base del valore normale di cui all'art. 9,

comma 3, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; pertanto, anche ai fini della rettifica del reddito d'impresa, l'inferiorità dei corrispettivi dichiarati in relazione a vendite immobiliari rispetto ai valori normali, assurge a presunzione legale, connotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, determinando in capo al contribuente l'onere di fornire elementi di prova atti a sostenere l'effettiva inferiorità del prezzo rispetto al valore normale.

(d) Applicazione temporale delle presunzioni.

Con riferimento alle disposizioni citate ai precedenti sottopunti (b) e (c), l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E, al paragrafo 12.4, ne ha affermato la natura procedimentale, prevedendone, pertanto, l'applicabilità anche per le annualità anteriori all'entrata in vigore del D.L. n. 223/2006, con il solo limite della decadenza dell'azione accertativa.

A parziale contemperamento della posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria, è espressamente intervenuto il legislatore che, con il comma 307 della L. n. 244/2007, ha previsto che per gli atti formati anteriormente al 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006), deve intendersi che le presunzioni di cui ai citati commi 2, 3, e 23 bis dell'art. 35 valgono, agli effetti tributari, come presunzioni semplici, ossia quali elementi che, ai fini della rettifica del valore dichiarato dalle parti, devono essere supportati da specifiche valutazioni ai fini della loro valenza grave, precisa e concordante e possibilmente integrati da ulteriori elementi idonei, nel loro complesso, a conferire alle medesime dette caratteristiche.

(4) Indicazioni operative.

(a) Aspetti generali.

Le potenzialità connesse agli strumenti presuntivi dianzi illustrati, possono essere efficacemente e diffusamente valorizzate impostando la preparazione degli interventi ispettivi nel settore immobiliare verso la preliminare ricerca di dati e notizie indicativi di rapporti di locazione o vendita verosimilmente non dichiarati o sottostimati.

In tale ottica, ferme restando le indicazioni contenute nel Capitolo 5 della Parte I e nel Capitolo 1 della Parte III, rispettivamente in tema di selezione dei soggetti da sottoporre a controllo e di preparazione della verifica, di particolare ausilio potrà essere la consultazione delle banche-dati a disposizione del Corpo e l'effettuazione di una mirata attività informativa e di controllo del territorio, fondata sulla consultazione della stampa specializzata e di opuscoli pubblicitari, nonché di pagine e siti *internet*, su sopralluoghi presso cantieri ed immobili residenziali, sull'acquisizione di notizie presso enti pubblici.

Poiché la maggior parte dell'evasione fiscale è spesso concentrata nei rapporti con privati consumatori, non sempre interessati – per quanto attiene alle compravendite – al rilascio di un documento fiscale pienamente corrispondente al corrispettivo pagato ovvero – relativamente alle locazioni – alla formalizzazione del relativo rapporto contrattuale, potrà rendersi proficuo monitorare costantemente il mercato immobiliare, raccogliendo le riviste di settore edite dalle agenzie di intermediazione immobiliare ed effettuando, periodicamente, rilievi fotografici sulle vetrine delle stesse, anche al fine di rilevare i prezzi mediamente praticati in un determinato luogo ed eventualmente individuare anche fenomeni evasivi in relazione alle prestazioni di intermediazione immobiliare.

(b) Interventi ispettivi nel settore delle locazioni immobiliari.

Nel settore delle locazioni immobiliari, l'individuazione del contribuente-imprenditore da sottoporre a ispezione, qualora non già operata in ragione di risultanze presenti agli atti del reparto o scaturenti da interventi ispettivi precedentemente effettuati presso terzi soggetti (si pensi alle acquisizioni documentali – riferite ad imprese

immobiliari – che possono incidentalmente verificarsi, ad esempio, in caso di verifica nei confronti di un'agenzia immobiliare o di un amministratore di condominio), potrà avvenire muovendo dall'acquisizione e dall'esame di dati ed elementi riferiti ai privati–locatari.

A questo scopo, informazioni utili possono essere ottenute dalla gran mole di dati confluiti nell'Anagrafe Tributaria a seguito dell'introduzione di taluni obblighi in capo ai soggetti che intrattengono rapporti contrattuali con i possessori di unità immobiliari urbane, aventi ad oggetto la somministrazione di luce, acqua, gas, ecc; in particolare, al fine di dotare l'Amministrazione finanziaria di maggiori strumenti cognitivi utili al fine di individuare i rapporti di locazione "nascosti":

- l'art. 1, comma 332, lett. a) n. 1) della L. n. 311/2004, integrando la lett. g ter) dell'art. 6, comma 1, del D.P.R. n. 605/73, ha introdotto l'obbligo di indicare il codice fiscale dell'utente nei contratti di somministrazione di energia elettrica, acqua e gas, e ciò sia con riferimento alle utenze commerciali che a quelle domestiche (anteriormente alla richiamata integrazione legislativa, tale obbligo si configurava soltanto rispetto ai contratti di somministrazione di energia elettrica per usi commerciali);
- parallelamente, la lett. b) della norma citata al precedente alinea, integrando l'art. 7, comma 5, del menzionato D.P.R. n. 605/73, ha posto in capo ad aziende, istituti, enti e società l'obbligo di comunicare all'Anagrafe Tributaria i dati catastali identificativi degli immobili presso cui sono attivate utenze relative alla somministrazione di energia elettrica, acqua e gas.

I destinatari del nuovo obbligo comunicativo sono l'ENEL S.p.a., le aziende elettriche o idriche municipali, le imprese che somministrano gas metano, ecc; al riguardo, la circolare dell'Agenzia delle Entrate 19 ottobre 2005, n. 44 ha chiarito che l'obbligo "grava sui soggetti che intrattengono direttamente il rapporto contrattuale di fornitura o somministrazione con l'utente".

Infine, non va trascurata la potestà ispettiva prevista dall'art. 32, comma 1, n. 8 ter del D.P.R. n. 600/73, in base alla quale gli amministratori di condominio possono essere invitati a produrre dati e documenti nonché a fornire notizie circa la "gestione condominiale"; considerata la genericità di quest'ultima locuzione ("gestione condominiale"), si ritiene legittima, da parte del personale del Corpo, la richiesta all'amministratore di fornire, ad esempio, le generalità complete delle persone che, effettivamente, occupano l'immobile amministrato.

(c) *Interventi ispettivi nel settore delle compravendite immobiliari.*

Tenuto conto dei termini in cui operano le particolari presunzioni dianzi illustrate, nonché della circostanza che spesso, nel settore, è possibile acquisire anche prove dirette di fenomeni evasivi, nel caso di interventi ispettivi nei riguardi di imprese che operano nel settore delle compravendite immobiliari appare fondamentale orientare attentamente le operazioni di ricerca documentale al fine di acquisire:

- contratti preliminari di compravendita, normalmente riportanti il reale valore della transazione;
- tabelle riepilogative delle cessioni, sulle quali sono spesso indicati i reali prezzi di vendita nonché i nominativi degli acquirenti;
- listini relativi ai prezzi delle varie tipologie di unità immobiliari vendute;
- documentazione finanziaria (libretti di assegni, libretti di deposito al portatore, estremi di conti correnti intestati a persone fisiche o giuridiche apparentemente estranee all'impresa da sottoporre a verifica, ecc.);
- altri appunti da cui si evincano informazioni utili (riferiti alle modalità di pagamento, ad acconti ricevuti, ecc.).

Avviato l'intervento, particolarmente utile, per disporre di indicazioni importanti per il prosieguo dell'attività ispettiva, può risultare l'esame degli atti notarili di acquisto, soprattutto ove i prezzi di cessione in essi indicati vengano posti a confronto:

- con quanto emerso dall'esame della documentazione extracontabile eventualmente acquisita in sede di accesso;
- con le valutazioni O.M.I. (*Osservatorio del mercato immobiliare*) relative al semestre interessato.

Al riguardo occorre evidenziare che, per rendere applicabili le richiamate disposizioni in tema di presunzioni rispetto al valore normale, l'art. 1, comma 307, della L. n. 296/2006 ha demandato all'Agenzia delle Entrate la periodica fissazione dei criteri utili per determinare il valore normale dei fabbricati rilevante ai fini delle imposte dirette ex art. 9, comma 3, del D.P.R. n. 917/86, il valore normale dei beni immobili rilevante ai fini dell'IVA ex art. 14 del D.P.R. n. 633/72, il valore venale in comune commercio dei fabbricati di cui all'art. 51, comma 3, del D.P.R. n. 131/86.

A tal fine, il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 27 luglio 2007 riporta il procedimento algoritmico di determinazione del valore normale dei fabbricati (unità immobiliari urbane), prendendo a base per il calcolo i valori unitari medi di mercato (€/mq.) rilevati dal citato O.M.I. dell'Agenzia del Territorio, consultabili sul sito *Internet* dell'Agenzia del Territorio;

- per gli acquisti finanziati, con l'importo del mutuo stipulato, talune volte superiore al valore di compravendita e, per ciò stesso, utilizzabile ai fini dell'applicazione delle disposizioni di carattere presuntivo menzionate al precedente punto (3).

In aggiunta a quanto precede, l'acquisizione di informazioni dai clienti dell'impresa sottoposta a verifica, ai sensi delle potestà ispettive indicate ai numeri 4) o 8 bis) del comma 1 dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/73 (e, qualora la transazione sia rilevante ai fini IVA, ai sensi dell'art. 51, comma 2, n. 4) del D.P.R. n. 633/72), può rivelarsi uno strumento decisivo per la scoperta di eventuali imponibili sottratti a tassazione; in particolare, le persone interpellate devono essere invitate ad esibire tutta la documentazione relativa all'acquisto dell'unità immobiliare, fra cui, ad esempio, l'atto di compravendita, il contratto preliminare, l'eventuale perizia di stima dell'immobile, il contratto di assicurazione dell'immobile accessorio all'eventuale contratto di mutuo, i documenti fiscali ricevuti dal venditore, ecc.

Avuto riguardo al contenuto delle citate norme, si ritiene assolutamente legittima l'acquisizione di documentazione bancaria, afferente le compravendite immobiliari oggetto di verifica, eventualmente esibita dall'acquirente in sede di assunzione di informazioni.

Nei casi di acquisti finanziati, qualora l'entità del mutuo sia superiore al valore della compravendita e l'acquirente giustifichi tale differenza sostenendo che il maggior importo erogato sia stato impiegato per scopi diversi dalla dazione di corrispettivi non documentati fiscalmente (si pensi, ad esempio, all'acquisto di mobilio, a piccole ristrutturazioni, ecc.), lo stesso dovrà fornire adeguata documentazione probatoria dei flussi finanziari e delle spese sostenute, dovendo ritenersi non sufficiente la mera dichiarazione verbale; come chiarito nella risoluzione n.248/E del 17 giugno 2008 dell'Agenzia delle Entrate, anche nel caso in cui nel contratto di mutuo sia specificato che parte della somma mutuata non è destinata a sostenere l'acquisto dell'immobile, per vincere la presunzione occorre fornire prova documentale della diversa destinazione del predetto ammontare.

In merito, un ulteriore profilo che può fornire evidenze probatorie utili, è quello relativo al regime fiscale previsto dal D.P.R. n. 601/73 per l'operazione di mutuo.

In particolar modo ci si riferisce al disposto dell'art. 18 (come modificato dall'art. 1 bis del D.L. 12 luglio 2004, n. 168, convertito dalla Legge 30 luglio 2004, n. 191 e dall'art. 1, comma 160, lett. a) della L. n. 244/2007), in virtù del quale l'imposta sostitutiva dovuta dagli istituti di credito in relazione ai finanziamenti erogati per l'acquisto, la costruzione o la ristrutturazione di immobili ad uso abitativo "prima casa", si applica con l'aliquota agevolata dello 0,25%, con la conseguenza che, qualora l'ente mutuante, in relazione al finanziamento concesso per l'acquisto della "prima casa", abbia liquidato l'imposta sostitutiva nella predetta misura sull'intero importo del finanziamento erogato, si può presumere che la somma concessa a mutuo sia servita "soltanto" per l'acquisto dell'immobile e non anche per altre finalità; tale argomentazione presuntiva risulta particolarmente utile per le compravendite stipulate prima del 4 luglio 2006, per le quali le presunzioni introdotte dall'art. 35 del D.L. n. 223/2006 hanno valenza di "presunzioni semplici".

(d) Indicazioni comuni ai settori delle locazioni e delle compravendite immobiliari.

Uno strumento che potrebbe rivelarsi particolarmente efficace, con riferimento sia all'attività ispettiva in materia di locazioni sia a quella afferente le compravendite immobiliari, è rappresentato dalle indagini finanziarie ai sensi dell'art. 32, comma 1), n. 7) del D.P.R. n. 600/73, oggetto di più approfondito esame nella Parte V della presente circolare.

Nei particolari settori esaminati in questa sede, l'avvio delle stesse, che dovrà essere attentamente valutato (e, di norma, evitato qualora il quadro probatorio o indiziario relativo a presunte violazioni sia già sufficientemente consolidato), in linea di massima e fatte salve le diverse situazioni verificabili nel caso concreto, potrà indirizzarsi:

- per quanto attiene alla verifica dei rapporti di locazione, nei confronti dei locatori e/o delle persone gravitanti intorno ad essi, a nome delle quali potrebbero essere intestati i rapporti contenenti le prove di eventuali emolumenti sottratti ad imposizione;
- per quanto attiene alla verifica delle compravendite immobiliari, nei confronti:
 - del contribuente sottoposto a verifica (ovvero, anche in questo caso, delle persone gravitanti intorno ad esso);
 - degli acquirenti o di un campione di essi, allo scopo di accertare, particolarmente in corrispondenza della data di stipula dell'atto di compravendita, l'eventuale dazione di somme non documentate fiscalmente, attraverso il riscontro, ad esempio, di prelevamenti di somme in contanti di importi non in linea con la normale operatività, la richiesta di emissione di assegni circolari intestati a persone diverse dal venditore, ecc.

Lo strumento in esame potrebbe dimostrarsi valido, con riferimento agli "acquisti finanziati", anche per l'acquisizione della documentazione conservata nel fascicolo dell'istruttoria dall'istituto di credito concedente il finanziamento, quali, in particolar modo, la perizia di stima effettuata da quest'ultimo (d'iniziativa o per conto del cliente), onde determinare la somma da concedere a mutuo, la concessione di ulteriori garanzie (oltre a quella ipotecaria iscritta sull'immobile oggetto dell'acquisto finanziato), lo stesso contratto preliminare; a tal proposito, si evidenzia che, in non rare occasioni, prima della stipula del contratto di mutuo vero e proprio, viene concesso dalla banca un prefinanziamento (somma che poi viene "girata" a mutuo), sulla scorta del contratto preliminare esibito dal cliente (acquirente dell'immobile).

In ogni caso, l'indagine finanziaria nei confronti degli acquirenti dovrebbe prendere le mosse dall'avvio di una specifica attività ispettiva nei confronti degli stessi, esperibile sia ai fini delle imposte dirette, ma anche in materia di IVA (qualora l'operazione sia soggetta a tale ultimo tributo), avuto riguardo alla

responsabilità solidale gravante sull'acquirente medesimo (per l'imposta e per le relative sanzioni amministrative) ai sensi dell'art. 60 bis, comma 3 bis del D.P.R. n. 633/72; inoltre, per gli acquisti finanziati, l'indagine potrebbe essere esperita anche ai fini del controllo sulla corretta liquidazione e versamento dell'imposta sostitutiva dovuta sul finanziamento, ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. n. 601/73, inviando, se del caso, apposito questionario, ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/73, all'istituto mutuante, in qualità di sostituto d'imposta.

L'indagine finanziaria nei confronti dell'acquirente, può altresì prendere le mosse da una più ampia esigenza di ricostruire la complessiva posizione fiscale di questo ai fini dell'imposizione diretta, soprattutto nei casi in cui siano stati preventivamente acquisiti nei confronti dello stesso soggetto elementi indicativi di capacità contributiva non coerenti con i redditi dichiarati, secondo quanto indicato al Capitolo 12 della Parte IV della presente istruzione.

g. La presunzione di occulta distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria.

Fra le argomentazioni d'ordine logico – presuntivo oggetto di ripetuti interventi, negli ultimi tempi, ad opera della giurisprudenza di legittimità, si segnala la possibilità, più volte riconosciuta da quest'ultima, di imputare proporzionalmente ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria e a maggior ragione a base familiare, i maggiori ricavi o altri proventi constatati e accertati nei riguardi della società di capitali, dalla stessa non dichiarati, dovendosi presupporre in questi casi l'occulta distribuzione di utili extra – bilancio.

Più in dettaglio, a supporto di questa posizione è stato affermato, tra l'altro, che:

- in una società di capitali a base familiare, ancorché non sussista alcuna presunzione legale di distribuzione di utili ai soci come nel caso delle società di persone, non può considerarsi illogica la presunzione semplice di erogazione ai soci di utili extrabilancio, in considerazione del "vincolo di complicità" che normalmente avvince i membri di una ristretta compagine sociale, specialmente se appartenenti ad una stessa famiglia;
- anche in una società di capitali a ristretta base azionaria nei cui riguardi vengano accertati utili non contabilizzati, opera la presunzione di attribuzione *pro quota* ai soci degli utili stessi, salva la prova contraria e la dimostrazione che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti, non occorrendo peraltro che l'accertamento degli utili extracontabili in capo alla società sia definitivo, stante l'indipendenza del giudizio relativo all'accertamento del reddito del socio; inoltre, dagli utili della società non contabilizzati e di cui si presume la distribuzione, non devono essere dedotte le imposte che la società è tenuta a pagare poiché, trattandosi di ricavi extracontabili, è ipotizzabile che non sia stato compiuto alcun pagamento di imposte;
- la presunzione di distribuzione di utili occulti opera anche nel caso in cui i ricavi extrabilancio siano stati acclarati a seguito di istanza di condono presentata dalla società ai fini della regolarizzazione, con conseguente sanzionabilità della società stessa per avere omesso di operare e versare le ritenute d'acconto;
- la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati da parte di una società di capitali a ristretta base sociale, non viola il divieto di presunzione di secondo grado (cioè, di derivazione di una presunzione da un'altra precedente), poiché il fatto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi eventualmente accertati in via induttiva nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale;
- la circostanza per cui l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con la rilevazione contabile di perdite, non è sufficiente a vincere la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili eventualmente accertati.

Conseguentemente, per l'ipotesi in cui, a seguito di una attività ispettiva nei riguardi di una società di capitali a ristretta base azionaria e a maggior ragione se a base familiare, si siano formulate proposte di recupero a tassazione per elementi positivi di reddito non dichiarati, appare possibile, sulla base delle argomentazioni dianzi esposte, completare l'azione ispettiva anche con un successivo e distinto intervento nei confronti dei soci – persone fisiche, al fine di formalizzare in atti, ove ne ricorrano tutti i presupposti, le proposte di recupero a tassazione, rilevanti ovviamente agli effetti dell'imposizione personale sui redditi, dei maggiori dividendi presuntivamente ottenuti in relazione ai ricavi non dichiarati dalla società, oltre alla formulazione nei riguardi di quest'ultima di apposito rilievo per omessa effettuazione e versamento di ritenuta, nei casi in cui è pervista l'applicazione di questa all'atto della distribuzione dei dividendi.

A quest'ultimo proposito, si rammenta che, ai sensi del combinato disposto dell'art. 47, comma 1, del TUIR e dell'art. 27, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, come novellati a seguito dell'introduzione dell'IRES ad opera del D. Lgs. n. 344 del 2003, le società di capitali devono operare una ritenuta del 12,50 per cento a titolo d'imposta sugli utili in qualunque forma corrisposti a persone fisiche residenti, non esercenti attività d'impresa, che detengano nella società partecipazioni non qualificate.

L'applicazione della citata ritenuta, in questo caso, esaurisce la tassazione in capo al socio percettore degli utili distribuiti, anche eventualmente in forma occulta.

Di contro, per effetto del citato art. 47, comma 1, del TUIR, se gli utili vengono percepiti da persona fisica, non esercente attività d'impresa, che detenga nella società una partecipazione qualificata, gli stessi concorreranno alla formazione del reddito imponibile del percettore nella misura del 40 per cento.

La distinzione fra partecipazione qualificata e non qualificata è contenuta nell'art. 67, comma 1, lettera c), del TUIR.

h. Altre tipologie di elementi presuntivi.

Come più volte puntualizzato, le prove o le argomentazioni di carattere indiretto – presuntivo utilizzabili nell'ambito dell'attività ispettiva fiscale non sono teoricamente tipizzabili a priori in maniera esaustiva e completa; ancorché nei paragrafi precedenti siano state esaminate quelle di più diffusa applicazione pratica e/o più frequentemente oggetto di interventi della giurisprudenza di legittimità, si ritiene utile esaminare brevemente anche altre tipologie di dati, elementi o argomenti aventi valenza indiretta – presuntiva che sono stati portati, sebbene con minor frequenza, all'attenzione dei giudici o che sono emersi nella prassi dei controlli fiscali.

Con l'avvertenza, più volte ribadita, che ogni genere di presunzione deve essere calibrata in concreto al tipo, alle caratteristiche ed alle dimensioni dell'impresa o dell'attività di lavoro autonomo controllata e che il relativo valore dimostrativo deve essere adeguatamente esposto in sede di motivazione delle proposte di recupero a tassazione formulate, con un grado di approfondimento diverso a seconda che la ricostruzione della base imponibile si muova su basi puramente induttive ovvero analitico – induttive, si segnala che:

- la Corte di Cassazione ha riconosciuto la possibilità di ricostruire in via analitico – induttiva il reddito della società di persone, valorizzando quale presunzione grave, precisa e concordante espressiva di ricavi non dichiarati, anche il fatto che i soci e i loro familiari, privi di fonti di reddito diverse da quella rappresentata dalla partecipazione societaria, sono risultati in possesso di ingenti disponibilità finanziarie, di ingiustificata provenienza, assolutamente sproporzionate rispetto a quella che avrebbe dovuto essere la consistenza dei redditi ad essi imputabili, in base alla disciplina delle società di persone;
- la stessa Cassazione ha rilevato che il considerevole aumento di capitale in una società di capitali costituita a base familiare, per effetto di apporti infruttiferi dei soci, risultati di fatto nullatenenti, possa essere ritenuto, ancora in un approccio analitico – induttivo, presuntivamente sintomatico di redditi societari occultati al fisco;

- ancora la Suprema Corte, negli ultimi anni, ha, in numerose sentenze, assunto una posizione, sostanzialmente omogenea, orientata ad attribuire rilevanza indiziaria, anche in presenza di contabilità esistente e formalmente corretta, *al comportamento antieconomico dell'imprenditore, da questo in alcun modo non spiegato o non giustificato*, nella maggior parte dei casi, peraltro, in presenza di altri elementi presuntivi a sostegno della pretesa tributaria.

Si ritiene utile, soffermarsi sulle principali decisioni che hanno aderito a questo orientamento.

La prima decisione che si è espressa nel senso indicato risulta essere la sentenza della Corte di Cassazione n. 1821 del 18 ottobre 2000, concernente un caso di falso materiale di bolle di accompagnamento, ritenuto comprovato, oltre che dalla evidente alterazione di queste, anche dalla inattendibilità "economica" dell'assunto difensivo secondo il quale il contribuente avrebbe preferito trasporti e consegne frequenti e frazionati per pochi prodotti, anziché minori trasporti e consegne più consistenti, con conseguente ed inutile aumento di costi.

La sentenza, tra l'altro, afferma che "la regola alla quale si ispira chiunque svolga una attività economica è quella di ridurre i costi, a parità di tutte le altre condizioni. Pertanto, in presenza di un comportamento che sfugga a questo parametro di buon senso e in assenza di una sua diversa giustificazione, è legittimo il fondato sospetto che la incongruenza sia soltanto apparente e che dietro di essa si celi una diversa realtà....In definitiva, in presenza di un comportamento contrario ai canoni dell'economicità che il contribuente non spieghi in alcun modo, o che giustifichi in maniera non convincente, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/73".

Analoghe indicazioni sono rinvenibili nella sentenza n. 7680 del 25 maggio 2002, con cui la Corte di Cassazione, nel ritenere legittima la rettifica dei ricavi di una impresa ritenendo che il canone annuo effettivamente incassato per la locazione di un immobile non fosse quello risultante dalle scritture dell'impresa stessa, bensì quello, notevolmente superiore, attestato dal locale Ente provinciale per il Turismo, ha affermato che l'imprenditore è senz'altro libero di applicare un canone inferiore a quello normalmente praticato, ma, in tal caso, ha l'onere di allegare e provare la ricorrenza di particolari condizioni oggettive che giustificano tale comportamento, il quale, in caso contrario, potrà costituire un indice dell'occultamento di ricavi, quale presunzione grave, precisa e concordante.

In maniera ancora più esplicita, con la sentenza n. 10802 del 23 aprile 2002, la Suprema Corte, ha, tra l'altro, ritenuto che le regole dettate dall'art. 9 del TUIR in tema di determinazione del "valore normale" dei beni, rivestano non già una funzione meramente contabile, bensì un preciso valore sostanziale, quale criterio generale di valutazione delle varie componenti, positive e negative del reddito e come tale espressivo, anche, dei limiti di ammissibilità delle componenti negative, affermando che questo stesso principio generale impedisce che possano essere dedotti fiscalmente "costi non economicamente giustificati, al di sopra, in maniera rilevante (e perciò superiore alle eventuali normali oscillazioni di mercato) rispetto ai prezzi praticati comunemente" e concludendo che "...simili costi ingiustificati non possono avere efficacia nei confronti del fisco per la parte che supera il normale valore di mercato".

Nella medesima decisione, la Suprema Corte ha altresì sostenuto che non assume rilevanza in senso contrario alla conclusione dianzi esposta, il principio generale della libertà e dell'autonomia delle scelte imprenditoriali "...perché l'imprenditore, proprio perché tale, non può che agire secondo criteri di logica economica intesi ad ottenere il profitto più elevato ed a ridurre al minimo i costi, ma proprio per contenere i costi si procurerà i vari fattori che gli sono necessari...al prezzo meno elevato disponibile sul mercato per prestazioni dello stesso tipo...", specificando che, sebbene non si possa certo escludere né che l'imprenditore compia errori di valutazione, né che considerazioni di strategia generale lo inducano a compiere operazioni di per sé stesse antieconomiche in vista ed in funzione di benefici economici su altri fronti, occorre comunque che le varie operazioni, coordinate le

une alle altre, abbiano un fine logico e rispondano, almeno nelle intenzioni di chi le pone in essere, a criteri di logica economica, sia pure intesa in senso ampio, con la conseguenza che chi ha posto in essere un comportamento palesemente antieconomico, da cui sono derivate conseguenze fiscali che hanno ridotto la base imponibile, ha l'onere di fornire al fisco una giustificazione razionale della propria scelta.

Ancora nella stessa direzione depone la sentenza n. 14428 del 28 aprile 2005, con cui è stato riconosciuto legittimo il recupero dell'IVA relativa a vendite non fatturate al reale acquirente, ma a soggetti esportatori abituali, beneficiando dell'esenzione dell'imposta ex art. 8, comma 2, del D.P.R. n. 633/72, anche sul presupposto che "le operazioni contestate non seguivano la logica del profitto, anzi erano prive di valide ragioni economiche, che neppure la società è stata in grado di indicare, restando trincerata sulla legittimità formale del suo operato".

Da segnalare altresì la sentenza n. 11240 del 17 maggio 2002, riguardante il recupero a tassazione da parte dell'Ufficio e condiviso dalla Cassazione della differenza fra prezzo pagato per l'acquisto di partecipazioni e valore effettivo delle stesse, nella quale, accostando la valutazione della economicità del comportamento imprenditoriale al controllo sull'osservanza del principio generale dell'inerenza dei costi rispetto all'attività esercitata (esaminato nel Capitolo 3 della presente Parte IV), è affermato tra l'altro che "all'Amministrazione finanziaria è attribuito – nell'accertamento del reddito – il generale potere di disconoscere la valutazione economica data nel bilancio o, comunque, risultante da atti o negozi giuridici, ai componenti positivi o negativi del reddito, a prescindere dall'accertamento della simulazione di tali atti e anche in presenza di una contabilità regolarmente tenuta...; rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria...la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti in bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrono irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio dell'impresa, con negazione della deducibilità, totale o parziale, di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato; gli Uffici finanziari non sono, pertanto, vincolati ai valori o corrispettivi indicati in delibere sociali o contratti", potendo, in particolare, "...rettificare componenti negativi del reddito, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/73".

Un riferimento all'antieconomicità del comportamento dell'imprenditore, è contenuto anche in talune sentenze che si sono espresse a proposito della ricostruzione analitico – induttiva sulla base delle percentuali di ricarico; in particolare la Cassazione, nella sentenza n. 12674 del 2005, ha ritenuto legittima la ripresa a tassazione di maggiori ricavi imponibili perchè il ricarico risultante dalle scritture contabili, sebbene formalmente regolare, appariva insufficiente e, quindi, antieconomico rispetto al costo delle materie prime impiegate, mentre nella sentenza n. 18038 del 9 settembre 2005, l'antieconomicità in argomento viene collegata, ai fini della possibilità di fondarvi l'accertamento analitico – induttivo pure in presenza di scritture contabili formalmente corrette, alla complessiva inattendibilità di fatto dell'impianto contabile, desumibile dalla circostanza che questo risulti in concreto "confligente con i criteri della ragionevolezza."

Fermo restando che le decisioni che si sono dianzi richiamate, in quanto riferite a casi concreti, devono essere valutate, per apprezzarne pienamente la portata, per i loro completi contenuti e la particolarità delle circostanze prese in esame, le indicazioni generali che dalle stesse emergono in maniera uniforme sono, da un lato, che l'indiscutibile autonomia negoziale e imprenditoriale dei privati non può essere considerata un "baluardo" insormontabile ai fini puramente fiscali e, dall'altro, che l'effettuazione di atti od operazioni palesemente antieconomiche e quindi dannose per lo stesso contribuente dal punto di vista della realizzazione di un profitto, ove di fatto tradottesi in un risparmio fiscale e non spiegabili compiutamente, anche con riferimento a finalità a più ampio respiro strategico, può essere approfondita dagli Organi di controllo fiscale ed eventualmente considerata, pure in presenza di contabilità regolare, presuntivamente sintomatica di ricavi, corrispettivi o compensi non dichiarati o di costi, spese od oneri inesistenti o fiscalmente indeducibili,

soprattutto mediante il supporto di altre circostanze od argomentazioni probatorie, anche di portata indiretta – presuntiva.

Appare peraltro evidente che la formulazione di proposte di recupero a tassazione fondate su questo genere di argomentazioni, deve essere supportata da motivazioni esposte con il più ampio grado di riferimenti fattuali, coerenza logica e limpidezza di contenuti.

Ulteriori circostanze ritenute utilizzabili quali possibili prove di valenza indiretta – presuntiva nei riguardi di imprese di minori dimensioni, soprattutto di quelle la cui attività è orientata nei confronti dei consumatori e che sono gestite in maniera diretta e continuativa, anche sul piano della predisposizione della documentazione fiscale elementare, dai relativi titolari, sono indicate nell’ambito delle “metodologie di controllo differenziate per attività economiche dirette al consumatore finale”, elaborate dall’Agenzia delle Entrate e periodicamente aggiornate, che, tra l’altro, menzionano:

- il rilevamento di una consistenza di cassa superiore al totale degli importi registrati e contabilizzati all’atto del rilevamento stesso, effettuato in base al confronto fra il denaro e gli altri valori risultati giacenti al momento dell’accesso e gli scontrini emessi nella stessa giornata oppure a partire dal giorno dell’ultimo versamento in banca; al riguardo è bene tenere presente che, se una piccola differenza può essere giustificata da esigenze di funzionamento della cassa che richiedono una giacenza minima (per dare il resto, per esigenze improvvise, ecc.), significative discordanze possono essere ritenute espressive della sistematica mancata certificazione di corrispettivi;
- anomalie nei tempi di emissione degli scontrini e nella contabilizzazione dei corrispettivi; in proposito, la concentrazione di questi negli ultimi giorni del periodo di liquidazione IVA ovvero l’emissione di molti scontrini nell’orario di chiusura o per cifre tonde, possono essere il sintomo di aggiustamenti a posteriori del totale degli incassi;
- descrizione sommaria delle rimanenze finali e scarso dettaglio della loro classificazione, a volte preordinato a rendere difficoltosa la ricostruzione “a posteriori” di queste per meglio occultate movimentazioni “in nero”;
- acquisizione di elementi che comprovino consistenti e frequenti prelievi di denaro da parte del titolare, magari artificialmente rappresentati in contabilità, che possono essere ritenuti sintomatici, previ adeguati approfondimenti, di acquisti senza fattura;
- finanziamenti all’impresa da parte del titolare non giustificati dalle rispettive disponibilità, che possono trarre origine da corrispettivi non contabilizzati.

i. Le presunzioni nella ricostruzione del reddito da lavoro autonomo.

Gran parte delle prove indirette – presuntive illustrate nei precedenti paragrafi sono utilizzabili anche per la ricostruzione della base imponibile degli esercenti arti e professioni; la prassi e la giurisprudenza, d’altra parte, consentono di selezionare elementi e argomentazioni di carattere presuntivo applicabili soltanto rispetto alle attività autonome.

Peraltro è da porre in risalto che, con riferimento a queste categorie di contribuenti, la ricostruzione indiretta – presuntiva del reddito derivante da attività di lavoro autonomo, nel quadro delle possibilità offerte dal metodo analitico – induttivo, appare di fatto percorribile in misura maggiore di quanto avviene per le imprese, rispetto ad un approccio strettamente analitico, orientato all’individuazione di specifiche irregolarità nell’osservanza delle norme fiscali; le peculiarità proprie delle arti e delle libere professioni – nelle quali, tranne nei casi in cui sia riscontrabile un elevato grado di organizzazione, si verifica una sostanziale immedesimazione fra attività economica e titolare di questa, il quale normalmente, oltre a gestire in prima persona l’attività stessa, cura direttamente anche gli adempimenti fiscali elementari, quanto meno in punto di fatturazione – determinano di fatto che sia più agevole porre in essere comportamenti evasivi mediante la mancata certificazione di compensi, piuttosto che non osservando le regole fiscali in tema di imputazione di compensi e deducibilità delle spese, agevolmente controllabili nel caso di una eventuale ispezione contabile.

Conseguentemente, quale regola generale e fatte salve le inevitabili eccezioni, l'attività ispettiva nei confronti di esercenti arti e professioni, ancor più che quella riguardante le imprese, va indirizzata prioritariamente alla ricerca di tutti quegli elementi documentali e fattuali, aventi sia rilevanza di prova diretta, sia valenza indiretta – presuntiva (documentazione extracontabile o bancaria, corrispondenza, consistenze di cassa, dichiarazioni di clienti e fornitori, ecc.), nonché all'elaborazione di ricostruzioni indirette del “giro di affari” basate sul maggior numero possibile di dati attinenti alla specifica attività esercitata, che permettano di pervenire ad una quantificazione della base imponibile diversa da quella dichiarata.

Per quanto riguarda, in particolare, le citate ricostruzioni indirette, nell'evidenziare che l'art. 62 sexies del D.L. n. 331/93, convertito nella L. n. 427/93, ha espressamente previsto, nel quadro del metodo analitico – induttivo, la possibilità di fondare la rettifica della dichiarazione presentata pure dai lavoratori autonomi anche sulla riscontrata esistenza di gravi incongruenze tra i compensi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, occorre rimarcare la necessità, come per le imprese, di calibrare adeguatamente il procedimento ricostruttivo adottato a seconda che la contabilità del lavoratore autonomo sia o meno esistente, regolare e attendibile.

Ciò in quanto, ove la contabilità stessa oltre ad esistere sia anche formalmente corretta e generalmente affidabile, la dimostrazione del maggior reddito rispetto a quello dichiarato deve essere supportata da elementi di fatto il più possibile significativi e differenziati e da una connessa opera di elaborazione particolarmente attenta, ragionata e argomentata; con queste avvertenze di carattere generale, si segnala, a titolo esemplificativo, che la giurisprudenza di legittimità ha, tra l'altro, riconosciuto:

- l'operato dell'Amministrazione finanziaria che ha rettificato il reddito di un professionista, pure in presenza di una contabilità formalmente regolare, utilizzando come unico parametro posto a base dell'accertamento analitico – induttivo, il numero dei soggetti d'imposta che avevano depositato presso lo stesso le scritture contabili;
- l'accertamento in via analitico – induttiva dei compensi di un dottore commercialista in relazione all'attività di tenuta della contabilità dei propri clienti, sulla base del dato di fatto che i compensi dichiarati sono risultati irrisori rispetto alla tariffa dei periti commerciali e dei ragionieri;
- la ricostruzione della base imponibile di un notaio considerando anche gli assegni a questo corrisposti da un'azienda rinvenuti nel corso del controllo, ancorché non sia stato dimostrato che lo stesso avesse rogato atti per conto di questa;
- nell'ambito di una ricostruzione condotta con metodo induttivo puro nei confronti di un dentista, la cui contabilità è stata ritenuta inattendibile, la rielaborazione per via indiretta dell'intero ciclo d'affari sulla base del consumo di materie prime, fra cui quello di materiale anestetico;
- nel quadro di un approccio analitico – induttivo alla determinazione del reddito, parimenti, di un dentista, la possibilità di procedere in tal senso sulla base del consumo di guanti monouso, nonché di protesi, scheletrati e materiale simile regolarmente acquistato e non rivenuto in giacenza, ancorché in presenza di contabilità regolare;
- la ricostruzione con metodo induttivo puro riferita a redditi non dichiarati da parte di un amministratore di una s.r.l. che aveva opposto la gratuità del mandato allo stesso conferito dalla società, sul duplice presupposto che, da un lato, di norma e per l'espressa previsione normativa contenuta nell'art. 2389 c.c. l'incarico di amministratore di società è a titolo oneroso e, dall'altro, nel caso specifico lo statuto della società non conteneva alcuna clausola derogatoria a detta previsione generale.

Per altro verso, anche nei riguardi degli artisti e professionisti e pur nelle ipotesi estreme di non esistenza o inattendibilità della contabilità, è necessario che la ricostruzione indiretta del ciclo d'affari non si esaurisca in argomentazioni approssimative, arbitrarie e

contraddittorie; a supporto di questa puntualizzazione, si evidenzia che la giurisprudenza ha in diverse occasioni escluso la possibilità di rettificare in via induttiva o analitico – induttiva il reddito di professionisti sulla base di generici riferimenti teorici, quali, ad esempio, il “prestigio”, il “buon nome”, la “stima” o la “notorietà” di certi soggetti nei rispettivi ambienti professionali.

Indicazioni adeguatamente esaustive della tipologia e della diversificazione degli elementi di fatto che dovrebbero essere oggetto di acquisizione o rilevazione, per supportare adeguatamente una ricostruzione indiretta del ciclo d'affari di un professionista, è contenuta nelle “metodologie di controllo differenziate per attività economiche dirette al consumatore finale” elaborate dall’Agenzia delle Entrate in relazione a talune professioni; a titolo di esempio e ribadendo la necessità di una preventiva consultazione di dette metodologie prima di avviare l’attività ispettiva nei confronti di categorie di lavoratori autonomi per le quali le stesse risultano predisposte, si segnala che:

- per quanto riguarda i “dentisti”, nei citati documenti, sono consigliati, oltre alla ricerca di ogni utile documentazione contabile ed extracontabile, dello schedario dei clienti, dei floppy disk e di altri supporti magnetici, dell’agenda degli appuntamenti e delle “schede storiche” intestate a ciascun cliente, nonché, ove necessario, all’inoltro ai clienti di questionari:
 - il rilevamento, in sede di accesso, del numero dei clienti in attesa e del personale addetto allo studio;
 - l’effettuazione in contraddittorio dell’inventario del materiale di consumo impiegato, delle attrezzature e delle strumentazioni diagnostiche e di quelle necessarie per i vari tipi di intervento eseguiti;
 - la ricostruzione della quantità di materiale necessario per ciascun tipo di terapia e dei consumi di materiale utilizzabili in una sola occasione;
 - la determinazione dei tempi medi di ciascuna prestazione, in contraddittorio con la parte;
 - l’individuazione, parimenti in contraddittorio, delle prestazioni eseguite a titolo gratuito, con verbalizzazione dei relativi motivi e connessi riscontri;
- con riferimento agli studi legali, le relative metodologie indicano, oltre alla ricerca, in sede di accesso, di tutta la documentazione contabile ed extracontabile necessaria (fra cui agende, rubriche telefoniche, corrispondenza, fascicoli, brogliacci, ecc.), nonché il successivo invio di questionari alla clientela:
 - il riscontro del livello di automazione e dotazione di supporti informatici, con il rilevamento dei connessi consumi di energia e telefonici;
 - l’individuazione della tipologia della clientela assistita e delle prestazioni effettivamente rese;
 - l’acquisizione di notizie che possano essere sintomatiche della effettiva redditività, quali anni di svolgimento della professione legale, eventuale rilevamento dell’attività da uno o da entrambi i genitori, prestigio delle sedi, ubicazione ed ampiezza delle stesse, recenti ristrutturazioni, titolo di possesso dei locali (proprietà ovvero locazione), spese sostenute per assicurazioni professionali, altre attività svolte (insegnamento, collaborazioni a riviste, giornali, ecc., carica di consigliere di amministrazione in società, altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa);
 - per il caso in cui risulti difficoltoso conoscere il reale compenso incassato per la presenza nelle fatture attive di causali estremamente generiche e nell’impossibilità di disporre altrimenti di dati in tal senso rilevanti, l’acquisizione di elementi indicativi di quanto viene di norma pattuito per prestazioni professionali similari;

- l'approfondimento dei rapporti con la clientela che non è interessata al rilascio della fattura (sostanzialmente, i privati non esercenti imprese o professioni);
- la scomposizione dei compensi dichiarati, dalla quale possono emergere “segni” di irregolarità; ad esempio, se su un reddito complessivo di 80.000 Euro, 70.000 sono relativi alle attività di consigliere, curatore fallimentare, collaborazioni, ecc., appare poco probabile che una attività professionale avviata, supportata da una struttura amministrativa particolarmente complessa, possa rendere solo 10.000 Euro di reddito;
- l'individuazione di eventuali incongruenze delle spese rispetto ai compensi dichiarati, tenendo al riguardo presente, come massima d'esperienza da vagliare in concreto caso per caso, principalmente a supporto di altri elementi probatori o presuntivi, che il reddito dichiarato non dovrebbe mai collocarsi, quanto meno in modo significativo e ricorrente, ai sotto di un dato figurativo, costituito dalla somma dei proventi ottenibili da un impiego alternativo del capitale investito nell'attività professionale (arredi, attrezzature, ecc.), del fitto figurativo dei locali ove viene svolta l'attività, qualora siano di proprietà, della retribuzione conseguibile da una attività di lavoro dipendente nello stesso settore.

7. Le preclusioni normative all'utilizzo di presunzioni.

La possibilità di utilizzare elementi presuntivi ai fini dell'accertamento e, quindi, anche nell'ambito dell'attività ispettiva a questo finalizzata, può essere talvolta limitata per effetto di specifiche previsioni normative, normalmente inquadrate nell'ambito di provvedimenti volti ad intensificare l'adesione dei contribuenti a forme di definizione concordata o automatica della propria posizione fiscale; in merito, indicazioni di dettaglio sono contenute nel paragrafo 3. del Capitolo 1 della Parte II della presente circolare e, con specifico riferimento agli studi di settore, nel paragrafo 3. del Capitolo 9 della presente Parte IV, cui si rinvia per i dettagli.

In questa sede è da porre in risalto che dette limitazioni, concernenti generalmente il ricorso a presunzioni semplici nel quadro di approcci ricostruttivi della base imponibile di tipo analitico – induttivo, sono comunque sottoposte a specifiche condizioni ben predeterminate dalla norma, la cui insussistenza, originaria o sopravvenuta, determina la piena operatività delle generali previsioni che permettono l'utilizzo di elementi probatori di rilevanza indiretta – presuntiva ai fini dell'accertamento e, quindi, della preventiva attività ispettiva.

CAPITOLO 3

IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DEL REDDITO D'IMPRESA

1. Introduzione.

Al di fuori dell'utilizzo di prove presuntive e, quindi, delle possibilità concesse dai metodi di ricostruzione della base imponibile in via induttiva ovvero, avendo pur sempre riferimento alle risultanze delle scritture contabili, in via analitico – induttiva, l'attività ispettiva deve essere sviluppata mediante l'acquisizione di prove dirette della falsità, inesattezza od incompletezza della dichiarazione; a detta acquisizione può pervenirsi tanto sulla base di specifiche risultanze documentali e materiali, quanto mediante riscontri finalizzati ad appurare che l'applicazione delle norme fiscali sia avvenuta correttamente o meno, analiticamente orientati a singole componenti reddituali ovvero a più componenti interessate ad una operazione unitaria od omogenea.

Tale particolare azione di riscontro, ove rivolta, ai fini dell'imposizione sui redditi, nei riguardi dei soggetti che svolgono attività d'impresa, deve necessariamente presupporre una adeguata conoscenza delle norme generali e delle disposizioni di dettaglio che sovrintendono alla tassazione di dette attività, oltre che muovere da una preventiva selezione degli obiettivi su cui concentrare le operazioni ispettive, fondata, oltre che sulle risultanze dell'attività di *intelligence*, sulla preventiva conoscenza delle caratteristiche e delle dinamiche economiche dell'impresa da sottoporre a verifica o controllo; il presente Capitolo è pertanto deputato all'illustrazione delle regole generali che sovrintendono alla determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposizione sui redditi, nonché all'esposizione di alcune indicazioni metodologiche cui l'attività ispettiva rivolta al controllo di tale categoria reddituale, dal punto di vista, appunto, analitico – normativo, deve generalmente ispirarsi.

2. Definizione del reddito d'impresa.

Secondo la sistematica del TUIR, la definizione di reddito d'impresa si fonda sulla ricorrenza di requisiti soggettivi, riferiti alle modalità di esercizio dell'attività, ovvero di requisiti oggettivi, riferiti al tipo di attività svolta; dal punto di vista soggettivo, nel caso di società ed enti commerciali tutti i redditi a questi imputabili, ai sensi dell'art. 81 del TUIR, si considerano redditi d'impresa, mentre negli altri casi e, cioè, relativamente alle persone fisiche ed agli enti non commerciali, occorre avere riguardo, secondo le indicazioni dell'art. 55 del TUIR, al profilo oggettivo, vale a dire, appunto, al tipo di attività svolta, per stabilire se la stessa sia da considerare o meno di natura commerciale e, per gli enti non commerciali, per individuare quella "parte" di attività che presenti connotati di commercialità.

Il reddito d'impresa si determina sulla base delle specifiche disposizioni al riguardo dettate, in maniera tendenzialmente unitaria per tutti i soggetti che producono il reddito stesso, dal Capo II del Titolo I del TUIR, quest'ultimo relativo all'imposta sul reddito delle società – IRES e quindi riferito alla tassazione delle società di capitali; a queste stesse disposizioni devono fare riferimento, per la determinazione del reddito d'impresa, anche i diversi soggetti che producono detto reddito, quali le imprese individuali e le società di persone, sottoposte ad imposizione personale sul reddito tramite l'IRPEF, per i quali sono comunque dettate norme specifiche che integrano la disciplina generale dettata, in tema di redditi d'impresa, per i soggetti IRES.

Sotto il profilo oggettivo, secondo l'art. 55 del TUIR, sono redditi d'impresa:

- quelli che derivano dall'esercizio di "imprese commerciali", intendendosi per tale l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., vale a dire attività industriali dirette alla produzione di beni e servizi, attività intermedie nella circolazione dei beni, attività di trasporto (via terra, mare o aria), attività bancarie od assicurative, attività ausiliarie delle precedenti, nonché delle attività che, ai sensi dell'art. 32 dello stesso TUIR, sono normalmente produttive di reddito agrario, nei casi in cui, nell'esercizio di dette attività, vengano superati i limiti indicati nel comma 2, lettere b) e c), del medesimo art. 32, cui si rinvia per i profili di dettaglio; pur se rientranti in tali ultimi limiti,

si considerano comunque produttive di reddito di impresa le attività agricole svolte da società di capitali, da società in nome collettivo e da società in accomandita semplice;

- quelli che derivano dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi non compresi nell'elencazione dell'art. 2195 c.c.;
- quelli che derivano dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne.

In relazione al quadro normativo dianzi delineato, appare opportuno fornire le seguenti indicazioni di carattere sistematico – orientativo:

- per individuare, concretamente, se una attività sia produttiva di reddito d'impresa, dal punto di vista oggettivo, fondamentale appare il requisito della *professionalità abituale*, consistente, in via generale, nella continuativa e normale destinazione del tempo, delle energie e delle capacità produttive di un certo soggetto ad una attività oggettivamente commerciale ai sensi dell'art. 2195 c.c. che, per tale via, viene a rappresentare una ordinaria occupazione del soggetto stesso.

Non assume quindi rilevanza l'organizzazione in forma d'impresa, vale a dire le modalità specifiche con cui l'attività viene svolta; il difetto del requisito della professionalità abituale, determina l'occasionalità dell'attività commerciale svolta e, quindi, l'inquadramento del reddito prodotto nella categoria dei "redditi diversi" di cui all'art. 67 TUIR.

In proposito appare opportuno porre in risalto che, secondo un certo orientamento giurisprudenziale, configura esercizio di impresa commerciale anche lo svolgimento di un singolo affare che presenta notevole rilevanza economica e comporta una molteplicità di operazioni per la sua realizzazione;

- l'organizzazione in forma d'impresa assume invece rilevanza con riferimento alla previsione del comma 2, lett. a), dell'art. 55 TUIR, che, come accennato, considera produttive di reddito d'impresa le attività di prestazioni di servizi a terzi diverse da quelle di cui all'art. 2195 c.c., purché organizzate in forma d'impresa.

Rientrano in questa previsione le attività professionali che, proprio perché diverse da quelle indicate nella citata previsione civilistica, non possono essere definite commerciali in senso stretto, ma la cui organizzazione imprenditoriale ne determina la natura commerciale; può essere il caso, ad esempio, delle associazioni fra professionisti nelle situazioni in cui l'organizzazione della struttura domina l'opera intellettuale del professionista.

3. I soggetti che possono produrre reddito d'impresa e le relative modalità di tassazione.

Da quanto esposto al paragrafo precedente, si rileva che i soggetti che possono produrre reddito d'impresa sono:

- *gli imprenditori individuali.*

Ai sensi dell'art. 2217 c.c., l'imprenditore individuale è obbligato alla redazione dell'inventario che deve contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e passività relative all'impresa, nonché di quelle dell'imprenditore estranee all'impresa; l'inventario si chiude con il bilancio e con il conto economico, i quali devono dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti e le perdite subite.

Nelle valutazioni di bilancio, l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni in quanto applicabili; di conseguenza, l'imprenditore, ancorché non obbligato ad utilizzare i rigidi schemi di bilancio delle società di capitali, deve comunque, sostanzialmente, applicare i relativi criteri di redazione.

Di fatto, poi, nei casi in cui l'imprenditore non sia in contabilità semplificata e, quindi, abbia istituito il libro giornale, il libro degli inventari, il registro dei beni ammortizzabili e le altre scritture che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa, ragioni di opportunità e di uniformità tendono a far sì che l'imprenditore individuale adotti un sistema

dei conti che, pur se flessibile, risulta alquanto allineato con gli schemi di bilancio previsti dal codice civile ex artt. 2423 e segg., quanto meno nella forma abbreviata ex art. 2435 bis.

Fiscalmente, l'imprenditore individuale è soggetto ad imposizione personale sui redditi, IRPEF; il reddito d'impresa, determinato, come si è in precedenza accennato, sulla base delle stesse disposizioni dettate per le imprese tassate con l'imposizione societaria, IRES, salve alcune prescrizioni particolari, concorre alla formazione del reddito complessivo della persona fisica – imprenditore.

Le prescrizioni particolari riguardanti la tassazione degli imprenditori individuali, riguardano alcune limitazioni alla deduzione fiscale di spese connesse a beni o servizi promiscuamente utilizzati per finalità personali e per l'impresa; disposizioni specifiche sono poi dettate, dall'art. 65, comma 1, TUIR, per i beni relativi all'impresa individuale;

- *le società di persone*, quali le società in nome collettivo e in accomandita semplice (le società semplici non possono avere ad oggetto l'esercizio di attività commerciale).

Anche per le società di persone vale la regola di cui al citato art. 2217 c.c., circa la redazione dell'inventario, del bilancio e del conto economico che, pur non dovendo essere compilato secondo gli schemi rigidi previsti per le società di capitali, deve essere ispirato alle norme per queste dettate in tema di valutazioni di bilancio; di conseguenza, anche nelle società di persone normalmente i citati documenti contabili si basano su un sistema di conti analogo a quello previsto per i bilanci delle società di capitali.

Come accennato al paragrafo 2., tutti i redditi prodotti dalle società di persone si considerano d'impresa.

Fiscalmente, sebbene, secondo l'art. 6, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, le società in parola devono comunque presentare la dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, le stesse non sono autonomamente soggette a tassazione in quanto, secondo l'art. 5, commi 1 e 2, TUIR, i redditi prodotti sono direttamente imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla quota di partecipazione di ognuno (cosiddetto "principio di trasparenza"); le quote di partecipazione agli utili, si presumono proporzionate al valore dei conferimenti, se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altri documenti di questo tipo.

I redditi imputati ai soci concorrono, quali redditi d'impresa, alla formazione del reddito complessivo di questi; anche il reddito d'impresa prodotto dalle società di persone, si determina secondo le regole dettate per i soggetti sottoposti ad IRES.

Al regime fiscale delle società di persone, sono sottoposte anche le società di fatto che abbiano per oggetto attività commerciali, nonché le società di armamento;

- *le società di capitali*, quali le società per azioni, a responsabilità limitata e in accomandita per azioni, nonché *le società cooperative e gli enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*.

Le società di capitali sono tenute alla redazione del bilancio secondo i rigidi schemi e le specifiche regole dettate dagli artt. 2423 e segg. c.c.

Fiscalmente, dette società sono autonomi soggetti d'imposta, sottoposti tassazione ai fini dell'imposizione sui redditi societari, tramite l'IRES e, come indicato, tutti i redditi dalle stesse prodotti si considerano d'impresa; in presenza di determinati presupposti e sulla base di specifica opzione, anche le società di capitali possono essere tassate "per trasparenza" e, quindi, in capo ai soci, come sarà più in dettaglio indicato al paragrafo 9.

Le regole stabilite dal TUIR per la determinazione del reddito di tali società, costituiscono il riferimento anche per la determinazione del reddito d'impresa prodotto dalle società di persone e dagli imprenditori individuali;

- *gli enti non commerciali*, limitatamente alle attività commerciali dagli stessi svolte, il cui reddito d'impresa concorre a formare il reddito complessivo, sottoposto a tassazione ai fini

IRES; per dettagli relativi alla disciplina fiscale di detti enti, si rinvia al Capitolo 8 della presente Parte IV.

4. Determinazione e tassazione del reddito d'impresa.

a. La derivazione del reddito d'impresa dal risultato civilistico.

(1) Le regole di base.

Regola fondamentale nella determinazione del reddito d'impresa fiscalmente rilevante nei riguardi dei soggetti tenuti alla redazione del bilancio o comunque del conto economico, è che lo stesso si calcola prendendo a base l'utile o la perdita risultante dal conto economico stesso ovvero, più in genere, il risultato di ciascun esercizio, determinato secondo le regole contabili e civilistiche, a cui si devono apportare, in sede di dichiarazione presentata ai fini fiscali, le variazioni in aumento o in diminuzione che risultano dall'applicazione delle specifiche regole di carattere tributario; tale principio, stabilito nell'art. 83 del TUIR, nel testo risultante dalle modifiche apportate dal D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38:

- fa quindi dipendere la determinazione del reddito rilevante ai fini tributari dalle modalità di rilevazione dei fatti gestionali effettuate secondo le disposizioni civilistiche e le regole contabili;
- è completato dalle seguenti ulteriori regole fondamentali, contenute nell'art. 109, commi 3 e 4, del TUIR, in base alle quali:
 - mentre i ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati a conto economico, le spese e gli altri componenti negativi non possono fiscalmente essere portati in deduzione dal reddito imponibile se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza (*principio della previa imputazione dei costi a conto economico*);
 - ferma restando tale ultima regola, sono tuttavia fiscalmente deducibili i componenti negativi imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata conformemente alle disposizioni dello stesso TUIR che ne dispongono o ne consentono il rinvio, i componenti negativi che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge, nonché le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi che, pur non risultando imputati al conto economico, concorrono a formare il reddito, ma solo se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

(2) Procedure e modalità di rilevazione contabile e di redazione dei bilanci.

(a) Le indicazioni del codice civile e i principi contabili nazionali ed internazionali.

Ai fini civilistici, le modalità di tenuta e di redazione delle scritture contabili delle imprese commerciali e quelle di redazione dei bilanci delle società, sono disciplinate, rispettivamente, dagli articoli da 2214 a 2220 e da 2421 a 2435 bis c.c., come novellati dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, di riforma del diritto societario e successive modifiche.

Con particolare riferimento al bilancio di esercizio – costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa e corredato dalla relazione degli amministratori sulla gestione – il codice civile, ancor prima di indicare i principi generali per la sua redazione, la struttura ed il contenuto dello stato patrimoniale, del conto economico e della nota integrativa, alcune specifiche disposizioni relative a singole voci, nonché i criteri generali per le valutazioni ed altre informazioni da inserire, stabilisce all'art. 2423, quali regole portanti, che:

- il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico d'esercizio;
- nel caso in cui le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non siano sufficienti a fornire la suddetta rappresentazione veritiera e corretta, si devono esporre le informazioni complementari necessarie allo scopo;
- nel caso in cui, in situazioni eccezionali, l'applicazione di una specifica disposizione di legge sia incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione stessa non va applicata, motivando la deroga in nota integrativa ed ivi indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico; gli eventuali utili derivanti dalla deroga vanno iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.

Pertanto, nell'attuale sistematica del codice civile, la *regola della rappresentazione veritiera e corretta* è integrata, quanto meno in parte, dalla *regola della prevalenza della sostanza sulla forma*; la coesistenza di tali postulati è altresì confermata dall'art. 2423 bis c.c. che, nell'elencare i principi di redazione del bilancio, stabilisce, tra l'altro, al n. 1), che "la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività, nonché *tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato*".

Il bilancio può essere redatto anche in forma abbreviata, secondo, cioè, uno schema semplificato rispetto a quello generale, da parte delle società che, non avendo emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, nel primo esercizio, o in seguito, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 3.650.000 euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: 7.300.000 euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.

In questo generale contesto, la pratica di bilancio, ai fini di una corretta e possibilmente uniforme attuazione delle regole dettate dalla legislazione civilista, ha da tempo introdotto il ricorso ai cosiddetti "*principi contabili*", elaborati da qualificati Organismi, quali, essenzialmente:

- a livello nazionale, i Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, presso i quali è stata a suo tempo istituita una Commissione per la Statuizione dei Principi Contabili, cui è subentrato l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), costituito nel novembre 2001 quale fondazione (cui aderiscono anche, tra gli altri, l'Abi, l'Assilea, l'Assonime, la Confcommercio, la Confindustria, l'Assogestioni e, per i mercati mobiliari, la Borsa Italiana) con il compito, appunto, di emanare i principi contabili per la redazione dei bilanci per i quali non è prevista l'applicazione di quelli internazionali e fornire supporto per l'applicazione in Italia di questi ultimi;
- sul piano internazionale, appositi Organismi rappresentativi delle professioni contabili a livello mondiale.

Il primo di questi Organismi è stato l'*International Accounting Standards Committee* (IASC), costituito nel 1973 dall'*International Federation of Accountants* (IFAC), sostituito del 2001 dall'*International Accounting Standards Boards* (IASB); i principi contabili emessi da detti Organismi venivano individuati con la sigla IAS.

Nel 2001, nell'ambito di un generale processo di riorganizzazione del settore, è stata costituita la *IASC Foundation*, organizzazione *non profit* indipendente con sede negli Stati Uniti, dalla quale dipendono, oltre allo IASB, lo *Standards*

Advisory Council (SAC) e lo *Standing Interpretations Committee (SIC)*; quest'ultimo, in particolare, ha la funzione principale di assistere lo IASB nella determinazione degli argomenti cui dare priorità nel processo di elaborazione o di revisione dei principi contabili internazionali, nonché di predisporre le interpretazioni dei principi emanati dallo stesso IASB.

A seguito di questo processo di riorganizzazione i principi contabili emessi dalla *IASC Foundation*, sono stati denominati *International Financial Reporting Standards* o IFRS; attualmente, nella prassi, i principi contabili internazionali vengono individuati con la doppia sigla "IAS/IFRS".

Detti principi rappresentano al momento il sistema di regole contabili maggiormente condiviso a livello mondiale; ciò spiega perché – come sarà meglio evidenziato più avanti – la stessa Unione Europea ha stabilito di adottarli per la redazione dei bilanci delle società europee, anziché, come sarebbe stato teoricamente possibile, elaborare un corpo di principi contabili valevoli solo in ambito comunitario.

L'evoluzione legislativa ha attribuito, con sempre maggiore evidenza, "forza normativa" ai principi contabili e, per di più, ne ha stabilito un diretto legame con la determinazione del reddito fiscalmente rilevante.

(b) *Il recepimento dei principi contabili internazionali nella normativa nazionale in tema di redazione dei bilanci.*

L'evoluzione normativa di cui è cenno in conclusione del precedente sottoparagrafo – che ha trovato nella Legge 24 dicembre 2007, n. 244, "Legge Finanziaria 2008" un importante ed innovativo punto di arrivo – prende le mosse dall'art. 25 della Legge 31 ottobre 2003, n. 306, – cosiddetta "Legge comunitaria per il 2003" – con cui il Governo è stato delegato ad adottare, entro un anno dall'entrata in vigore della legge, uno o più decreti legislativi per l'applicazione in Italia dei principi contabili internazionali.

Tale previsione è da porre in relazione al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, il quale ha stabilito che, per ogni esercizio finanziario avente inizio il 1° gennaio 2005 o in data successiva, le società i cui valori mobiliari sono negoziati in mercati regolamentati, soggette al diritto di uno Stato membro, redigano i loro conti consolidati conformemente ai principi contabili internazionali, lasciando peraltro agli Stati membri la facoltà di optare per l'adozione degli stessi principi anche per tutte le altre società, con esclusione di quelle che redigono il bilancio in forma abbreviata.

In altri termini, la normativa comunitaria ha stabilito che il "bilancio consolidato" delle società quotate nei mercati regolamentati *deve* essere redatto secondo i principi IAS/IFRS, mentre il "bilancio separato" delle società con sede nell'Unione Europea *può* essere redatto secondo i principi IAS/IFRS; in concreto, l'individuazione dei principi contabili internazionali oggetto dell'obbligo e della facoltà di cui è dianzi cenno, è stata operata dal Regolamento (CE) n. 1725 del 2003.

Non va inoltre trascurata la circostanza che pure le società al momento non tenute, sulla base della regolamentazione comunitaria, alla adozione degli IAS/IFRS potranno comunque essere, nel prossimo futuro, tenute a farlo; l'Unione Europea, con le Direttive nn. 2001/65/CE del 27 settembre 2001 e 2003/51/CE del 18 giugno 2003 del Parlamento Europeo e del Consiglio, ha infatti avviato un processo di revisione delle preesistenti direttive comunitarie in materia di bilanci, allo scopo di adeguarle ai principi contabili internazionali, con la conseguenza che tutte le imprese europee, ancorchè escluse formalmente dall'obbligo diretto di adeguarsi ai suddetti principi, dovranno in ogni caso rispettare, una volta recepite nei rispettivi ordinamenti interni, le direttive comunitarie stesse, che, a loro volta, saranno sostanzialmente allineate ai principi IAS/IFRS.

In dettaglio, secondo il citato art. 25 della L. n. 306/2003:

- l'obbligo di adottare i principi contabili internazionali è previsto per il bilancio di esercizio delle società quotate, per il bilancio di esercizio e consolidato delle società aventi strumenti finanziari diffusi presso il pubblico, di cui all'art. 16 del Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (D.Lgs. n. 58/98), per il bilancio di esercizio e consolidato delle banche e degli intermediari finanziari sottoposti a vigilanza da parte della Banca d'Italia, per il bilancio consolidato delle imprese di assicurazione, per il bilancio di esercizio delle imprese di assicurazione solo nel caso in cui sono quotate e non redigono il bilancio consolidato;
- è concessa facoltà di adottare i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio di esercizio o consolidato alle società che non ne hanno l'obbligo, diverse da quelle che esercitano attività di assicurazione e da quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435 bis c.c..

Conseguentemente, il legislatore nazionale si è ampiamente avvalso della discrezionalità di scelta concessa da quello comunitario, consentendo a tutte le imprese anche non quotate di utilizzare gli IAS/IFRS, con la sola esclusione delle imprese assicurative non quotate e che non redigono il bilancio consolidato e di quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata.

La suddetta delega è stata attuata con il Decreto Legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, il cui art. 2 ha individuato le società che devono o possono adottare i principi contabili internazionali; in dettaglio, il provvedimento, oltre a confermare i casi di obbligatoria adozione dei principi IAS/IFRS previsti dalla normativa comunitaria, ne ha imposto l'adozione nella redazione dei "bilanci separati" degli enti creditizi e finanziari e delle società quotate in borsa, nonché consentito l'adozione a numerose categorie di società nella redazione del proprio "bilancio separato".

(c) La dicotomia fra imprese che adottano i principi contabili internazionali e quelle che adottano i principi contabili nazionali: prime osservazioni sui riflessi fiscali.

Per effetto del processo normativo che si è dianzi sinteticamente illustrato, si è determinata, nell'ordinamento contabile nazionale, una dicotomia fra:

- imprese che redigono il proprio bilancio sulla base dei principi contabili internazionali IAS/IFRS, che, per comodità, saranno nel prosieguo indicate "*imprese IAS*"; in **Allegato 28** del documento "**Modulistica e documentazione di supporto**" unito alla presente circolare, è riportata l'elencazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS allo stato recepiti nell'Unione Europea, da adottare da parte di dette imprese;
- imprese che redigono il proprio bilancio esclusivamente sulla base delle indicazioni del codice civile e dei principi contabili nazionali, elaborati da Organismi professionali italiani, nel prosieguo indicate "*imprese non IAS*"; in **Allegato 29** del citato documento "**Modulistica e documentazione di supporto**" unito alla presente circolare, è riportata l'elencazione dei principi contabili nazionali allo stato adottati, da adottare da parte di dette imprese.

Relativamente alle implicazioni fiscali conseguenti a detta dicotomia, non può, già in questa sede, non osservarsi come, stante il generale principio di derivazione del reddito fiscalmente imponibile dal risultato d'esercizio, viene a determinarsi una corrispondente dicotomia sul piano delle modalità di determinazione della base imponibile, nel senso che:

- le "*imprese IAS*" devono determinare il reddito imponibile muovendo da un risultato di bilancio formatosi a seguito dell'osservanza dei principi contabili internazionali IAS/IFRS;

- le “*imprese non IAS*” devono determinare il reddito imponibile muovendo da un risultato di bilancio formatosi a seguito dell’applicazione dei principi contabili nazionali.

(d) Principali differenze fra principi contabili nazionali e principi contabili internazionali.

Alla luce di quanto posto in risalto al termine del precedente sottoparagrafo, è bene accennare alle principali differenze esistenti fra principi IAS/IFRS e principi contabili nazionali.

In linea generale, mentre la prevalente prassi contabile nazionale, in quanto orientata a privilegiare la tutela dei soci e dei creditori e, quindi, la prudente valutazione ai fini della conservazione del capitale, è improntata, nella valutazione di certe voci di bilancio, al criterio del “costo storico”, dando quindi una visione tendenzialmente “statica” delle vicende dell’impresa, i principi internazionali, maggiormente vicini alla prassi statunitense, rivolgendosi in primo luogo agli investitori ed allo scopo di metterli in condizioni di potere assumere decisioni in campo economico e finanziario, mediante una visione delle prestazioni aziendali future e la possibilità di stimare la capacità dell’impresa a generare utili e i correlati rischi, tendono a presentare il bilancio in visione dinamica, prospettica, evolutiva, facendo spesso prevalere il principio di competenza rispetto a quello di prudenza.

In questo contesto, l’asse portante della sistematica propria dei principi contabili internazionali, è il “primato” della sostanziale realtà economica, considerata in prospettiva, rispetto alla forma legale; ciò può comportare, ad esempio, che una certa operazione non venga rappresentata sulla base del “diritto di proprietà” che essa esprime, bensì per i profili sostanziali di natura economico – finanziaria, dando luogo a modalità di contabilizzazione diverse rispetto a quelle della prassi contabile nazionale (è quanto accade, ad esempio, con il leasing finanziario).

Il principio di “prevalenza della sostanza sulla forma” è così descritto nel documento IAS relativo al “*Framework for the presentation of Financial Statement*”, al paragrafo 5: “Se l’informazione è destinata a rappresentare fedelmente fatti o operazioni, è necessario che questi siano rilevati e presentati nella loro sostanza e realtà economica e non solo sotto l’aspetto formale. La sostanza dei fatti e delle operazioni non è sempre coerente con ciò che appare dal loro esame formale”.

Il citato documento, al riguardo, cita l’esempio di una vendita con formale passaggio di proprietà, accompagnata, però, dalla stipula di accordi *a latere* che assicurino all’impresa cedente di continuare a godere dei futuri benefici economici derivanti dal bene in questione; in una simile circostanza, la rilevazione di una vendita non rappresenterebbe fedelmente l’operazione avvenuta.

Anche nelle disposizioni codicistiche nazionali non mancano richiami a questa impostazione, sebbene in via generica; si consideri, al riguardo, il già citato art. 2423 bis n. 1, c.c., ove è contenuta la formula della “funzione economica dell’elemento dell’attivo e del passivo considerato”.

Al principio di prevalenza della sostanza sulla forma, si collega il frequente ricorso, nell’ambito dei principi contabili internazionali, al criterio di valutazione del “*fair value*” o “valore equo”, ad esempio, con riferimento a poste o settori quali immobili, impianti e macchinari, strumenti finanziari, immobili detenuti a scopo di investimento, agricoltura; secondo gli stessi principi internazionali, il “*fair value*” è il “corrispettivo al quale un’attività può essere scambiata, o una passività estinta, tra parti consapevoli e disponibili, in una operazione fra terzi”.

Si tratta di un principio di non facile applicazione, che può dar luogo a diverse complicazioni; in particolare:

- dal punto di vista meramente contabile, l'osservanza della regola potrebbe dare origine a utili prodotti ma non realizzati con economie esterne, distribuibili solo al momento del realizzo, laddove attualmente il codice civile non prevede una distinta evidenziazione fra utile prodotto e utile distribuibile;
- dal punto di vista fiscale, le variazioni dovute all'applicazione del fair value, a seconda delle poste cui si riferiscono, possono essere imputate a conto economico, partecipando in questo caso alla formazione del risultato dell'esercizio, oppure possono influire direttamente sul patrimonio netto (le cui voci, ai sensi dell'art. 2424 c.c. sono indicate nel passivo dello Stato Patrimoniale), con la conseguenza che il principio di derivazione del reddito imponibile dall'utile o dalla perdita risultante dal conto economico, impone, per le imprese che adottano i principi contabili internazionali, di tenere conto anche di quei componenti che, eventualmente, siano stati direttamente imputati a patrimonio netto, anche per evitare disparità di trattamento con gli operatori che adottano i principi contabili nazionali.

Rinviando al successivo sottoparagrafo l'esame delle soluzioni adottate dal legislatore fiscale relativamente a tale ultima problematica, occorre segnalare che le disposizioni civilistiche in tema di redazione del bilancio, come novellate in esito alla riforma del diritto societario, hanno in effetti introdotto anche nel nostro ordinamento il criterio del *fair value*, ancorché limitatamente al contenuto della nota integrativa, con riferimento alle immobilizzazioni materiali e immateriali (art. 2427, n. 3 bis, c.c.) ed agli strumenti finanziari (art. 2427 bis c.c.); per questi ultimi, in particolare, è stabilito che il *fair value* è determinato con riferimento al valore di mercato ovvero, per gli strumenti per cui non è agevole individuare un mercato attivo, da quello di strumenti analoghi, nonché al valore che risulta da modelli e tecniche di valutazione generalmente accettati.

(e) *Gli interventi di adeguamento della normativa in tema di determinazione del reddito d'impresa per effetto dell'adozione dei principi contabili internazionali.*

L'adozione dei principi IAS/IFRS nella redazione dei bilanci di alcune imprese nazionali, ha imposto al legislatore fiscale alcuni interventi normativi di adeguamento.

Un primo importante aspetto su cui il legislatore fiscale ha dovuto necessariamente esprimersi, riguarda il fatto che, come dianzi già accennato, l'adozione degli IAS/IFRS può comportare la diretta imputazione di talune componenti direttamente al patrimonio senza transitare per il conto economico.

Ciò ha reso necessario incidere sia sulla regola generale di derivazione del reddito d'impresa dal risultato civilistico indicato a conto economico, sia su quella più specifica, in precedenza già richiamata, secondo cui i componenti negativi di reddito, per assumere rilevanza fiscale nella determinazione del reddito d'impresa, devono transitare per il conto economico; l'art. 11, comma 1, lett. d), n. 1), del D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38, in vigore dal 22 marzo 2005, ha modificato gli artt. 83 e 109, comma 4, del TUIR, prevedendo in sostanza, da un lato, che i soggetti che per obbligo o per scelta adottino i principi contabili internazionali, nel determinare il reddito d'impresa partendo dal risultato d'esercizio, comprendano in quest'ultimo anche le componenti imputate a patrimonio e, dall'altro, che, per i suddetti soggetti, assumono rilevanza fiscale anche i componenti (pure negativi) imputati direttamente a patrimonio in applicazione dei medesimi principi.

La disposizione indicata ha quindi introdotto una prima, importante fattispecie concreta di dicotomia nelle modalità di determinazione del reddito d'impresa fiscalmente rilevante, a seconda che il soggetto continui a redigere il bilancio con i principi contabili domestici, ovvero adotti quelli internazionali; ovviamente, la rilevanza fiscale dei componenti imputati a patrimonio si determina solo nel caso in

cui i componenti stessi risultino effettivamente imponibili o deducibili dal reddito d'impresa.

Altri adattamenti di carattere specifico, fonte di possibili e ulteriori divergenze nella determinazione del reddito d'impresa fiscalmente rilevante fra "imprese IAS" e "imprese non IAS" e che hanno dato luogo a ulteriori modifiche del TUIR, hanno riguardato i componenti negativi di reddito afferenti le operazioni di leasing, la deduzione degli oneri cc.dd. pluriennali non suscettibili tuttavia di capitalizzazione secondo i principi contabili internazionali, i criteri di capitalizzazione degli interessi passivi delle immobilizzazioni, l'irrelevanza delle plusvalenze da valutazione, l'irrelevanza delle differenze di cambio da valutazione, la riformulazione della disciplina delle cc.dd. operazioni fuori bilancio.

Su questo assetto è intervenuta la Legge 24 dicembre 2007, n. 244, Legge Finanziaria 2008, che, in sostanza, all'art. 1, commi da 58 a 62, ha stabilito il *principio della centralità nella determinazione della base imponibile, del risultato di bilancio determinato secondo gli IAS/IFRS*; in dettaglio, l'art. 1, commi da 58 a 62 della legge citata, in attesa del riordino della disciplina del reddito d'impresa, conseguente al completo recepimento delle direttive comunitarie citate al sottopunto (b), ha:

- al comma 58, modificato l'art. 83, comma 1, del TUIR, abolendo l'integrazione che a questa disposizione era stata apportata dall'art. 11 del D.Lgs. n. 38/2005 e che consentiva di integrare il risultato del conto economico da assumere a base della determinazione del reddito imponibile, aumentandolo o diminuendolo dei componenti imputati, per effetto dei principi contabili internazionali, direttamente a patrimonio; va posto in adeguato risalto che non è stata intaccata la modifica a suo tempo apportata dallo stesso art. 11 del D.Lgs. n. 38/2005 all'art. 109, comma 4, del TUIR, in base alla quale, per chi adotta i principi contabili internazionali, assumono rilevanza fiscale anche i componenti imputati direttamente a patrimonio in applicazione dei medesimi principi;
- allo stesso comma 58, aggiunto, alla fine del citato comma 1 dell'art. 83 del TUIR, un nuovo periodo per effetto del quale, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, valgono, anche in deroga alle disposizioni dello stesso TUIR in tema di determinazione del reddito d'impresa e di singole componenti di questo, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dagli stessi principi contabili internazionali; pertanto, a decorrere dall'entrata in vigore delle nuove disposizioni, le imprese IAS dovranno determinare la propria base imponibile applicando i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili internazionali, anche se questi siano diversi da quelli dettati dal TUIR;
- ancora nel comma 58, modificato, quale diretta conseguenza di quest'ultima regola, una serie di articoli del TUIR riguardanti specifiche componenti del reddito d'impresa, stabilendo regole particolari per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali; dette modifiche, da un lato, adeguano la determinazione a fini fiscali di certe voci di bilancio alle regole stabilite dai principi IAS/IFRS (per alcuni componenti di reddito, stabilendone la diretta rilevanza fiscale) e, dall'altro, introducono, in taluni casi, limiti ed integrazioni alla diretta rilevanza fiscale dei principi stessi, applicati a particolari voci;
- al comma 60, demandato ad un successivo decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, le disposizioni di attuazione e di coordinamento delle nuove norme, prevedendo adeguati criteri finalizzati, tra l'altro:
 - ad evitare che la valenza ai fini fiscali delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni adottate in base alla corretta applicazione dei

principi contabili internazionali, determini fenomeni di doppia deduzione o di nessuna deduzione di componenti negativi ovvero di doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi;

a disciplinare la rilevazione ed il trattamento fiscale delle transazioni che vedano coinvolti soggetti che redigono il bilancio in base ai principi IAS/IFRS e soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali.

All'atto della redazione della presente Istruzione, il menzionato decreto è stato predisposto dal Ministro dell'Economia e delle Finanze ed inviato, per l'ottenimento del prescritto parere, al Consiglio di Stato; al riguardo, si rinvia, per indicazioni, al paragrafo 6 del presente Capitolo;

- al comma 61, stabilito che le innovazioni introdotte, si applichino a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, precisando al riguardo che, per i periodi d'imposta precedenti, sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione d'imposta prodotti dai comportamenti adottati sulla base della corretta applicazione dei principi contabili internazionali, purchè detti comportamenti siano coerenti con quelli che sarebbero derivati dall'applicazione delle disposizioni introdotte dal comma 58.

Appare di tutta evidenza come le innovazioni dianzi sinteticamente esposte:

- da un lato, abbiano reso ancora più marcata la connessione fra risultato di bilancio e reddito fiscalmente rilevante, finendo sostanzialmente per determinare la diretta rilevanza fiscale del "bilancio IAS", ancorchè, per determinate voci di bilancio, nei limiti stabiliti dalle disposizioni del TUIR, come modificate dal comma 58 dell'art. 1 della Legge Finanziaria 2008 e, più in generale, nell'osservanza delle disposizioni di attuazione e coordinamento stabilite con decreto ministeriale, emanato ai sensi del comma 60 dello stesso art. 1;
- dall'altro, abbiano reso ancor più evidente e marcata, nell'ambito delle modalità di determinazione del reddito d'impresa fiscalmente rilevante, la dicotomia fra "imprese IAS", le quali devono determinare la base imponibile adottando direttamente i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi IAS/IFRS, anche se diverse dalle regole del TUIR, sebbene nei limiti anzidetti e "imprese non IAS", le quali devono continuare a determinare il reddito d'impresa fiscalmente rilevante, applicando al risultato del conto economico di bilancio, derivante dall'applicazione delle regole civilistiche e dei principi contabili nazionali, le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti alle specifiche disposizioni fiscali.

Appare pertanto di tutta evidenza che, in sede di attività ispettiva nei riguardi dei soggetti tenuti alla redazione del bilancio, un corretto approccio non può che prendere le mosse dal preventivo riscontro del sistema di determinazione del risultato di bilancio adottato in concreto dall'impresa oggetto di ispezione.

(3) Evoluzione della normativa in tema di rapporti fra reddito d'impresa e risultato di bilancio.

(a) I termini della questione.

Il principio di derivazione del reddito d'impresa fiscalmente rilevante dal risultato civilistico d'esercizio – integrato dalla regola per cui soltanto i ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non imputati al conto economico – è stato oggetto, nel tempo, di una serie di articolati interventi normativi.

In concreto, il principale aspetto di criticità che il legislatore ha dovuto affrontare è che le norme che consentono la deducibilità fiscale di certe voci, sono spesso diverse da quelle che sovrintendono la loro corretta imputazione civilistica e ciò sia per finalità di carattere sovvenzionale e/o di rafforzamento dell'apparato produttivo,

sia per ragioni di semplificazione del sistema nel suo complesso; di conseguenza, la regola della previa imputazione di costi e spese al conto economico, quale condizione per fruire della relativa deduzione fiscale, nei termini originariamente previsti, finiva per determinare il superamento del generale principio per il quale il reddito d'impresa dipende dal risultato di bilancio, introducendo invece una dipendenza, cosiddetta "rovesciata", del secondo rispetto al primo e alterando di fatto il risultato di bilancio con soluzioni contabili estranee ai generali canoni di chiarezza, veridicità e correttezza.

(b) Il processo di "disinquinamento fiscale" del bilancio d'esercizio.

Allo scopo di evitare questo effetto di "inquinamento", il D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127 (di recepimento della IV Direttiva CEE in tema di bilancio), aveva a suo tempo previsto che una apposita parte del conto economico e, segnatamente, le linee 24) e 25), cosiddetta "appendice fiscale", venisse destinata ad accogliere l'indicazione delle rettifiche di valore e degli accantonamenti operati esclusivamente in applicazione di norme tributarie, permettendo in tal modo di far emergere, alla precedente linea 23, il risultato d'esercizio ottenuto mediante valutazioni civilisticamente corrette.

Le diverse problematiche manifestatesi in sede di applicazione pratica di questa previsione, hanno condotto alla soppressione, per effetto del D.L. 29 giugno 1994, n. 416, della citata appendice; in conseguenza delle ulteriori modifiche apportate da tale ultimo provvedimento, la questione è stata per lungo tempo regolamentata dall'art. 2426, comma 2, c.c., per il quale era "consentito effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie", nonché dall'art. 2427, n. 14, c.c., il quale richiedeva che in nota integrativa fossero indicati "i motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie ed i relativi importi, appositamente evidenziati rispetto all'ammontare complessivo delle rettifiche e degli accantonamenti risultanti dalle apposite voci del conto economico".

Poiché anche tali modifiche non sono risultate risolutive, la legge delega per la riforma del diritto societario n. 366 del 3 ottobre 2001, fra i criteri direttivi dettati in tema di revisione della disciplina di bilancio, ha, alle lettere a) ed f) dell'art. 6, dettato quelli riguardanti la necessità di "eliminare le interferenze prodotte nel bilancio dalla normativa fiscale sul reddito d'impresa" e "di armonizzare con le innovazioni di cui alle lettere precedenti la disciplina fiscale sul reddito d'impresa...".

In linea con questi criteri direttivi, il D. Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, con cui è stato riformato il diritto delle società, ha abrogato il menzionato secondo comma dell'art. 2426 c.c., con il conseguente divieto di iscrivere in bilancio rettifiche di valore ed accantonamenti conseguenti all'applicazione di norme tributarie e riformulato il numero 14) dell'art. 2427 c.c., che contiene ora le disposizioni finalizzate a fornire una adeguata informazione relativa alla composizione delle voci di bilancio destinate a rilevare gli effetti conseguenti alle differenze che intercorrono fra criteri civilistici e criteri fiscali di imputazione delle componenti reddituali.

(c) La soluzione adottata con l'introduzione dell'IRES: la deduzione extracontabile dei componenti negativi di rilievo fiscale.

In coerenza con queste scelte, sul fronte fiscale la legge delega per la riforma fiscale n. 80 del 2003 ha indicato all'art. 4, fra i criteri direttivi riguardanti l'IRES, alla lett. i), la deducibilità delle componenti negative di reddito forfetariamente determinate, quali le rettifiche dell'attivo e gli accantonamenti a fondi, indipendentemente dal transito dal conto economico.

Tale criterio direttivo, è stato attuato dal D.Lgs. n. 344/2003 nella nuova formulazione dell'art. 109 TUIR e, segnatamente, al comma 4, che, nel quadro della riaffermazione tanto del principio generale della previa imputazione a conto

economico (e a patrimonio netto in caso di adozione dei principi contabili internazionali) dei componenti negativi di reddito quale condizione necessaria per la deducibilità fiscale, quanto delle deroghe a questo stesso principio già presenti nell'ambito della precedente versione del TUIR, ha stabilito (tenuto conto delle modifiche successivamente apportate dapprima con il citato D.Lgs. n. 38/2005 e poi con il decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito in Legge 4 agosto 2006, n. 248) che "gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali, le altre rettifiche di valore e gli accantonamenti, le spese relative a studi e ricerche di sviluppo e le differenze tra i canoni di locazione finanziaria di cui all'art. 102, comma 7, e la somma degli ammortamenti dei beni acquisiti in locazione finanziaria e degli interessi passivi che derivano dai relativi contratti imputati a conto economico, sono deducibili se in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi è indicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni, delle spese di cui all'art. 108, comma 1, e dei fondi".

Con questa disposizione, pertanto, è risultato possibile continuare ad usufruire delle deduzioni dal reddito previste solo dalle regole fiscali in tema di ammortamenti, accantonamenti, rettifiche di valore, spese di studio e ricerca di sviluppo, senza farle preventivamente transitare dal conto economico, destinato, conseguentemente, a tenere conto esclusivamente dei criteri civilistici di redazione, con l'accortezza di rilevare i componenti negativi di reddito attinenti alle voci dianzi indicate che si generano per effetto della normativa tributaria in un apposito prospetto di raccordo che fa parte integrante della dichiarazione dei redditi, poi individuato nel quadro "EC – Extra Contabile" del Modello Unico.

Inoltre, il terzo, quarto e quinto periodo della lett. b) del comma 4 dell'art. 109, hanno previsto uno specifico sistema atto a evitare che, per effetto della determinazione di un minor reddito imponibile rispetto al risultato economico, conseguente alle disposizioni fiscali in tema di deducibilità, possano essere distribuiti utili non tassati, stabilendo al riguardo che "in caso di distribuzione, le riserve di patrimonio netto e gli utili d'esercizio, anche se conseguiti successivamente al periodo d'imposta cui si riferisce la deduzione, concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui l'ammontare delle restanti riserve di patrimonio netto e dei restanti utili portati a nuovo risulta inferiore all'eccedenza degli ammortamenti, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti dedotti rispetto a quelli imputati a conto economico, al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti. La parte delle riserve e degli utili di esercizio distribuiti che concorre a formare il reddito ai sensi del precedente periodo è aumentata delle imposte differite ad essa corrispondenti. L'ammontare dell'eccedenza è ridotto degli ammortamenti, delle plusvalenze o minusvalenze, delle rettifiche di valore relativi agli stessi beni e degli accantonamenti, nonché delle riserve di patrimonio netto e degli utili d'esercizio distribuiti che hanno concorso alla formazione del reddito."

Le componenti negative comprese nel campo applicativo della specifica disposizione e, quindi, da indicare eventualmente del quadro EC, sono state individuate (con esclusione delle spese relative a studi e ricerche di sviluppo, successivamente comprese nel sistema per effetto del D.L. n. 223/2006 convertito in L. n. 248/2006) dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 27/E del 31 maggio 2005, come segue:

- relativamente agli ammortamenti, quelli ordinari ed anticipati dei beni materiali, quelli dei beni immateriali comprese le quote riferite all'avviamento, gli ammortamenti finanziari dei beni gratuitamente devolvibili, ovviamente nei casi in cui la quota di ammortamento civilistico risulta inferiore a quella massima ammessa dalle norme tributarie;
- per le altre rettifiche di valore, la svalutazione forfetaria per rischio contrattuale delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, le svalutazioni di partecipazioni effettuate ai soli fini fiscali da parte delle sole società con periodo

di imposta non coincidente con l'anno solare e solo per il primo esercizio che chiude dopo il 31.12.2003;

- con riferimento agli accantonamenti, quelli per rischi su crediti e svalutazioni, quelli per imposte non ancora definitivamente accertate, gli accantonamenti a fronte di spese per lavori ciclici di manutenzione e revisione di navi ed aeromobili, gli accantonamenti a fronte delle spese per il ripristino o la sostituzione di beni gratuitamente devolvibili, gli accantonamenti a fronte degli oneri derivanti da operazioni a premio e da concorsi a premio;
- i canoni di locazione finanziaria per la parte che eccede la somma degli ammortamenti dei beni acquisiti in leasing e degli interessi passivi che derivano dai relativi contratti imputati a conto economico.

(d) La soppressione delle deduzioni extracontabili disposta dalla Legge Finanziaria 2008.

Il sistema di deduzione extracontabile delle componenti negative di reddito deducibili solo fiscalmente, descritto al precedente sottopunto (c), è stato completamente abolito dalla Legge Finanziaria 2008; l'art. 1, comma 33, lett. q), della L. n. 244/2007, ha infatti soppresso, nell'ambito del comma 4, lett. b) dell'art. 109 del TUIR tutta la parte della disposizione che prevedeva il meccanismo di deduzione extracontabile e quello, ad esso connesso, finalizzato ad evitare la distribuzione di utili non tassati.

Tale modifica:

- si spiega sulla base dell'innovata impostazione, introdotta dalla stessa Legge Finanziaria 2008, che attribuisce diretta rilevanza fiscale, fatte salve particolari limitazioni, ai principi contabili internazionali, ovviamente per i soggetti che adottano questi ultimi, con la conseguenza che perde rilievo pratico la necessità di operare la deduzione fiscale dei componenti negativi in via extracontabile, essendo ora sufficiente la sola imputazione a conto economico, ferma restando la necessità che la deduzione fiscale avvenga pur sempre entro i limiti massimi previsti dalle norme di carattere tributario;
- vale anche per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali, in quanto, diversamente, si sarebbe determinata una ulteriore dicotomia nel sistema di tassazione fra "imprese IAS" e "imprese non IAS" e si sarebbero determinate ulteriori complicazioni sia di carattere sistematico, sia d'ordine pratico;
- determina, a fattor comune, che tutti i componenti negativi imputati al conto economico – sulla base delle regole civilistiche, dei principi contabili nazionali e di quelli internazionali – possono essere dedotti dal reddito d'impresa, comunque entro i limiti massimi ammessi dalle diverse disposizioni fiscali e nel rispetto delle regole generali in tema di deducibilità fiscale dei componenti stessi di cui all'art. 109, comma 4, TUIR, menzionati al punto (1); conseguentemente, il superamento dei limiti massimi previsti fiscalmente ovvero, più in genere, l'insussistenza, in tutto o in parte, delle condizioni di deducibilità previste dalle norme fiscali, dovrà essere oggetto di variazioni in aumento in dichiarazione;
- è da collegare alle modifiche apportate, dallo stesso art. 1, comma 33, alla lett. n), della legge citata, all'art. 102 del TUIR e finalizzate a ridurre le differenze esistenti fra rilevazione contabile e rilevanza fiscale degli ammortamenti, mediante la soppressione della possibilità di operare a fini fiscali ammortamenti accelerati e anticipati e modificando la disciplina dell'ammortamento dei beni in leasing;
- su un piano generale – sistematico conferisce una più marcata importanza fiscale alle risultanze del bilancio civilistico redatto secondo corretti principi contabili;

- entra in vigore a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007; tuttavia la disciplina transitoria regolamentata dalla stessa Legge Finanziaria 2008 prevede tre distinte modalità concrete, mediante le quali i contribuenti possono "gestire" il passaggio dal precedente al nuovo sistema.

In sintesi:

- in primo luogo, è previsto che le abrogate disposizioni dell'art. 109, comma 4, del TUIR, in tema di deduzione extracontabile sopravvivano anche per il futuro al fine di consentire il recupero delle eccedenze fiscali dedotte fino al 2007; conseguentemente, il quadro EC potrà essere compilato anche negli esercizi successivi, non già per indicare eccedenze fiscalmente deducibili, ma solo per monitorare la progressiva riduzione di queste al fine di ridurre progressivamente il vincolo sulle riserve (ad esempio, se un bene ha completato l'ammortamento fiscale nel 2007 e restano altre tre annualità per l'ammortamento civilistico, il quadro EC sarà compilato per altri tre anni e le riserve verranno svincolate nella misura di un terzo all'anno);
- in secondo luogo, pur attendendo la progressiva riduzione delle eccedenze fiscalmente dedotte, è possibile affrancare immediatamente le riserve in sospensione, versando una imposta sostitutiva pari all'1 per cento, in una unica soluzione, entro il termine di versamento dell'imposta sul reddito relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007;
- infine, è prevista la possibilità di riallineare immediatamente i valori fiscali e civili corrispondenti alle deduzioni extracontabili, con il versamento di una imposta sostitutiva, variamente determinata in base alla specifica disposizione.

Le modalità attuative di dettaglio dell'eliminazione delle deduzioni extracontabili, nonché dell'applicazione dell'imposta sostitutiva da ultimo indicata, sono state dettate dal D.M. 3 marzo 2008 del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dalla circolare n.50/E dell'11 luglio 2008 dell'Agenzia delle Entrate.

In corrispondenza della soppressione del sistema di deduzione extracontabile e con effetto dal periodo d'imposta dal quale detta soppressione opera, l'art. 1, comma 34, della Legge Finanziaria 2008, ha stabilito che gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al conto economico "possono essere disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti comportamenti in base a corretti principi contabili".

Detta previsione – che non riguarda il complesso delle voci negative di bilancio, né tutte quelle già deducibili in via extracontabile (non sono comprese infatti le spese di ricerca e sviluppo) ma solo quelle indicate nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 31 maggio 2005 – ha una specifica funzione orientata, come si rileva dalla relazione illustrativa alla Legge Finanziaria 2008, ad "ostacolare comportamenti elusivi e in contrasto con la regola della continuità dei criteri contabili adottati", che potrebbero verificarsi mediante l'immediato riporto a conto economico dei "residui" delle eccedenze fiscali dedotte extracontabilmente senza osservare le possibilità al riguardo consentite dalla disciplina stessa e, come tale, "assume anche portata di tutela della consistenza e veridicità del bilancio civilistico, essendo chiaramente volta a scoraggiare comportamenti anomali forieri di nuovi inquinamenti del risultato economico".

b. I principi generali per la determinazione del reddito d'impresa.

(1) Il principio di competenza e i principi di certezza e determinabilità.

Nell'ambito del principio generale della determinazione del reddito d'impresa imponibile sulla base del risultato civilistico, nei termini che si sono dianzi esposti, l'art. 109 del TUIR precisa quali sono gli altri principi a valenza generale che sovrintendono alla determinazione del reddito stesso e che valgono per tutti i soggetti che producono reddito d'impresa, sia tenuti alla redazione del bilancio d'esercizio, sia tenuti comunque alla redazione del conto economico e sia che risultino meno condizionati dalle rigide regole civilistiche che si sono in precedenza accennate.

In primo luogo, viene indicato il criterio generale che regola l'imputazione temporale dei diversi elementi reddituali per i quali non sono previste prescrizioni specifiche, vale a dire il *principio di competenza*, stabilendo il comma 1 del citato art. 109 che "i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza".

Con tale previsione, peraltro, viene soltanto esclusa la rilevanza dei movimenti finanziari sottostanti alle diverse operazioni e, quindi, il principio di cassa, ma non viene indicato con precisione uno specifico riferimento di carattere temporale ai fini dell'imputazione; solo in relazione a taluni particolari eventi gestionali il TUIR interviene a indicare, nel dettaglio, l'operazione alla cui data si deve fare riferimento per individuare il momento d'imputazione.

Al riguardo è utile ricordare che, ai fini civilistici e contabili, l'art. 2423 bis c.c., n. 3, parimenti in via generale, dispone che "si deve tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso e del pagamento"; tuttavia, a fronte di una apparente uniformità, la competenza cui fa riferimento il TUIR non coincide esattamente con quella civilistica, in quanto:

- il comma 1 dello stesso art. 109 TUIR, dopo l'enunciazione del principio generale in tema di imputazione temporale, dianzi riportato, precisa che "i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarli nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni", venendo ad integrare la regola della competenza con quelle della certezza dell'esistenza del costo o del ricavo e dell'obiettiva determinabilità del relativo ammontare;
- di contro, l'art. 2423 bis c.c. da un lato precisa, al n. 2), che "si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio" e, dall'altro, al n. 4), afferma che "si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo"; la pratica aziendale maggioritaria è orientata a ritenere che, per effetto di quest'ultima disposizione, tutte le perdite anche se non definitivamente realizzate devono essere riflesse in bilancio e, quindi, anche le perdite soltanto presunte e i rischi solo prevedibili.

Ne discende che, mentre per le componenti positive la regola fiscale viene a coincidere, almeno tendenzialmente, con i criteri civilistici in tema di bilancio che ne consentono la contabilizzazione nel periodo di competenza solo allorché, in linea con il principio della prudenza, gli stessi, dando origine a profitti realizzati, presentino caratteristiche di stabilità e definitività, per le componenti negative, invece, la regola fiscale si discosta dai principi del codice civile, in quanto laddove il bilancio rilevi perdite e/o rischi oggetto di sole previsioni, in dichiarazione dovranno essere apportate le relative variazioni in aumento; per effetto delle segnalate diversità, la competenza civilistica viene normalmente definita "*economica*", mentre quella fiscale viene definita "*temporale*".

Occorre peraltro porre in adeguata evidenza che tale differenza è destinata, per le imprese che adottano o adotteranno, ai fini della redazione del bilancio, i principi contabili "IAS/IFRS", ad essere fortemente attenuata; come si è visto, infatti, a seguito

delle innovazioni apportate dalla Legge Finanziaria 2008, i criteri di imputazione temporale seguiti dalle citate imprese avranno una diretta rilevanza fiscale, anche in deroga alle ordinarie regole del TUIR, per cui è necessario, in sede di verifica e controllo, appurare i termini in cui, per ciascuna componente reddituale, detti principi contabili internazionali regolano l'imputazione temporale, con diretta valenza anche ai fini della determinazione del reddito fiscalmente rilevante.

A conferma di quanto precede, si pone in evidenza che lo schema di decreto ministeriale di cui è cenno al precedente sottoparagrafo a.(2)(e), contenente le modalità di attuazione della diretta rilevanza dei principi contabili internazionali, stabilisce espressamente che alle "imprese IAS" non si applicano le regole in tema di competenza fiscale di cui all'art. 109, comma 2, del TUIR.

I criteri della competenza "*temporale*", quali indicati nell'art. 109 TUIR, continueranno a vincolare, oltre alle imprese non tenute alla redazione del bilancio, quelle che redigono quest'ultimo in base ai principi contabili nazionali.

Limitatamente a tali ultimi soggetti e come dianzi accennato, detti criteri prevedono l'integrazione del principio di competenza "*economica*", con quelli della *certezza* e della *oggettiva determinabilità*, sanciti dallo stesso comma 1 dell'art. 109 TUIR; comunemente si afferma che la certezza attiene all'*an*, cioè all'effettiva esistenza del componente reddituale, mentre la determinabilità riguarda il *quantum*, cioè la misura e, in senso pressoché unanime, si ritiene che i due requisiti debbano ricorrere congiuntamente nello stesso periodo di imposta.

Il requisito della certezza deve essere inteso in una accezione giuridica, nel senso che la componente reddituale, per essere considerata fiscalmente certa, deve essere fondata sull'esistenza di un titolo produttivo di effetti giuridici, sia pure in via non definitiva; in merito la risoluzione ministeriale n. 52/E del 2 giugno 1998 chiarisce che può parlarsi di certezza per gli impegni contrattuali già assunti che attribuiscono una connotazione di concretezza ai costi, a prescindere dalla loro manifestazione numeraria.

In altri termini, la certezza dell'esistenza di un elemento reddituale si riallaccia al verificarsi, nel periodo considerato, dell'evento che ne costituisce la causa in senso giuridico, per cui può ritenersi sufficiente, in via generale e salve le eccezioni previste per specifiche componenti da norme particolari, che l'elemento reddituale sia collegato ad una situazione giuridica definita alla chiusura del periodo d'imposta, non rilevando eventi successivi quali rinunce, transazioni o giudicati.

Relativamente al requisito dell'obiettiva determinabilità, l'orientamento ministeriale, rilevabile tra l'altro dalle risoluzioni n. 2/110 del 26 marzo 1975, n. 9/951 del 22 novembre 1978 e n. 9/375 dell'11 marzo 1981, tende a riconoscervi un valore relativo e non assoluto, ammettendo che la quantificazione degli elementi reddituali da considerare ai fini della determinazione del reddito d'impresa non sia da basare esclusivamente su meri criteri matematici, ma possa anche riferirsi a parametri di valutazione in possesso dell'impresa all'atto della formazione del bilancio, riguardanti sia l'esercizio in chiusura, sia la proiezione degli stessi sugli esercizi successivi.

Secondo le principali posizioni della giurisprudenza di legittimità, certo è il costo la cui esistenza si sia effettivamente verificata nell'esercizio di competenza, mentre determinabile è il costo di cui già si conoscano esattamente l'importo o le modalità di determinazione, sulla base di quanto obiettivamente accertato e desumibile da documenti formali.

Una portata tendenzialmente generale, ancorché riferita a specifici momenti di imputazione temporale, è individuabile nelle lettere a) e b) del comma 2 dell'art. 109 TUIR, riguardanti le cessioni di beni e le prestazioni di servizi – non applicabili, per quanto si è detto in precedenza, alle "imprese IAS" –, a mente delle quali si considerano conseguiti i corrispettivi di vendita e sostenute le spese di acquisizione in

momenti diversi a seconda che si tratti di cessione o acquisto di beni mobili, immobili o aziende ovvero di prestazioni di servizi; in particolare:

- per la *cessione o l'acquisto di beni mobili*, il momento di imputazione dei ricavi e dei costi coincide con la data di consegna o spedizione dei beni, mentre per *l'acquisto o la cessione di beni immobili e aziende*, i corrispettivi e le spese si considerano rispettivamente conseguiti e sostenute avendo riguardo alla data di stipulazione dell'atto; in entrambi i casi non si tiene conto delle clausole con riserva di proprietà, mentre la locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva della proprietà.

Relativamente ai beni mobili, pertanto, ai fini fiscali si deroga al principio civilistico della normale efficacia reale del contratti di compravendita, in base al quale l'effetto traslativo della proprietà del bene, che ne costituisce l'oggetto, consegue alla conclusione del contratto, che determina l'insorgenza degli obblighi corrispettivi delle parti della consegna del bene e del pagamento del prezzo.

Le regole suddette, sia relative ai mobili, sia agli immobili e alle aziende, valgono solamente in quelle situazioni in cui la spedizione o la consegna ovvero la stipulazione dell'atto coincidono con il momento in cui si produce l'effetto traslativo del titolo giuridico ovvero siano antecedenti all'effetto stesso, mentre, se la data in cui l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale sia successiva alla consegna, alla spedizione e all'atto, la norma dispone che per la rilevazione del costo o del ricavo occorre fare riferimento al momento in cui, appunto, questo medesimo effetto traslativo o costitutivo si produce; in questa circostanza, quindi, sussiste una coincidenza tra il principio consensualistico del codice civile ed il criterio di imputazione temporale del corrispettivo della compravendita dettato dalla disposizione in esame;

- per *le prestazioni di servizi*, occorre distinguere fra prestazioni che hanno per oggetto un servizio con carattere di unitarietà, non scindibile in più prestazioni e quelle aventi ad oggetto servizi ripetuti e continuativi oggetto dello stesso contratto, per i quali il compenso viene corrisposto periodicamente; nel primo caso i corrispettivi si considerano conseguiti e le acquisizioni si considerano sostenute alla data di ultimazione della prestazione, mentre, per i contratti del secondo tipo – individuati dallo stesso art. 109 nei contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti a corrispettivi periodici – per l'individuazione del periodo di competenza occorre fare riferimento alla data di maturazione dei corrispettivi.

Relativamente a tale specifica regola, occorre tenere presente che ogni giorno matura un corrispettivo la cui misura va quantificata proporzionalmente in base alla durata del contratto; posto che, ovviamente, "maturazione" non significa "esigibilità", per cui il corrispettivo periodico può essere imputato all'esercizio al quale si riferisce anche se non è stato ancora effettivamente riscosso, per il rispetto della disposizione tributaria in esame si rende in genere necessario l'utilizzo di ratei e risconti al fine di ricondurre i costi ed i ricavi all'esercizio di competenza, indipendentemente dal momento di rilevazione contabile del pagamento o dell'incasso.

Per quanto concerne le "imprese IAS", per le quali vale la diretta rilevanza fiscale dei criteri d'imputazione temporale adottati in base alla corretta applicazione dei principi contabili internazionali, si considera, quale indicazione generale di orientamento, che, secondo lo IAS n. 18, i ricavi di vendita devono essere contabilizzati solamente quando l'impresa trasferisce all'acquirente i "rischi significativi" ed i "benefici" connessi con la proprietà dei beni, per cui se l'impresa conserva "rischi significativi" in ordine al bene ceduto, il ricavo non rileva al momento della consegna dello stesso, ma solo quando detti rischi saranno pienamente trasferiti all'acquirente.

(2) Il principio di inerenza.

Altro principio generale sancito dall'art. 109 TUIR, al comma 5, è quello di *inerenza*; in particolare, tale previsione, come da ultimo modificata dall'art. 1, comma 33, lett. q), della L. n. 244/2007 (Legge Finanziaria 2008):

- nella prima parte, stabilisce che “le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi”; quest'ultimo riferimento ai proventi che non concorrono a formare il reddito perchè esclusi, è semplicemente preordinato a consentire la deducibilità dei costi connessi alla gestione delle partecipazioni, i cui proventi, nel sistema dell'IRES, sono appunto esclusi in parte dal concorso al reddito d'impresa;
- nella seconda parte, dispone che se le spese e gli altri componenti negativi “si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito, sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi”.

La prima parte di tale disposizione richiede che i componenti negativi si riferiscano alle attività o ai beni da cui derivano i componenti positivi tassati e non semplicemente a questi ultimi; di conseguenza, si riconosce in senso unanime la deducibilità anche degli oneri che non sono collegati in maniera diretta ed immediata agli elementi positivi, essendo sufficiente una correlazione fra il componente negativo che si intende dedurre e l'attività produttiva di ricavi imponibili, cioè un rapporto di causa ed effetto o un collegamento funzionale fra il costo e l'oggetto dell'impresa.

Al riguardo, con la circolare ministeriale n. 30/9/944 del 7 luglio 1983 e altri interventi ministeriali – fra cui la risoluzione n. 158/E del 28 ottobre 1998 – si è chiarito come il concetto di inerenza non sia legato ai ricavi dell'impresa, ma alla attività di questa e, pertanto, possono essere considerati deducibili anche costi e oneri sostenuti in proiezione futura, quali le spese promozionali e comunque quelle dalle quali si attendono ricavi in tempi successivi; anche la stessa giurisprudenza è unanimemente orientata a richiedere, per la deducibilità dei costi e degli oneri, che gli stessi siano rapportati come causa ad effetto nel circuito della produzione del reddito.

Conseguentemente può affermarsi, in generale, che il giudizio di deducibilità di un costo per inerenza riguarda la natura del bene o del servizio ed il suo rapporto con l'attività d'impresa, da valutarsi in relazione allo scopo perseguito al momento in cui la spesa è stata sostenuta e con riferimento a tutte le attività tipiche dell'impresa stessa e non, semplicemente, *ex post* in relazione ai risultati ottenuti in termini di produzione del reddito.

(3) Il principio di imputazione a conto economico.

Ulteriore principio generale per la determinazione del reddito d'impresa è quello di *imputazione dei costi ed oneri a conto economico*, previsto nei commi 3 e 4 dell'art. 109, per effetto dei quali – come si è già diffusamente argomentato trattando delle regole di base della determinazione del reddito d'impresa – a differenza dei componenti positivi, quelli negativi non possono essere fiscalmente dedotti se non previamente imputati a conto economico, con le eccezioni indicate al sottoparagrafo a.(1), cui si rinvia.

La finalizzazione di questo principio, può essere individuata, da un lato, in una valenza tipicamente “probatoria” o, meglio, “certificativa” dell'esistenza contabile dei costi e degli oneri che, in quanto rilevati in bilancio come tali, sono riconosciuti idonei a concorrere alla formazione della base imponibile fiscalmente rilevante e, dall'altro, quale presidio di

carattere generale per impedire la distribuzione di utili non tassati; l'apparente rigidità di tale previsione è stemperata da quella contenuta nello stesso comma 4 dell'art. 109 TUIR, per cui le spese e gli oneri "specificamente afferenti i ricavi e altri proventi" non imputate a conto economico, comunque concorrenti a formare il reddito, sono ammesse in deduzione se e nella misura in cui risultino da elementi certi e precisi.

Detta previsione appare coerente:

- con quella di cui all'art. 61, comma 3, del D.P.R. n. 600/73, che, sebbene inizialmente ribadisca il principio per cui "i contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili non possono provare circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le loro risultanze", nel prosieguo precisa che "tuttavia è ammessa la prova, sulla base di elementi certi e precisi, delle spese e degli oneri di cui all'art. 75 (ora 109, *n.d.r.*), comma 4, terzo periodo" del TUIR;
- con l'avvenuta abrogazione (per effetto del D.P.R. n. 695/96), nell'ambito del "vecchio" art. 75, dell'ultimo comma, per il quale non era ammessa la deduzione dei componenti negativi di reddito, di cui fosse prescritta la registrazione in apposite scritture ai fini dell'imposta sul reddito, se la registrazione fosse stata omessa o irregolarmente eseguita, salvo il caso di irregolarità meramente formale.

Sono pertanto gli stessi generali principi di certezza e precisione che permettono di superare il rigore formale della regola della previa imputazione a conto economico per quei costi ed oneri che, sebbene non imputati, abbiano comportato l'acquisizione di ricavi o altri proventi e risultino adeguatamente documentati.

Occorre inoltre evidenziare che, con la risoluzione n. 10/E del 14 gennaio 2008, l'Agenzia delle Entrate ha, tra l'altro :

- ricordato che l'art. 2, comma 6 bis, del D.L. n. 90/90, convertito nella L. n. 165/90, ha previsto, con norma di interpretazione autentica, che ai fini della corretta applicazione del principio in esame "deve intendersi che le spese e i componenti negativi sono imputati" a conto economico "se e nella misura in cui siano stati annotati nelle scritture contabili ed abbiano concorso alla determinazione del risultato netto" dello stesso conto economico, "indipendentemente dalla specifica evidenza in tale documento";
- esclude, al di fuori di tale ultima possibilità, che possa risultare conforme al principio medesimo, l'evidenziazione dei componenti negativi solo in nota integrativa, in quanto l'art. 109, comma 4, TUIR, non ne subordina la deducibilità alla generica indicazione in bilancio, ma ne richiede espressamente l'appostazione a conto economico, in quanto unico documento dal quale scaturisce la determinazione del reddito.

Relativamente alle eccezioni al principio, in parte già evidenziate nel presente Capitolo:

- si ricorda che, per le imprese IAS, sono deducibili fiscalmente anche i componenti negativi imputati direttamente a patrimonio per effetto dell'applicazione dei principi contabili internazionali (art. 109, comma 4, secondo periodo);
- la possibilità di dedurre componenti imputati a conto economico di esercizi precedenti, la cui deduzione è stata rinviata in applicazione delle norme del TUIR, riguarda quei costi oggetto di variazioni in aumento temporanee nell'esercizio di competenza civilistica e recuperabili fiscalmente, in tutto o in parte, negli esercizi successivi mediante variazioni in diminuzione in dichiarazione (è il caso, ad esempio, dei "quinti" di spese di manutenzione ordinaria imputate civilisticamente nell'esercizio di competenza, eccedenti il 5% del costo di tutti i cespiti ai sensi dell'art. 102, comma 6, TUIR, ovvero della quota di spese di rappresentanza deducibile in cinque esercizi ai sensi dell'art. 108, comma 3, TUIR);
- la deducibilità sulla base di specifiche disposizioni di legge anche dei componenti negativi "non imputabili" a conto economico, riguarda, almeno secondo un

orientamento che pare prevalente, tanto quelli deducibili in via extracontabile in base a singole previsioni del TUIR (ad esempio, le partecipazioni agli utili spettanti ai lavoratori dipendenti ed i compensi spettanti agli associati in partecipazione, deducibili ai sensi dell'art. 95, comma 6, TUIR), quanto quei costi per i quali, per ragioni oggettive, non risulta possibile né una imputazione a conto economico al momento della deduzione, né una imputazione a conto economico degli esercizi futuri;

- per quanto si è in precedenza evidenziato trattando del processo di "disinquinamento fiscale" del bilancio di esercizio, permane ancora per alcuni anni la possibilità di dedurre extracontabilmente, mediante il Quadro EC e nonostante la soppressione di detto sistema, gli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, le altre rettifiche di valore, gli accantonamenti, le spese relative a studi e ricerche di sviluppo, nonché le differenze tra i canoni di locazione finanziaria e la sommatoria tra ammortamenti e interessi passivi riferiti a beni acquisiti in locazione finanziaria;
- nell'ambito della possibilità di dedurre spese ed oneri specificamente afferenti ricavi ed altri proventi che, sebbene non imputati a conto economico, concorrono a formare il reddito e risultano da elementi certi e precisi, rientrano, come dianzi si è già evidenziato, i costi non oggetto di imputazione correlati a maggiori ricavi o proventi accertati in sede di rettifica della dichiarazione, sempre che risultanti da riferimenti documentali o comunque connotati da certezza e precisione;
- la possibilità di cui al precedente alinea deve intendersi ammessa anche per le "imprese IAS" in relazione alla deducibilità di spese o oneri normalmente imputabili a patrimonio ma non effettivamente imputati, sempre che gli stessi siano specificamente afferenti a ricavi e altri proventi e risultino da elementi certi e precisi.

(4) Le regole generali in tema di valutazioni.

Fra le disposizioni del TUIR che assumono una valenza generale, tendenzialmente applicabile a più categorie di componenti reddituali, rientra anche l'art. 110, contenente, appunto, norme generali in tema di valutazioni; in effetti detto articolo, a seguito delle modifiche normative apportate nel tempo, contiene diverse previsioni aventi una portata più particolare, come quelle dettate specificamente per il trattamento dei debiti e crediti in valuta estera ed il trattamento di componenti reddituali originatesi a seguito di particolari operazioni di carattere internazionale.

Rinviando l'illustrazione di tali ultimi aspetti, alla Parte VI relativa alla fiscalità internazionale ed alle connesse metodologie di controllo, in questo sottoparagrafo si esamineranno sinteticamente le previsioni aventi un rilievo di carattere generale rispetto al "sistema" di determinazione del reddito d'impresa.

In primo luogo vengono in considerazione le lettere a), b) e c) del comma 1 dell'articolo, che contengono la *nozione fiscale di "costo"*, applicabile a tutte le altre norme del TUIR che fanno riferimento al costo dei beni senza disporre diversamente.

In particolare, ai fini fiscali, il costo dei beni:

- deve comprendere le quote di ammortamento già dedotte e gli oneri accessori di diretta imputazione;
- non deve comprendere le spese generali ;
- non deve comprendere, relativamente ai beni rivalutati, i plusvalori iscritti in bilancio in assenza di un apposita legge di rivalutazione; si comprendono quindi i plusvalori che hanno originato imposte, anche sostitutive, nonché quelli esentati da imposta per effetto di disposizioni di legge;
- relativamente ai beni, materiali e immateriali, strumentali per l'esercizio dell'impresa, è comprensivo degli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge.

Tale previsione, introdotta dal D. Lgs. n. 38 del 2005, per l'adeguamento della disciplina fiscale ai principi contabili internazionali, è in vigore dal 22 marzo 2005; per i periodi d'imposta precedenti a tale data è prevista, per detti beni strumentali, la regola dell'imputazione al costo, fino al momento della loro entrata in funzione e per la quota ragionevolmente imputabile ai beni stessi, degli interessi passivi relativi alla loro fabbricazione, interna o presso terzi, nonché degli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro acquisizione, qualora imputati a bilancio ad incremento del costo;

- relativamente all'acquisizione del bene a seguito di fabbricazione, può essere comprensivo anche di costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto, sempre che iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge;
- per gli immobili alla cui costruzione è diretta l'attività d'impresa, è comprensivo degli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione.

Particolari prescrizioni sono dettate per gli strumenti finanziari; le lettere c), seconda parte, d) ed e) dell'art. 110, stabiliscono che:

- per le obbligazioni e i titoli di serie e di massa diversi dalle azioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, non sono imponibili i plusvalori iscritti per la parte che eccede le minusvalenze dedotte;
- il costo delle azioni, delle quote e degli strumenti finanziari simili alle azioni si intende non comprensivo dei maggiori o minori valori iscritti che, pertanto, non concorrono alla formazione del reddito, né alla determinazione del valore fiscalmente riconosciuto delle rimanenze di tali azioni, quote o strumenti;
- per i titoli a reddito fisso, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie e sono iscritti come tali in bilancio, la differenza positiva o negativa tra il costo d'acquisto e il valore di rimborso concorre a formare il reddito per la quota maturata nell'esercizio.

Proprio con riferimento agli strumenti finanziari, la L. n. 244/2007 – Legge Finanziaria 2008 – come in precedenza già accennato, ha introdotto, con effetto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, norme particolari per le imprese IAS, contenute nel “nuovo” comma 1 bis dell'art. 110, volte, in estrema sintesi, ad attribuire diretta valenza ai fini della determinazione del reddito d'impresa, ai principi contabili internazionali correttamente applicati.

La stessa legge ha altresì introdotto nel citato articolo il comma 1 ter che, con la medesima decorrenza, ha stabilito che per le imprese IAS, i componenti positivi e negativi che derivano dalla valutazione, operata in base alla corretta applicazione dei principi contabili internazionali, delle passività, assumono rilievo anche ai fini fiscali.

Altra regola di carattere sistematico contenuta nell'art. 110 TUIR è quella di cui al comma 2, riguardante il concetto di *valore normale*; in particolare, la disposizione stabilisce che, per la determinazione del valore normale dei beni e dei servizi e, con riferimento alla data in cui si considerano conseguiti o sostenuti, per la valutazione dei corrispettivi, proventi, spese e oneri in natura o in valuta estera, si applicano, quando non è diversamente disposto, le disposizioni di cui all'art. 9.

Tale disposizione:

- al comma 1, stabilisce che, in via generale, per valore normale si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni e i servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi; per la relativa determinazione occorre avere riguardo, ove possibile, a riferimenti documentali o normativi (listini o tariffe del soggetto che ha fornito i beni e i servizi e, in mancanza, mercuriali e listini delle Camere di commercio e tariffe professionali,

tenendo conto degli sconti d'uso, ovvero, per i beni e servizi i cui prezzi sono regolamentati, ai provvedimenti in vigore).

È appena il caso di evidenziare che, dalla suddetta definizione, discende che la quantificazione del valore normale deve essere operata in maniera diversa a seconda che il bene sia venduto dal produttore, dal commerciante all'ingrosso o da quello al dettaglio;

- al comma 2 – cui si rinvia per i profili di dettaglio – detta prescrizioni specifiche per la determinazione del valore normale di azioni, obbligazioni e altri titoli.

5. Le fasi del controllo.

a. La selezione delle voci di bilancio da controllare.

Il riscontro analitico – normativo del reddito delle imprese tenute alla redazione del bilancio o comunque del conto economico e che quindi determinano la base imponibile sulla base di questi documenti, deve ovviamente prendere le mosse – oltre che dalle risultanze informative, investigative ed operative eventualmente già a disposizione, ivi comprese le risultanze delle attività svolte nei riguardi di altri soggetti ed i dati, gli elementi e le notizie di cui i verificatori sono comunque già in possesso – da una adeguata analisi del bilancio o del conto economico stessi e dei documenti posti eventualmente a corredo (agevolmente acquisibili), da operare in sede di preparazione della verifica (ove non sia stato possibile darvi corso già in sede di selezione del soggetto), allo scopo di orientare l'azione ispettiva nei riguardi di quelle voci rispetto alle quali maggiori si profilano i rischi di irregolarità.

In linea generale, i documenti da sottoporre ad analisi sono lo Stato Patrimoniale, il Conto Economico, la nota integrativa, la relazione degli amministratori sulla gestione, nonché, ove disponibili, le relazioni redatte dagli Organi societari e di revisione incaricati del controllo contabile; in particolare, le informazioni contenute nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione possono fornire diverse indicazioni utili relativamente ai più importanti accadimenti aziendali, alle scelte strategiche dell'impresa, ad eventuali operazioni straordinarie e di rilievo transnazionale, all'andamento degli affari e del volume d'affari, ai criteri di valutazione operati.

Ulteriori indicazioni potranno essere tratte dal confronto fra tutti i documenti dianzi indicati e le dichiarazioni dei redditi presentate, per appurare quali voci di bilancio possano avere maggiormente influito, anche per il meccanismo delle variazioni in aumento o in diminuzione, sul risultato fiscalmente imponibile.

Anche altra documentazione interna all'impresa, da questa autonomamente predisposta per più generali finalità di controllo interno ovvero per particolari progettualità imprenditoriali, acquisibile nel corso delle operazioni di accesso e ricerca, può essere utile per supportare l'analisi dei dati di bilancio nella prospettiva dell'attività di verifica.

Le scelte autonomamente assunte dai verificatori in ordine alla predetta selezione sono da esplicitare, in maniera motivata, nel piano di verifica e nelle successive integrazioni di questo; in via assolutamente generale e fatte salve le ulteriori indicazioni che saranno fornite allorché si tratterà di specifici aspetti che possono interessare particolari rapporti od operazioni poste in essere dalle imprese (ad esempio, operazioni straordinarie, internazionali e/o di potenziale rilievo elusivo) e fermo restando che detta selezione appartiene, appunto, all'autonomia "tecnica" dei verificatori, da esercitare in relazione alle più ampie finalità del controllo ed alle risultanze già in possesso degli stessi, si richiamano all'attenzione:

- l'opportunità di selezionare voci riferibili sia alla gestione ordinaria dell'impresa, sia alla gestione straordinaria e finanziaria, soprattutto nei casi in cui queste ultime risultino avere inciso, significativamente, in senso sia positivo, che negativo, sul complessivo risultato economico, rispetto alle risultanze della gestione ordinaria;

- la possibile necessità di operare adeguati riscontri fra i dati di bilancio riferiti a più esercizi consecutivi, al fine di porre in evidenza scostamenti significativi e, eventualmente, anomali, nell'entità di certe voci, tanto positive, quanto negative;
- l'utilità di esaminare, in particolare, i componenti che hanno concorso alla formazione della eventuale perdita civilistica e/o fiscale, anomale variazioni e oscillazioni, anche in corso d'anno, dell'andamento dei costi, dei ricavi e degli altri oneri e proventi, la presenza di elevati costi per servizi ricevuti, eventuali ingenti sofferenze finanziarie o rilevanti perdite su crediti;
- l'opportunità di appurare, in via preliminare, gli effetti prodotti da certe voci indicate nello Stato Patrimoniale sul conto economico, nonché la composizione del Patrimonio netto;
- la critica valutazione che i verificatori devono riservare ai casi in cui le indicazioni contenute nella nota integrativa e nella relazione degli amministratori, risultino poco chiare o non sufficientemente esplicative.

Nei sottoparagrafi che seguono, sono riportati specifiche indicazioni in ordine ai riscontri che, a seconda delle concrete circostanze, devono o possono essere posti in essere dai verificatori, relativamente alle voci di bilancio preventivamente selezionate, con riferimento all'osservanza dei principi e delle norme generali in tema di determinazione del reddito d'impresa.

b. Il riscontro delle modalità di contabilizzazione, classificazione e valutazione a fini civilistici.

(1) Osservazioni preliminari.

Si è diffusamente esaminato il principio di derivazione del reddito d'impresa fiscalmente rilevante dal risultato civilistico di bilancio e, segnatamente, dall'utile o dalla perdita di esercizio, cui vanno apportate le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione delle disposizioni fiscali.

Un profilo di problematicità che caratterizza, su un piano generale, l'attività di verifica e controllo nei riguardi del reddito d'impresa prodotto da soggetti tenuti alla redazione del bilancio, consiste nello stabilire se ed in che termini ai verificatori sia consentito estendere l'attività ispettiva "a monte" delle predette variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione delle specifiche regole previste dalle singole disposizioni di carattere tributario, sottoponendo a controllo ed eventualmente sindacando le modalità di contabilizzazione, classificazione e valutazione adottate dall'impresa ai fini civilistici.

(2) Il riscontro dei profili di possibile "falsità" o "inesattezza materiale" delle voci di bilancio.

Con riferimento alla problematica dianzi accennata, appare doverosa una importante precisazione.

La questione, infatti, non si pone in alcun modo nei casi in cui l'attività ispettiva riguardi il "fatto" od "evento materiale" che è alla base della contabilizzazione, classificazione o valutazione civilistica, nonché le concrete connotazioni fenomeniche, gli effettivi aspetti di carattere quantitativo e qualitativo e gli altri profili che attengono, appunto, alla dimensione "materiale" della voce di bilancio; esemplificando, ovviamente in via non esaustiva:

- appurare in che termini una plusvalenza patrimoniale sia stata in concreto realizzata;
- stabilire per quanto tempo una partecipazione è stata detenuta da una impresa prima di essere ceduta;
- verificare l'importo e la natura di erogazioni a vario titolo ricevute o corrisposte dall'impresa (a titolo ad esempio di indennità, risarcimenti, contributi in conto

esercizio, capitale o impianti, erogazioni liberali, altri proventi od oneri, ecc.) e le relative modalità di percezione o pagamento;

- approfondire la natura e la tipologia degli strumenti finanziari detenuti dall'impresa;
- stabilire in concreto tipologia e caratteristiche di un cespite ammortizzabile e il relativo titolo di possesso;
- approfondire natura e modalità di determinazione di crediti e debiti;
- appurare le ragioni concrete per le quali l'impresa ha proceduto ad accantonamenti;
- stabilire genesi e natura di spese relative a più esercizi;
- verificare quali singole componenti hanno concorso a determinare un ricavo o un costo, ovvero un provento od un onere di natura finanziaria;
- appurare l'effettivo sostenimento di perdite,

rappresentano adempimenti di natura ispettiva che non toccano, di per sé stessi, le modalità di rappresentazione contabile degli accadimenti aziendali e quelle di rilevazione in bilancio ovvero le valutazioni estimative operate dal contribuente, ma riguardano, appunto, gli aspetti "materiali" del fatto o dell'evento di cui la voce di bilancio rappresenta la manifestazione contabile.

Tali adempimenti trovano, in maniera chiara ed evidente, la propria fonte normativa di legittimazione nei generali poteri di accertamento e di controllo a questo strumentali e, in particolare, nell'art. 39 del D.P.R. n. 600/73 in tema di redditi determinati in base a scritture contabili, richiamato dal successivo art. 40 in tema di rettifica delle dichiarazioni di soggetti diversi dalle persone fisiche e, segnatamente:

- al comma 1, lett. a), del citato art. 39, nella parte in cui stabilisce che alla rettifica del reddito d'impresa si procede "se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio" e ciò in piena aderenza al generale principio di derivazione del reddito d'impresa dal risultato civilistico; è appena il caso di evidenziare che la "corrispondenza" cui fa riferimento la disposizione citata deve essere intesa non in senso meramente formale, quanto in senso sostanziale ed effettivo;
- al comma 1, lettere c) e d), dello stesso art. 39, per i quali alla rettifica del reddito d'impresa si procede anche se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati in dichiarazione – e, quindi, anche i dati relativi all'utile o perdita di bilancio e quelli relativi alle singole voci del bilancio d'esercizio da riportare in dichiarazione dei redditi – risultino in modo certo e diretto dalle operazioni ispettive svolte dai verificatori nei confronti di altri contribuenti e da ogni genere di atto o documento in possesso degli stessi, nonché, anche sulla base di presunzioni semplici, perché gravi, precise e concordanti, dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre attività ispettive svolte nei confronti del contribuente interessato alla rettifica.

Sono pertanto le generali previsioni in tema di accertamento analitico e analitico – induttivo, fondati sull'esame della contabilità e della dichiarazione del contribuente ed eventualmente sulle risultanze dell'attività ispettiva svolta nei riguardi di altri soggetti, che permettono ai verificatori di controllare l'eventuale "incompletezza, falsità o inesattezza" dei dati di bilancio e delle risultanze di questo riportate in dichiarazione, utilizzando a questo fine sia prove certe e dirette, sia prove presuntive, ancorché connotate da una valenza indiziaria grave, precisa e concordante.

Conseguentemente, il riscontro delle modalità di contabilizzazione, classificazione e valutazione a fini civilistici, sotto lo specifico profilo del riscontro dell'incompletezza, falsità o inesattezza degli aspetti materiali o, più in genere, fenomenici della voce cui le stesse modalità si riferiscono, rappresenta il primo e, verosimilmente, più importante

adempimento cui devono procedere i verificatori, ovviamente sulla base delle scelte operative preventivamente maturate e motivatamente esposte nel piano di verifica.

Appare di tutta evidenza che, ove si riscontri in concreto l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza della voce di bilancio o di talune sue componenti, sotto il profilo materiale, i verificatori non potranno non esplicitare le conseguenze che si determinano sul piano di quelle che avrebbero dovuto essere le corrette modalità di contabilizzazione, classificazione e valutazione civilistiche e, quindi, sulle modalità di determinazione del reddito d'impresa fiscalmente rilevante.

Detto particolare riscontro potrà essere collocato, in base alle concrete circostanze, nella fase esecutiva della verifica fiscale che, trattando del "controllo sostanziale", si è definita "riscontro materiale", qualora lo stesso si sia concretizzato in una semplice attività di verifica diretta o indiretta o di rilevazione che abbia permesso, in via immediata, di appurare l'incompletezza, falsità, o inesattezza della voce interessata, ovvero nell'ambito della fase del "riscontro di coerenza", nel caso in cui tale ultima risultanza sia conseguita, in tutto o in parte, dall'effettuazione di "riscontri di coerenza interna o esterna".

(3) La cognizione delle regole contabili applicate.

Problema diverso è stabilire se, una volta appurata la veridicità, completezza ed esattezza degli aspetti "materiali" della voce di bilancio, sia permesso ai verificatori di entrare nel merito delle modalità di contabilizzazione, classificazione e valutazione operate ai fini civilistici e, in particolare, se sia possibile:

- controllare che l'impresa abbia operato le rilevazioni contabili rispettando le disposizioni civilistiche in tema di redazione del bilancio e le regole della prassi contabile, queste ultime, ormai, rese sostanzialmente uniformi per effetto della diffusione dei principi contabili, nazionali ed internazionali;
- per i casi in cui le disposizioni civilistiche e i principi contabili consentano margini di discrezionalità ai redattori di bilancio con riguardo alla stima, alla valutazione o alla classificazione di certe voci, sindacare le scelte al riguardo operate dai redattori del bilancio stesso.

In via di prima considerazione, non si può fare a meno di sottolineare ulteriormente che, per il generale principio di derivazione del reddito d'impresa fiscalmente rilevante dall'utile o perdita risultante dal conto economico, le modalità contabili con cui sono state rilevate e trattate nello stesso conto economico le singole voci che hanno concorso a formare l'utile o la perdita d'esercizio, influiscono direttamente sulle modalità di formazione della base imponibile; nel caso in cui tali ultime modalità non risultassero conformi alle regole della legislazione e della prassi contabile, potrebbero determinarsi, in punto di trattamento fiscale, conseguenze diverse da quelle configurate dall'impresa.

In tale contesto la possibilità, nel corso dell'attività ispettiva fiscale, di acquisire contezza delle modalità di contabilizzazione di carattere civilistico e, quindi, di appurare quali modalità abbia in concreto adottato l'impresa, per riscontrare se le stesse siano conformi ai profili fattuali e materiali della voce di riferimento:

- si rileva, in un approccio di carattere sistematico, dalla stessa potestà degli Organi di accertamento e controllo fiscale, già richiamata al precedente punto (2), di controllare la "sostanziale corrispondenza" degli elementi indicati in dichiarazione con quelli riportati in bilancio, stabilita dall'art. 39, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 600/73;
- risulta ulteriormente confermata e rafforzata dall'evoluzione normativa che ha interessato il principio di derivazione del reddito d'impresa dal risultato di bilancio, a cui la Legge Finanziaria 2008 ha impresso una svolta decisiva; come si è in precedenza evidenziato, infatti, per le imprese che adottano i principi contabili internazionali:

- è stata, in via generale, sancita la diretta rilevanza fiscale di questi ultimi, precisando espressamente, per talune specifiche voci di bilancio, che detta rilevanza vale a condizione che i principi contabili internazionali risultino “correttamente” applicati, con ciò legittimando, nei confronti delle “imprese IAS”, anche una valutazione della correttezza delle modalità di contabilizzazione nell’ambito dell’attività ispettiva fiscale, riferita anche a profili più strettamente civilistici;
- si è stabilito che la diretta rilevanza fiscale dei principi contabili internazionali vale a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, precisando però che, per i periodi d’imposta precedenti, sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione d’imposta prodotti dai comportamenti adottati sulla base della corretta applicazione degli stessi principi “IAS/IFRS”.

Per altro verso, da un punto di vista generale, deve darsi atto che esiste un diffuso orientamento che tende ad escludere che all’Amministrazione finanziaria sia consentito, con riferimento delle opzioni concesse ai redattori di bilancio per la stima, la valutazione o la classificazione di certe voci, entrare nel merito ed eventualmente sindacare le decisioni da questi autonomamente assunte; in tal senso depongono le indicazioni (ancorché formulate in relazione ad un quesito specifico avanzato nel corso di uno degli incontri del programma “Telefisco”) contenute nella circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 73/E del 1994, secondo le quali “qualora l’impresa non si attenga alle previsioni civilistiche...si può affermare, in via di principio, che l’Amministrazione non è legittimata ad entrare nel merito delle valutazioni operate in sede civilistica e dovrà pertanto attenersi alle risultanze di bilancio”.

Resta peraltro salva la possibilità di sottoporre anche a sindacato di merito le determinazioni assunte dall’impresa in punto di margini di valutazione e stima di certe voci di bilancio, laddove esistano specifiche disposizioni che lo consentano; nell’attuale scenario normativo, tale possibilità è prevista non già dalle norme in tema di potestà di accertamento e controllo finalizzate all’individuazione di comportamenti evasivi, bensì da singole disposizioni a contrasto di fenomeni elusivi, quindi orientati non tanto alla diretta inosservanza degli obblighi tributari, quanto, piuttosto, all’aggiramento di questi ultimi.

Rinviando al Capitolo 10 della presente Parte IV, l’analisi del complesso delle disposizioni finalizzate al contrasto dell’elusione fiscale, si menzionano, quali norme che permettono di disconoscere, in funzione, appunto, antielusiva, le operazioni poste in essere dall’impresa nelle quali rientrano anche comportamenti o decisioni di carattere valutativo o estimativo:

- l’art. 37 bis, comma 3, lett. f), del D.P.R. n. 600/73, per il quale sono inopponibili all’Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario ed ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti, nell’ambito dei quali siano poste in essere, da parte di chiunque, operazioni, “incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio” aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all’art. 67, comma 1, lettere da c) a c quinquies) del TUIR (partecipazioni, strumenti finanziari e simili); tale disposizione è stata introdotta dal D.Lgs. n. 344/2003 istitutivo dell’IRES, in relazione alle nuove disposizioni in tema di *participation exemption*, esaminate nel documento allegato alla presente istruzione “**Linee guida per il riscontro analitico – normativo delle principali componenti e di specifici aspetti del reddito d’impresa**”;
- l’art. 1, comma 34, della Legge Finanziaria 2008 – già in precedenza richiamato illustrato al paragrafo 4.a.(3)(d) – il quale, con lo specifico intento di impedire comportamenti elusivi in relazione all’intervenuta soppressione della possibilità di operare deduzioni fiscali prescindendo dalla previa imputazione dei componenti negativi a conto economico, ha stabilito che gli ammortamenti, gli accantonamenti e

le altre rettifiche di valore imputati al conto economico “possono essere disconosciuti dall’Amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l’impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti comportamenti in base a corretti principi contabili”.

La cognizione delle modalità di rilevazione contabile, sulla base delle regole civilistiche, nei termini ed alle condizioni dianzi indicate, potrà essere collocata nella fase esecutiva della verifica, inquadrata nel “controllo sostanziale”, definita “riscontro analitico – normativo”.

(4) I possibili effetti sul piano della responsabilità dei soggetti incaricati della funzione di controllo contabile ed incaricati della sottoscrizione delle dichiarazioni.

L’art. 2, comma 1, del D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 32, ha – con effetto dal 12 aprile 2007 e, in particolare, con riguardo ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio successivamente a tale data – aggiunto “nuovi” commi, da 1 a 4, all’art. 2409 ter del codice civile, in tema di “funzioni di controllo contabile”, in base ai quali il revisore o la società incaricata del controllo contabile:

- verifica, nel corso dell’esercizio e con periodicità almeno trimestrale, la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione;
- verifica se il bilancio d’esercizio e, ove redatto, il bilancio consolidato corrispondono alle risultanze delle scritture contabili e degli accertamenti eseguiti e se sono conformi alle norme che li disciplinano;
- esprime con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto; detta relazione comprende, tra l’altro, la chiara indicazione dalla quale deve risultare se il bilancio è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell’esercizio;
- secondo il comma 3 del citato articolo, deve, per il caso in cui venga espresso un giudizio con rilievi o un giudizio negativo ovvero venga rilasciata una dichiarazione di impossibilità ad esprimere un giudizio, illustrare analiticamente i motivi della decisione.

In relazione a tale previsione, i commi da 92 a 94 dell’art. 1 della Legge Finanziaria 2008 hanno :

- a partire dal bilancio relativo all’esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, stabilito (modificando il comma 5 dell’art. 9 del D.Lgs. n. 471/97 in tema di sanzioni tributarie non penali comuni alle imposte sui redditi e all’IVA) che i soggetti tenuti alla sottoscrizione della dichiarazione dei redditi e dell’IRAP i quali, nella relazione di revisione omettono, ricorrendone i presupposti, di esprimere i giudizi prescritti dall’art. 2409 ter c.c., sono puniti, qualora da tali omissioni derivino infedeltà nella dichiarazione dei redditi o ai fini IRAP, con la sanzione amministrativa fino al 30 per cento del compenso contrattuale relativo all’attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all’imposta effettivamente accertata a carico del contribuente; in caso di mancata sottoscrizione della dichiarazione dei redditi e dell’IRAP si applica, oltre alla precedente previsione, la sanzione amministrativa da 258 e 2.065 euro;
- previsto che la dichiarazione delle società e degli enti soggetti ad IRES sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali, è sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione.

La norma, che rafforza il presidio sanzionatorio contro le irregolarità del bilancio di esercizio che inficiano la dichiarazione fiscale dei soggetti che determinano il reddito

d'impresa in base alle risultanze del bilancio stesso, comporta che, nel corso o al termine dell'attività di verifica e controllo, ove risulti che l'infedeltà della dichiarazione sia derivata anche dall'omessa evidenziazione, nella relazione cui sono tenuti i soggetti addetti al controllo contabile, dei prescritti giudizi in tema di corrispondenza del bilancio alle scritture contabili ed alle norme che ne disciplinano la redazione, si proceda alla redazione degli atti di constatazione della nuova, specifica violazione.

c. Il controllo sull'osservanza dei principi generali.

(1) Introduzione.

La fase successiva all'effettuazione del controllo relativo alle diverse implicazioni che discendono dalla regola generale della derivazione del reddito d'impresa dal risultato civilistico, nei termini che si sono dianzi illustrati, va individuata nel controllo del rispetto dei principi generali che regolano la determinazione del reddito d'impresa con riferimento al trattamento fiscale da riservare ai diversi componenti negativi e positivi e che, come tali, si pongono "a monte" delle regole specifiche dettate dal TUIR con riguardo a ciascun componente.

Tale fase, peraltro, assume una valenza prioritaria per tutti i casi in cui l'impresa controllata determini la propria base imponibile in maniera meno condizionata dalle risultanze civilistiche, rispetto a quelle obbligate alla redazione del bilancio, come nel caso degli imprenditori individuali, delle società di persone e, più in genere, delle imprese minori di cui all'art. 66 TUIR, oggetto di specifica esposizione nel paragrafo 7. del presente Capitolo.

Il livello di estensione e di approfondimento di tale tipologia di controllo, dipendente dalle autonome scelte operative effettuate dai verificatori, in relazione alle finalità dell'attività ispettiva e, nell'ambito di queste, degli specifici obiettivi selezionati nel piano di verifica, deve comunque tenere conto dell'importanza che dette regole generali assumono ai fini della corretta determinazione del reddito d'impresa e quindi della tendenziale necessità di riservarvi adeguata attenzione nell'ambito dell'attività ispettiva.

Resta pertanto inteso che in tutti i casi in cui l'ispezione comprenda il riscontro analitico – normativo di singole componenti reddituali, queste devono essere esaminate, in primo luogo, sul piano dell'osservanza delle regole generali; in particolare, detto esame:

- *per le componenti positive*, deve avere ad oggetto, essenzialmente, la regola di competenza, in senso ovviamente "fiscale", così come posta dall'art. 109, comma 1, TUIR e specificata, distintamente per i corrispettivi derivanti da cessioni di beni e prestazioni servizi, dal comma 2 dello stesso articolo, fermo restando, per le "imprese IAS", la necessità di tenere presenti le regole di imputazione temporale stabilite dai principi contabili internazionali, attesa la rilevanza fiscale attribuita a questi ultimi;
- *per quelle negative*, della medesima regola di competenza "fiscale" (nei termini anzidetti), del principio di inerenza, di quello di certezza e determinabilità e di quello della previa imputazione del costo a conto economico.

Il riscontro della puntuale osservanza dei suddetti canoni generali, si profila particolarmente importante per il controllo degli acquisti di materie prime e di merci e delle prestazioni di servizi ricevute, nonché delle cessioni dei beni e dei servizi prodotti, che, di regola, rappresentano la parte più significativa dell'attività d'impresa, ma assume altresì una particolare rilevanza anche con riguardo ai proventi ed agli oneri di natura straordinaria e finanziaria, soprattutto nei casi in cui il risultato di bilancio risulti, da una preventiva analisi dello stesso, fortemente condizionato da tali componenti.

La specifica fase di controllo, va inquadrata nell'ambito del "controllo sostanziale" e, segnatamente, nel "riscontro analitico – normativo".

(2) Il controllo sull'osservanza del principio di competenza.

Il riscontro analitico – normativo della regola della competenza quale criterio d'imputazione temporale degli elementi reddituali, deve essere sostanzialmente sviluppato su due livelli:

- il primo volto ad appurare le modalità con cui detta imputazione temporale è avvenuta ai fini civilistici e, per tale via, i termini con cui dette modalità hanno inciso sul risultato del conto economico;
- il secondo finalizzato:
 - per le imprese IAS, quanto meno a decorrere dal periodo d'imposta che inizia successivamente alla data del 31 dicembre 2007 o per i periodi precedenti in cui l'impresa ha adottato i principi contabili IAS/IFRS, ad appurare, nell'ambito della generale diretta rilevanza fiscale di tali modalità, la coincidenza fra il criterio di imputazione contabile correttamente adottato e quello di partecipazione del componente alla formazione del reddito imponibile;
 - per le imprese non IAS (e, a maggior ragione, per quelle che determinano il reddito imponibile in maniera meno condizionata rispetto alle risultanze di bilancio o non tenute in alcun modo alla redazione di questo), ad appurare il rispetto delle specifiche disposizioni dettate dal TUIR, indicate al paragrafo 4.b.(1), che integrano il criterio civilistico della competenza "economica" con i requisiti "fiscali" della certezza e determinabilità, in sintesi riscontrabili nell'esistenza, nel periodo d'imposta considerato, di documenti dai quali possa rilevarsi un titolo giuridico o comunque un evento produttivi di effetti giuridici stabilizzati o comunque determinabili.

A fattor comune, è bene puntualizzare che lo specifico riscontro:

- assume una valenza particolarmente importante allorché fra esercizio a cui il costo o il ricavo sono stati irregolarmente imputati e quello in cui avrebbero dovuto essere correttamente imputati, esistono "asimmetrie" rispetto ai diversi risultati imponibili, come nei casi in cui, ad esempio, un esercizio sia caratterizzato da risultati positivi ed altri siano connotati da perdite (anche per effetto del meccanismo di "riporto a nuovo" di queste), ovvero, ancora, qualora un esercizio, diversamente da quello antecedente o posteriore, sia interessato da agevolazioni o esenzioni;
- anche al di fuori delle situazioni dianzi indicate, determina comunque la necessità di procedere alla formulazione delle proposte di recupero a tassazione in caso di riscontrate irregolarità.

A tale ultimo, specifico proposito, si pone in evidenza che – sebbene sia vero che ciò che non viene tassato in un certo periodo d'imposta, in quanto a questo scorrettamente non imputato ovvero imputato, lo sarà in un altro, precedente o successivo, in cui l'imputazione, ancorché irregolarmente, è avvenuta o non avvenuta – sussiste un orientamento giurisprudenziale diffuso che tende a non attribuire rilievo ai concreti effetti che l'errata imputazione ha prodotto fra i diversi esercizi interessati, privilegiando la regola generale dell'autonomia di ogni periodo impositivo rispetto all'altro e finendo per escludere qualsiasi rilevanza a situazioni di fatto in cui il debito tributario non sia stato sostanzialmente alterato.

Quanto precede, tra l'altro, sul presupposto che:

- le regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito sono considerate inderogabili, sia per il contribuente che per l'ufficio finanziario e, pertanto, il recupero a tassazione dei ricavi nell'esercizio di competenza o dei costi in quello non di competenza, non può trovare ostacolo nella circostanza che essi siano stati dichiarati o non dichiarati in un diverso esercizio;

- non si ritiene che la rettifica della dichiarazione presentata per una certa annualità d'imposta implichi l'automatica rettifica (a favore del contribuente) della dichiarazione presentata per l'anno in cui i componenti reddituali, sia positivi sia negativi, sono stati erroneamente inclusi o non inseriti.

Ancorché il rigore formale di una impostazione del genere sia, in concreto, stemperato dalla possibilità per il contribuente interessato, riconosciuta dalla stessa giurisprudenza, di compensare fra il debito verso l'Erario connesso alla legittima rettifica per errata imputazione temporale e credito relativo al pagamento di imposta relativo all'esercizio in cui è irregolarmente avvenuta o non avvenuta l'imputazione, non sussiste, allo stato attuale della normativa e della prassi, alcun margine per ritenere che i verificatori siano esonerati dal verbalizzare le irregolarità al riguardo constatate ed a formulare le connesse proposte di recupero a tassazione.

Precisato quanto precede, appare utile rammentare che il principio di competenza "economica" che regola civilisticamente questo fenomeno è spesso accompagnato dall'affermazione per cui "i costi devono essere correlati ai ricavi".

Sottolineando ulteriormente la diretta rilevanza fiscale che le regole contabili IAS/IFRS assumono anche sul piano dell'imputazione temporale e, quindi, ponendo in risalto che le applicazioni della riportata affermazione potrebbero in prospettiva influenzare il trattamento fiscale delle diverse componenti reddituali in maniera sempre più marcata, va evidenziato che, ai fini di una corretta applicazione del criterio della competenza "temporale" previsto dal TUIR, la correlazione fra costi e ricavi deve essere valutata alla luce dei generali principi di certezza e determinabilità, di norma riscontrabili nel momento in cui una determinata operazione gestionale può considerarsi conclusa, con la produzione di tutti gli effetti giuridici conseguenti.

Più in dettaglio, un esame dei principali interventi ministeriali in cui si è fatto riferimento alla "correlazione costi e ricavi" quale criterio ispiratore delle problematiche in tema di competenza, permette di rilevare come le fattispecie concrete prese in considerazione riguardino casi di anticipazione di ricavi rispetto ai costi, dovuta, essenzialmente, alla previsione dell'obbligo (per contratto o per legge) di effettuare prestazioni future a fronte di vantaggi economici anticipati.

In casi del genere, la regola per cui i costi devono seguire i ricavi risponde effettivamente ad esigenze di razionalità e logica economica, oltre che di certezza, in quanto, diversamente, le imprese obbligate ad eseguire certe prestazioni in tempi successivi a quelli di produzione del reddito si troverebbero, dapprima, a dover dichiarare solo ricavi e, successivamente, a non poter concretamente operare alcuna deduzione in grado di "abbattere" il reddito per l'assenza di elementi reddituali di segno positivo.

Al di fuori di queste circostanze appare oggettivamente difficile che, nell'azione di controllo rivolta ad "imprese IAS", non si debba attribuire rilievo ai singoli momenti in cui le diverse operazioni si sono tradotte nel consolidamento degli effetti economici e, quindi, giuridici, dalle stesse prodotti, attraverso il perfezionamento – sostanziale e non formale – del titolo giuridico alla base dei rispettivi diritti od obblighi, da valutare alla luce degli specifici requisiti, richiesti dalla normativa tributaria, della certezza e della obiettiva determinabilità.

L'attività di riscontro analitico – normativo deve poi, ove necessario, tenere presenti le regole generali in tema di imputazione dei costi e ricavi per *acquisto o cessione di beni, mobili od immobili, ovvero per prestazioni di servizi*, di cui alle lettere a) e b) del comma 2 dell'art. 109 TUIR, anche queste vevoli solo per le "imprese non IAS".

Tale riscontro può presentare alcune problematiche soprattutto per l'imputazione temporale dei costi e dei ricavi attinenti all'acquisto o alla cessione di beni mobili.

La norma, come si è visto, precisa che si deve avere riguardo alla data di consegna o di spedizione dei beni, ma non specifica quando assume concretamente rilievo l'uno o l'altro di questi eventi.

In via generale, partendo dal presupposto che per i beni mobili (ivi compresi quelli registrati) non assume a fini fiscali alcuna rilevanza il momento del passaggio del titolo giuridico della proprietà, occorre avere riguardo a quello in cui avviene il transito della disponibilità del bene, con la conseguenza che la spedizione rileverà in tutti quei casi in cui alla stessa si accompagni anche l'attribuzione al compratore di un potere di disposizione del bene stesso, mentre la consegna rileverà in tutti i casi di consegna diretta oppure, ove vi sia una precedente spedizione, quando a quest'ultima non si accompagni detto effetto, restando il bene nel potere di disposizione del venditore fino all'avvenuta consegna.

Per l'esatta individuazione del momento in cui si perfeziona la spedizione, la nota ministeriale n. 9/2171 del 29 dicembre 1977 afferma che occorre avere riguardo alla data in cui la merce esce dal magazzino.

Occorre poi tenere presente che cessioni di beni effettuate con modalità particolari, potrebbero essere oggetto di trattamenti peculiari in punto di individuazione del corretto momento di imputazione temporale; ad esempio:

- in caso di consegna in più momenti di più parti dello stesso bene, la cessione è da ritenersi effettuata solo ad ultimazione delle consegne, mentre in caso di più forniture dello stesso bene, ognuna va considerata come cessione autonoma;
- qualora la merce venga ceduta sulla base di una polizza di carico, costituente titolo per la disponibilità giuridica della merce acquistata indipendentemente dal ricevimento e dall'effettivo possesso della merce stessa, l'imputazione temporale del relativo componente va operata con riferimento al momento dell'imbarco, comprovato dalla predetta polizza, come indicato fra l'altro nella risoluzione ministeriale n. 9/1196 del 1° ottobre 1977.

Per quanto riguarda *le prestazioni di servizi*, il riscontro analitico – normativo dell'osservanza delle regole dettate dal comma 2 dell'art. 109 TUIR, relativamente alle "imprese IAS", non presenta generalmente problemi laddove il servizio abbia carattere di materialità, soprattutto ove questo sia di carattere unitario, essendo in questi casi agevolmente riscontrabile, su basi oggettive, il momento in cui la prestazione si conclude.

Per i servizi di carattere immateriale (quali, ad esempio, consulenze tecniche o legali, progettazione di servizi informatici, valutazioni di impatto ambientale, ecc.) l'individuazione del momento di imputazione e, quindi, dell'esercizio cui imputare il relativo componente reddituale è spesso rimessa alle pattuizioni contrattuali ed alla documentazione intercorsa fra le parti; in sede di controllo delle soluzioni adottate dal contribuente, può risultare pertanto necessario procedere ad un approfondito esame di merito di tali pattuizioni e documenti al fine di verificare se siano stati effettivamente rispettati i canoni della certezza e della obiettiva determinabilità, che fungono da correttivi degli specifici momenti di competenza di volta in volta individuabili.

(3) Il controllo sull'osservanza del principio di inerenza.

Il riscontro analitico – normativo dell'osservanza del principio di inerenza, deve mirare, in estrema sintesi, a verificare la sussistenza del rapporto di causa ed effetto ovvero del collegamento funzionale fra il costo e l'oggetto e/o l'attività dell'impresa; si tratta, generalmente, di una valutazione di diritto, che riguarda un particolare modo di atteggiarsi della spesa rispetto all'attività e, quindi, una specifica qualità della prima, che, però, può e spesso deve essere basata sull'acquisizione e sull'analisi di elementi di fatto.

Per quelle componenti negative che, per loro natura, appaiono inevitabilmente destinate ad essere impiegate per finalità esclusivamente aziendali, si tratta di una verifica di cui, almeno in via generale, difficilmente può configurarsi la necessità; è il caso, ad esempio, dell'acquisto di materie prime di per sé stesse insuscettibili di utilizzi privati, dell'acquisto di impianti, macchinari o attrezzature che possono produrre una certa utilità solo se impiegate nello specifico contesto aziendale, ecc.

L'esigenza di procedere allo specifico riscontro, può sussistere per tutti quei costi, spese ed oneri che possono essere oggettivamente suscettibili di produrre utilità diversificate, di per sé stesse non riferibili esclusivamente al contesto aziendale (ad es., spese di viaggio, consumazioni di pasti in ristoranti, regalie, talune prestazioni di servizio suscettibili di produrre la propria utilità anche nella sfera personale dell'imprenditore, degli amministratori o dei soci, ecc.); in queste circostanze o, comunque, in tutti i casi in cui occorra procedere al riscontro dell'osservanza della regola dell'inerenza, l'approccio ispettivo, di norma, deve svilupparsi, in primo luogo, attraverso l'individuazione dei parametri oggettivi di riscontro fra la relazione "spesa – attività" così come documentata e dichiarata dall'imprenditore e quella effettiva e, sebbene preordinato alla formulazione di un giudizio di diritto, può essere basato anche sull'utilizzo e la valorizzazione di elementi di fatto, essendo finalizzato comunque al riscontro del collegamento funzionale fra costo e circuito aziendale, da un punto di vista "materiale – fenomenico", sulla base di elementi certi e precisi.

Al riguardo, occorre un esame di merito sia delle originarie finalità alla base del sostenimento della spesa, sia del concreto utilizzo cui è stato sottoposto il bene o servizio acquistato con la spesa dedotta, esteso a tutte le circostanze di fatto utili a tal fine, disconoscendo la deducibilità in tutti quei casi in cui venga provato che le ragioni alla base del sostenimento dell'onere, valutate anche alla luce della concreta destinazione, esulino da comprovate finalità imprenditoriali.

Nell'ambito di tale attività, fondamentale si profila l'acquisizione di specifici elementi probatori, di carattere fattuale o documentale; più in particolare, in tutte quelle situazioni concrete in cui:

- da un lato, il collegamento funzionale "spesa – attività" non emerga in maniera evidente o non sia intrinseco nella natura stessa della spesa;
- dall'altro, i documenti fiscali elementari, ancorché regolarmente annotati in contabilità, rechino indicazioni generiche, tali da non consentire, di per sé stesse, di stabilire se si tratti di un elemento negativo effettivamente correlato o meno all'attività d'impresa,

non può ritenersi sufficiente, quanto meno in linea di principio, l'imputazione del costo a conto economico, l'esistenza della fattura certificante l'acquisizione del bene o del servizio e la connessa annotazione nei registri contabili dell'imprenditore (elementi che, ove insussistenti, renderebbero il costo fiscalmente recuperabile sulla base di altre norme di carattere generale e non già per inosservanza del principio di inerenza), rendendo appunto necessaria l'estensione dell'azione di riscontro a tutti quegli elementi fattuali o documentali che possano dimostrare in maniera certa e precisa il collegamento funzionale fra il costo e l'attività.

In merito, appare utile ricordare che la Corte di Cassazione, in diverse decisioni, ha sostenuto, tra l'altro che;

- non è sufficiente la registrazione dei costi nelle scritture contabili perché l'Amministrazione li debba riconoscere; l'esistenza di una regolare contabilità impedisce soltanto il ricorso all'accertamento induttivo, ma non certamente il potere dell'ufficio di valutare analiticamente i componenti del reddito d'impresa, pur registrati in contabilità ed esposti nella dichiarazione;
- nei casi in cui la deducibilità di certe componenti di costo non sia adeguatamente documentata, l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo a oneri e

costi deducibili, ivi compresi i requisiti dell'inerenza e dell'imputazione ad attività produttive di ricavi, non incombe all'Amministrazione finanziaria, ma al contribuente che invoca la deducibilità;

- con riferimento allo specifico caso della deduzione di un costo, adeguatamente documentato da una fattura relativa a prestazioni ricevute, asseritamente, in base ad un contratto verbale, pur non essendovi un rapporto di necessaria consequenzialità tra omessa registrazione del contratto verbale e indeducibilità delle prestazioni pecuniarie in esso previste, è indubitabile che si determina un rilevante aggravamento dell'onere probatorio in ordine all'esistenza del contratto stesso, tenuto conto, da un lato, dei limiti generali della prova testimoniale dei contratti (artt. 2721–2723 c.c.) e dello speciale divieto del ricorso a siffatto mezzo di prova nel processo tributario e, dall'altro, che la registrazione del contratto ne attesta l'esistenza e gli attribuisce data certa di fronte ai terzi, con la conseguenza che la accertata, generica indicazione dell'oggetto della prestazione, descritto nella fattura, appare inidonea ad integrare prova dell'inerenza delle spese.

Per quanto concerne la posizione dell'Amministrazione in proposito:

- secondo la risoluzione ministeriale n. 2/1739 del 10 ottobre 1975, "in ogni caso la deducibilità dei costi, sia di acquisizione di beni che di acquisizione di servizi, è condizionata al requisito della certezza, comprovata da idonea documentazione", in quanto "la registrazione è un atto formale che deve trovare nella documentazione la conferma dell'avvenuta operazione, documentazione che, per ciascun affare in originale, deve essere ordinatamente conservata";
- la circolare ministeriale n. 20/9/613 del 16 giugno 1984, ha fornito alcune indicazioni circa i contenuti minimali che la documentazione giustificativa dei costi dovrebbe avere al fine di rappresentare un idoneo elemento probatorio; in particolare la documentazione, debitamente quietanziata, dovrebbe contenere gli elementi di individuazione dei soggetti tra cui è intercorsa l'operazione (ditta, denominazione o ragione sociale, residenza o domicilio, nome e cognome), nonché indicare la natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione ed i relativi corrispettivi e, infine, la data dell'operazione.

Un caso concreto in cui le suddette indicazioni possono trovare un evidente rilievo pratico, è quello di una spesa giustificata da una fattura recante la generica indicazione di una prestazione di servizio di carattere immateriale, quale, ad esempio, una "*consulenza*", senza ulteriore specificazione.

Specialmente nelle situazioni in cui tale rapporto risulti intercorso fra imprese fra loro collegate, formalmente o di fatto (per essere sostanzialmente riconducibili a un medesimo centro decisionale), e/o la relativa regolamentazione finanziaria avvenuta, ad esempio, mediante compensazione di debiti/crediti pregressi fra le parti e, magari, queste siano connotate da risultati d'esercizio asimmetrici (l'utilizzatrice del servizio in utile, la fornitrice in perdita), l'azione ispettiva non può prescindere dall'acquisizione di contratti, conferimenti d'incarico, corrispondenza e ogni altra documentazione comprovante in maniera oggettiva il rapporto, nonché delle risultanze materiali in cui la prestazione di servizio stessa si è in concreto realizzata; ove tali ultimi elementi non risultassero disponibili, ovvero non sufficientemente dimostrativi, il costo relativo può essere fiscalmente disconosciuto, appunto, per mancata o insufficiente documentazione della sussistenza dell'inerenza.

Nell'attività di riscontro volta ad acquisire elementi di fatto o documentali idonei a comprovare o a sconfessare la relazione funzionale fra spesa e attività, può peraltro accadere che i soli dati fattuali o documentali che direttamente afferiscono alla spesa o alla sua concreta destinazione, forniti dal contribuente oppure acquisiti in sede ispettiva, non siano di per sé stessi sufficienti a formulare un preciso giudizio né sull'effettivo impiego dei beni o servizi acquisiti, né, a maggior ragione, sulle originarie finalità sottese al costo e, quindi, sull'inerenza.

Per questo genere di situazioni, si pone il problema di stabilire se sia possibile prendere in esame anche aspetti diversi, non strettamente ed esclusivamente riferibili alla natura della spesa o al bene o servizio acquistato, bensì riconducibili alle caratteristiche generali dell'impresa, alle sue dimensioni, alle condizioni del mercato in cui opera, alle dinamiche della relativa domanda, alla natura dei prodotti commercializzati, alle condizioni che normalmente ne caratterizzano l'offerta, alla tipologia della clientela, ma comunque utili per valutare se e in che termini i beni o servizi acquistati siano stati o meno effettivamente utilizzati per le finalità aziendali.

Si è dell'avviso che un approccio del genere sia consentito, nei termini in cui la valenza "sintomatica" dei suddetti parametri rispetto alla sostenuta non inerenza del costo, possa assumere un rilievo grave, preciso e concordante, secondo le regole generali che sovrintendono l'accertamento analitico – induttivo in presenza di contabilità esistenti e formalmente regolari, illustrate al precedente Capitolo 2, con la conseguenza che le motivazioni di eventuali riprese a tassazione fondate su parametri del genere indicato devono essere adeguatamente argomentate e supportate da una pluralità di parametri oggettivi, significativamente consistenti.

Occorre inoltre porre in evidenza che lo stesso art. 109 TUIR, comma 5, condiziona la deducibilità dei costi non solo se ma anche *nella misura in cui* si riferiscono all'attività o all'oggetto dell'impresa, deponendo, almeno in una interpretazione letterale, per la possibilità di un disconoscimento anche solo parziale della deducibilità di un onere e, quindi, per una valutazione dell'inerenza anche sul piano "quantitativo".

La stessa Amministrazione finanziaria ha più volte riconosciuto, ancorché con riferimento a specifiche tipologie di costi ed oneri, la possibilità di subordinarne la deducibilità alla loro congruità rispetto ai ricavi (risoluzione n. 9/121 dell'8 aprile 1980) o alla natura dei beni acquistati o delle prestazioni ricevute (circolare n. 20/9/613 del 16 giugno 1984); anche in giurisprudenza non mancano posizioni orientate in tal senso, quali, a solo titolo di esempio:

- la sentenza della Corte di Cassazione n. 11240 del 17 maggio 2002, con cui si è considerato legittimo il recupero a tassazione della differenza fra prezzo pagato per l'acquisto di partecipazioni e valore effettivo delle stesse, affermando tra l'altro che "...rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria...la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti in bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrono irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio dell'impresa, con negazione della deducibilità, totale o parziale, di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato; gli Uffici finanziari non sono, pertanto, vincolati ai valori o corrispettivi indicati in delibere sociali o contratti";
- la sentenza della stessa Suprema Corte n. 9497 dell'11 aprile 2008, con cui, sulla base del medesimo principio dianzi espresso, si è ritenuto legittimo il recupero fiscale dei costi rimborsati, in conformità a specifici e formalizzati impegni contrattuali, dalla società madre alla società figlia per operazioni commissionate dalla prima alla seconda (nella specie, raffinazione del petrolio greggio), per una parte corrispondente a quelli ritenuti sproporzionati rispetto al valore di mercato.

Il parziale recupero fiscale di un costo per non congruità – al pari di quello, integrale, per difetto di non inerenza – potrà avvenire sia sulla base di precisi riscontri documentali e fattuali, che comprovino la parziale destinazione extraprenditoriale del bene o del servizio, sia sulla base di un confronto dell'entità della spesa con parametri oggettivi di riferimento, quali, ad esempio, la natura del bene o del servizio, l'entità complessiva dei costi e dei ricavi dell'impresa, le caratteristiche e le dimensioni dell'impresa, l'attività da questa in concreto svolta; in questi ultimi casi, la motivazione del disconoscimento della quota del costo ritenuta non congrua dovrà essere particolarmente argomentata, facendo adeguatamente rilevare la grave, precisa e

concordante valenza sintomatica della parziale destinazione extraimprenditoriale, risultante dai parametri di riferimento in concreto utilizzati.

(4) Il controllo sull'osservanza del principio di imputazione a conto economico.

Con riferimento al principio di imputazione dei costi a conto economico, di cui ai commi 3 e 4 dell'art. 109 TUIR, il riscontro normativo deve essere orientato all'eventuale proposta di recupero a tassazione delle componenti negative non previamente imputate al conto economico a meno che:

- risultino annotate nelle scritture contabili ed abbiano concorso alla determinazione del risultato netto;
- riferendosi specificamente a ricavi e altri proventi, risultino da elementi certi e precisi;
- risultino comunque imputate al conto economico di esercizi precedenti e la relativa deduzione sia stata rinviata in applicazione delle norme del TUIR;
- siano comunque fiscalmente deducibili per effetto di disposizioni di legge;
- per le imprese che ancora adottano il sistema di deduzione extracontabile e limitatamente alle componenti negative contemplate dalla relativa normativa, siano correttamente evidenziate nel quadro EC, con l'osservanza delle prescrizioni in tema di vincoli sulle riserve;
- per le "imprese IAS", risultino direttamente imputate a patrimonio per effetto dell'applicazione dei principi contabili internazionali, ovvero che, pur dovendo essere imputate a patrimonio ma non effettivamente iscritte a questo, siano riferite specificamente a ricavi o altri proventi e risultino da elementi certi e precisi.

Va rimarcato in questa sede – come già accennato al paragrafo 4. del Capitolo 1 della presente Parte IV – che, secondo quanto affermato in senso unanime dalla giurisprudenza, la regola della previa imputazione delle componenti negative a conto economico non vale in caso di accertamento induttivo, rilevando solo nel quadro dell'accertamento analitico-contabile, anche se posto in essere con metodo analitico – induttivo; infatti, secondo l'art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/73, nell'accertamento induttivo "puro" l'Ufficio può determinare, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, il "reddito d'impresa", correttamente inteso quale risultato della somma algebrica fra costi e ricavi, con la conseguenza che l'Amministrazione deve considerare anche i costi sottostanti ai ricavi induttivamente determinati.

Tuttavia, destinatario di questa previsione è esclusivamente l'Ufficio titolare del procedimento di accertamento in senso proprio, che provvederà al calcolo del reddito netto sulla base di tutti gli elementi acquisiti all'istruttoria, ivi compresi i componenti reddituali di segno positivo individuati a seguito dell'attività ispettiva, che dovranno comunque essere oggetto di verbalizzazione da parte dei verificatori, senza alcuna indicazione della "percentuale" di costi ritenuta teoricamente praticabile; resta ovviamente inteso che, anche nel caso di ricostruzione della base imponibile con metodo induttivo "puro" e pure qualora non risulti alcuna imputazione a conto economico di componenti reddituali negativi, dovranno comunque essere fiscalmente riconosciuti, pure in sede di verifica, quei costi o oneri che soddisfino le altre condizioni richieste dalla norma per la deducibilità fiscale, ricordate in apertura del presente sottoparagrafo.

(5) Il controllo sulle regole generali in tema di valutazione.

Il riscontro analitico – normativo riferito al "costo fiscale" secondo le disposizioni dei commi 1, 1 bis e 1 ter dell'art. 110 TUIR, deve essere sostanzialmente orientato ad appurare la regolare formazione del costo stesso, mediante la corretta imputazione o non imputazione delle singole componenti di costo.

In genere, la constatazione di irregolarità di questo tipo conduce alla proposta di recupero a tassazione delle maggiori quote di ammortamento dedotte rispetto a quelle che sarebbero state regolarmente deducibili sulla base di una corretta formazione del costo.

Per le imprese IAS, la verifica del rispetto delle predette disposizioni presuppone un puntuale esame finalizzato ad appurare che i principi contabili internazionali in tema di valutazioni siano stati correttamente osservati.

In via generale, si pone in evidenza che, secondo, il comma 8 dell'art. 110 del TUIR, "la rettifica da parte dell'ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi; l'ufficio tiene conto direttamente delle rettifiche operate e deve procedere a rettificare le valutazioni relative anche agli esercizi successivi"; tale regola va ovviamente tenuta presente anche nell'ambito dell'attività ispettiva, nel caso in cui eventuali correzioni alle valutazioni fiscali effettuate in un certo periodo d'imposta producano effetti anche in altri, rispetto ai quali dovrà pertanto essere estesa l'attività stessa.

Relativamente al concetto di "valore normale", si sottolinea la valenza generale – sistematica della relativa definizione, utilizzabile anche in un approccio di tipo analitico – induttivo ogni qual volta sia necessario stabilire il valore di certi beni o servizi in assenza di specifici riferimenti documentali ovvero nei casi in cui detti riferimenti siano ritenuti, motivatamente, non affidabili.

6. Il controllo sulle regole specifiche relative a singole componenti: rinvio.

Con riferimento alle voci di bilancio ed alle corrispondenti componenti di reddito negative e positive concorrenti alla formazione della base imponibile, preventivamente selezionate e sulle quali è pertanto orientata l'attività ispettiva, il riscontro analitico – normativo, dopo il controllo sull'osservanza dei principi e delle regole generali valevoli, a factor comune, per ogni tipologia di componente, deve indirizzarsi verso il controllo delle regole dettate per ciascuna di queste da specifiche disposizioni del TUIR; al riguardo, allo scopo di fornire ai verificatori uno strumento utile ad orientare tale specifica attività di riscontro, sia pure nella constatazione della estrema eterogeneità ed articolazione delle disposizioni dello stesso TUIR che riguardano le singole componenti del reddito d'impresa, è stato predisposto il **documento "Linee guida per il riscontro analitico – normativo delle principali componenti e di specifici aspetti del reddito d'impresa"**, unito alla presente circolare, di cui lo stesso fa parte integrante.

Nell'ambito del documento, con riferimento alle componenti reddituali positive e negative più frequentemente oggetto di ispezione, vengono fornite indicazioni di carattere generale in ordine alla relativa disciplina, soprattutto con riferimento alle modifiche a questa apportate nel tempo e vengono evidenziati i profili, giuridici e di fatto, da sottoporre a controllo con carattere di tendenziale prevalenza; analoghe indicazioni vengono fornite, nello stesso documento, relativamente ad aspetti specifici delle modalità di determinazione e tassazione del reddito d'impresa che, ove rilevati in concreto, rendono opportuna una particolare attenzione da parte dei verificatori.

Rinviando all'esame del citato documento, si pone in risalto, in questa sede, come anche il riscontro analitico – normativo in tema di specifiche componenti del reddito d'impresa dovrà in prospettiva svilupparsi diversamente a seconda che l'impresa verificata sia "IAS" o "non IAS" ovvero non sia tenuta alla redazione del bilancio ai fini civilistici, in quanto per le imprese che adottano i principi "IAS/IFRS" questi hanno, in linea generale, una rilevanza diretta ai fini della determinazione del componente rilevante fiscalmente, anche in deroga alle norme dello stesso TUIR.

In proposito, nell'introduzione del citato documento "Linee guida per il riscontro analitico – normativo delle principali componenti e di specifici aspetti del reddito d'impresa", è riportato il contenuto del decreto ministeriale – all'atto della redazione della presente Istruzione, non ancora definitivamente approvato – che regola i termini di dettaglio della diretta rilevanza fiscale dei principi contabili internazionali, per le "imprese IAS".

7. Il controllo nei confronti delle imprese minori.

a. Definizione.

Sono considerati *imprese minori* i soggetti che ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. n. 600/73, sono ammessi al regime di contabilità semplificata e non hanno optato per il regime ordinario; in particolare, l'articolo citato dispone che sono ammesse al regime di contabilità semplificata:

- le imprese individuali;
- le società di persone e le società ad esse equiparate ex art. 5 TUIR, che hanno conseguito, nell'anno precedente, ricavi per un ammontare non superiore a:
 - per le imprese che hanno per oggetto prestazioni di servizi, 309.874,14 euro ;
 - per le imprese che hanno per oggetto attività diverse dalla prestazione di servizi, 516.456,90 euro.

Per il primo anno di attività è consentito ai contribuenti di tenere la contabilità in regime semplificato, qualora ritengano di conseguire ricavi per un ammontare ragguagliato ad un anno non superiore ai limiti sopra indicati (art. 18, comma 7, D.P.R. n. 600/73).

Nel caso in cui l'impresa effettui sia prestazioni di servizi, sia altre attività, il limite dei ricavi fissato per essere considerata *minore*, varia a seconda che l'imprenditore tenga una contabilità unica ovvero contabilità separate per ciascuna attività; in particolare:

- in presenza di contabilità unica per tutte le attività esercitate, si considerano prevalenti le attività diverse dai servizi e, pertanto, il limite da prendere in considerazione è sempre di 516.456,90 euro;
- in presenza di contabilità con separata annotazione dei ricavi per ciascuna attività, si deve considerare l'ammontare dei ricavi relativo all'effettiva attività prevalente, ovvero facendo riferimento a quella che ha conseguito il maggiore ammontare di ricavi; quindi, se prevalente è l'attività di prestazione di servizi il limite è di 309.874,14 euro, altrimenti 516.456,90 euro.

Il regime di contabilità semplificata si estende di anno in anno qualora i suddetti limiti non vengano superati.

La verifica del mancato superamento dei limiti deve essere effettuata all'inizio di ogni anno con riferimento ai ricavi dell'anno precedente; se nell'anno precedente sono stati superati i limiti, l'impresa deve adottare la contabilità ordinaria.

Il regime semplificato non ha carattere obbligatorio per le imprese che non superano le predette soglie di ricavi, potendo infatti l'impresa minore optare per il regime contabile ordinario; l'opzione dell'impresa minore per il regime ordinario o semplificato si desume dal comportamento, in concreto, posto in essere dal contribuente adottando il regime contabile prescelto ed osservando i relativi obblighi.

È, inoltre, previsto l'obbligo di inviare una comunicazione in tal senso all'Amministrazione finanziaria, che va effettuata nella prima dichiarazione IVA da presentare successivamente alla scelta operata; il mancato rispetto di tale obbligo comporta una violazione formale sanzionata nel caso in cui arrechi pregiudizio all'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria stessa, mentre non determina l'inefficacia della scelta concretamente operata, ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. n. 442/97.

Per quanto concerne gli obblighi contabili delle imprese in argomento, si rinvia a quanto illustrato al Capitolo 4 della Parte III della presente circolare.

b. Determinazione del reddito imponibile.

La determinazione del reddito imponibile delle imprese minori avviene ai sensi dell'art. 66 del TUIR; la differenza di fondo con il regime ordinario consiste nel fatto che il reddito

d'impresa di detti soggetti in contabilità semplificata, non si determina a partire dal risultato del conto economico, applicando poi le variazioni in aumento o in diminuzione previste dalle norme fiscali, in quanto non è prevista la redazione del bilancio, bensì si ottiene compilando analiticamente l'apposito quadro del modello di dichiarazione dei redditi, sulla base delle risultanze delle scritture contabili, sostanzialmente coincidenti con i registri IVA.

In particolare, il reddito delle imprese minori viene determinato come segue:

- si sommano i componenti positivi (ricavi, dividendi, interessi attivi e proventi immobiliari conseguiti nel periodo di imposta), le rimanenze finali (merci, materie prime, semilavorati, opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, titoli), le plusvalenze patrimoniali realizzate mediante cessione a titolo oneroso e le sopravvenienze attive;
- dal risultato così ottenuto si sottraggono le spese deducibili documentate, le esistenze iniziali (rimanenze dell'esercizio precedente), le minusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze passive e le perdite di beni strumentali e su crediti; è appena il caso di rimarcare che ogni genere di costo o spesa, per poter essere deducibile, deve rispettare le regole generali in tema di imputazione temporale, certezza e determinabilità e inerenza rispetto all'attività esercitata;
- si deducono inoltre, le quote di ammortamento dei beni materiali ed immateriali (a condizione che sia tenuto il registro dei beni ammortizzabili o scrittura equivalente), nonché le spese di manutenzione e riparazione, ammodernamento e trasformazione relative a beni strumentali nei limiti del 5 per cento dei cespiti ammortizzabili e le quote di accantonamento ai fondi di quiescenza e previdenza per lavoratori dipendenti e collaboratori coordinati e continuativi (a condizione che risultino iscritte nel registro degli acquisti tenuto ai fini dell'IVA o nell'apposito registro per coloro che effettuano soltanto operazioni non soggette all'IVA);
- non si deducono, invece, gli ammortamenti finanziari dei beni gratuitamente devolvibili, gli accantonamenti per rischi su crediti, gli altri accantonamenti di cui all'art. 107 TUIR, nonché le remunerazioni corrisposte in relazione a contratti di associazione in partecipazione e di cointeressenza con apporto di solo capitale o di capitale e lavoro;
- si applicano, infine, le seguenti disposizioni del TUIR:
 - . art. 56, comma 5, che disciplina la determinazione del reddito d'impresa eventualmente prodotto da soggetti che esercitano attività di allevamento di animali;
 - . art. 65, che disciplina i criteri di individuazione dei beni relativi al patrimonio dell'impresa;
 - . art. 90, comma 2, che prevede l'ineducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai beni immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
 - . art. 91, che disciplina i proventi e gli oneri non computabili nella determinazione del reddito;
 - . art. 95, che disciplina le spese per le prestazioni di lavoro;
 - . art. 96, che disciplina la deducibilità degli interessi passivi;
 - . art. 99, comma 1, che disciplina la deducibilità degli oneri fiscali e comma 3, che disciplina la deducibilità dei contributi versati alle associazioni sindacali ed alle associazioni di categoria;
 - . art. 100, che disciplina la deducibilità degli oneri di utilità sociale;
 - . art. 108, che disciplina la deducibilità delle spese relative a più esercizi;
 - . art. 109, commi 1 e 2, relativi ai già richiamati principi di competenza, di certezza e di determinabilità, comma 5, che disciplina l'applicazione del principio di inerenza,

comma 7, che disciplina la deducibilità degli interessi di mora, comma 9, lett. b, che prevede l'indeducibilità della remunerazione dovuta in base ai contratti di associazione in partecipazione ed a quelli di cui all'art. 2554 c.c., allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi;

- art. 110, commi 1, 2, 5, 6 e 8, posti a disciplina dei criteri di valutazione relativi agli elementi che concorrono a formare il ricavo o il costo.

I commi 4 e 5 dell'art. 66 – cui si rinvia per i contenuti di dettaglio – contengono un'eccezione alla regola generale della determinazione analitica del reddito imponibile per le imprese minori; è infatti concessa un'ulteriore riduzione del reddito a titolo di deduzione forfetaria di spese non documentate, per le imprese esercenti l'attività di intermediazione e rappresentanza di commercio, somministrazione di pasti e bevande rese da alberghi, bar, ristoranti ed esercizi similari, autotrasporto per conto terzi.

c. Indicazioni operative.

In via preliminare, è bene precisare che, come già esposto nei Capitoli 1 e 2 della presente Parte IV, nei riguardi delle imprese minori, così come per i lavoratori autonomi, il metodo di ricostruzione della base imponibile maggiormente consigliabile nell'attività ispettiva, è quello indiretto – presuntivo, secondo quanto illustrato nel citato Capitolo 2.

Proprio per le limitate dimensioni di tali soggetti – imprenditori individuali o società di persone con un volume di ricavi, tutto sommato modesto – nonché per la presenza di un impianto contabile semplice, di norma gestito direttamente dal titolare, di fatto o di diritto, dell'attività, i fenomeni evasivi vengono posti in essere non tanto attraverso la mera inosservanza di specifiche regole fiscali in tema di imputazione o deducibilità, quanto, piuttosto, direttamente mediante l'omessa fatturazione, registrazione e dichiarazione di corrispettivi; tale constatazione rende oggettivamente praticabile, con un certo margine di proficuità, ricostruzioni indirette del complessivo ciclo d'affari, rapportate ad elementi di varia natura, espressive delle caratteristiche e delle concrete condizioni di esercizio dell'attività d'impresa.

Nell'ipotesi in cui occorra comunque procedere al riscontro di tipo analitico – normativo, va tenuto presente in primo luogo che, in quanto le imprese in argomento, con riferimento ai componenti positivi e negativi che concorrono a formare il reddito, sono tenute ad applicare i principi e i criteri utilizzati dalle imprese in regime ordinario, è possibile che le stesse adottino di fatto un bilancio di esercizio, eventualmente in forma abbreviata, conformandosi sostanzialmente alle disposizioni di cui agli artt. 2423 e segg. c.c.

A prescindere da tale circostanza, che potrà più o meno agevolare l'azione di riscontro, l'attività ispettiva sarà basata su:

- l'esecuzione di riscontri di coerenza interna aventi ad oggetto l'apparato contabile del soggetto al fine di verificarne la complessiva attendibilità, comprensivi del riscontro che nelle poste del bilancio siano regolarmente confluite le componenti positive e negative derivanti dalle operazioni aziendali dell'esercizio, nei termini derivanti dagli stessi principi generali previste per le imprese in contabilità ordinaria;
- il riscontro degli obblighi in tema di fatturazione e registrazione;
- il riscontro dei dati risultanti nelle scritture contabili detenute secondo il particolare regime con quelli riportati nell'apposito quadro del modello di dichiarazione dei redditi;
- il riscontro della corretta applicazione delle disposizioni fiscali dettate per la particolare categoria, sostanzialmente individuabili nel citato art. 66 del TUIR, ivi comprese le variazioni in aumento e in diminuzione richieste da queste e dalle norme generali in tema di determinazione del reddito d'impresa.

8. L'emissione e l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti ai fini delle imposte sui redditi.

Le caratteristiche proprie del riscontro analitico – normativo, finalizzato anche alla ricerca di prove dirette della falsità della dichiarazione, possono condurre all'individuazione dell'emissione o dell'utilizzo di fatture relative ad operazioni inesistenti, che rappresentano espressione di un sistema evasivo particolare, che ne rende opportuna una trattazione specifica.

La falsità delle fatture può avere carattere *oggettivo*, quando riguarda operazioni inesistenti sul piano materiale, in tutto o in parte, al fine di consentire all'utilizzatore di "abbattere" il proprio reddito mediante la deduzione di costi fittizi, oppure *soggettivo*, nel caso in cui le operazioni siano in realtà intercorse tra soggetti diversi da quelli fatti documentalmente figurare quali parti del rapporto, allo scopo di permettere all'utilizzatore di portarsi in deduzione costi effettivamente sostenuti, ma non documentanti o non documentabili ufficialmente per varie ragioni; una connotazione particolare di tale ultima casistica, riguarda il caso in cui gli acquisti di beni o servizi siano avvenuti "in nero" presso soggetti diversi da quelli che risultano formalmente avere emesso le fatture.

Nel quadro di questa schematizzazione generale, le parti coinvolte nel sistema fraudolento sono:

- l'impresa "emittente"; nell'ambito di questa categoria si distinguono:
 - . imprese "fantasma" o "cartiere", che esistono solo sotto il profilo formale, in quanto titolari di partita IVA (vera o falsa) e normalmente anche iscritte alla Camera di Commercio, ma la cui concreta attività di esaurisce nella emissione a beneficio di terzi di documentazione fiscale attestante forniture di beni o prestazioni di servizi in realtà mai effettuate, difettando di una struttura operativa idonea alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi;
 - . imprese "inconsapevoli", esistenti e regolarmente operanti che, pur risultando avere formalmente emesso fatture relative ad operazioni inesistenti, sono in realtà estranee a questo comportamento, in quanto la loro denominazione e la loro partita IVA sono state indebitamente utilizzate da altri al fine porre in essere la frode (normalmente lo stesso utilizzatore della fattura falsa o comunque altri soggetti interessati);
 - . imprese "operative", che, oltre ad esistere sul piano formale, svolgono di norma una ordinaria attività diretta alla cessione di beni o alla prestazione o fornitura di servizi, per la quale sono dotati di una struttura operativa adeguata, ma che, in relazione a specifiche circostanze o contingenze e per varie ragioni, in genere connesse, comunque, ad un beneficio concordato con il soggetto utilizzatore, emettono, fra le altre fatture connesse ad operazioni effettivamente realizzate, anche fatture relative ad operazioni inesistenti, sia dal punto di vista oggettivo, sia da quello soggettivo;
- l'impresa "utilizzatrice", effettivamente esistente e operante, di norma in contabilità ordinaria, che utilizza appunto fatture per operazioni inesistenti al fine di esporre un risultato reddituale inferiore a quello reale, attraverso la deduzione di costi del tutto inesistenti, ovvero allo scopo di portarsi comunque in deduzione costi effettivamente sostenuti, ma non documentati o non documentabili per varie ragioni.

La distinzione delle fatture relative ad operazioni inesistenti, a seconda che detta inesistenza sia oggettiva o solo soggettiva, è presa in considerazione anche nella circolare ministeriale n. 271/E del 21 ottobre 1997, per la quale mentre in caso di inesistenza integrale e quindi oggettiva si deve procedere necessariamente alla ripresa analitica a tassazione delle spese fittizie, nell'ipotesi di inesistenza solo soggettiva e quindi di effettiva materialità dei costi sostenuti, pur ricorrendo preliminarmente alla ricostruzione analitica del reddito, allorché con tale metodologia si pervenga ad un risultato irrealistico sul piano economico, è opportuno procedere ad accertamento induttivo, con la conseguente necessità di riconoscere, anche in via di ricostruzione generale, quanto meno i costi ritenuti coerenti con la produzione del reddito

accertato, tenendo conto di tutti gli elementi utili a quantificare un reddito ragionevole ed attendibile.

Al riguardo, è da segnalare che, soprattutto nella giurisprudenza di merito, è riscontrabile un orientamento secondo cui i costi relativi a fatture soggettivamente inesistenti sarebbero comunque deducibili, in quanto le stesse, ove preordinate ad occultare i reali fornitori della merce, non intaccherebbero le transazioni oggettivamente avvenute e, quindi, si configurerebbero come costi in nero, comunque concorrenti alla formazione del reddito imponibile; a questo orientamento, ha aderito sostanzialmente anche la Corte di Cassazione, che, con la sentenza n. 19353 del 19 giugno 2006, ha affermato che il contribuente deve essere ammesso a provare che le operazioni documentate da fatture solo soggettivamente false, siano effettivamente intercorse con altri soggetti ed il corrispondente esborso di denaro sia realmente avvenuto, dovendosi, in caso di esito positivo della prova, riconoscere la deducibilità del costo inerente alla produzione del reddito, nella misura in cui risulta contabilizzato ed imputato al conto economico dell'esercizio di competenza.

Peraltro, tale specifica pronuncia si riferisce a fatti avvenuti antecedentemente all'introduzione del comma 4 bis nell'art. 14 della Legge 24 dicembre 1993, n. 537, ad opera dell'art. 2, comma 8, della Legge 27 dicembre 2002, n. 289, che sancisce espressamente l'indeducibilità di costi o spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato.

Nel richiamare l'analisi di questa disposizione effettuata nel Capitolo 11 della presente Parte IV, si pone in evidenza che, integrando l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, anche di carattere solo soggettivo, comunque un delitto, i costi nelle stesse attestati, in quanto riconducibili, appunto, ad una violazione penale, devono, per effetto della disposizione stessa, essere considerati non più deducibili; pertanto, per i casi di utilizzo di fatture relative ad operazioni inesistenti solo soggettivamente, constatati a seguito dell'entrata in vigore della norma dianzi richiamata, la formulazione di proposte di recupero a tassazione dei costi relativi appare, al momento, quella più aderente al testuale dato normativo.

È evidente che, ai fini della ripresa a tassazione di tali componenti negativi di reddito, è necessario aver precedentemente formalizzato la fattispecie penalmente rilevante in una apposita comunicazione notizia di reato ed aver ottenuto la necessaria autorizzazione, dalla competente Autorità giudiziaria, per l'utilizzo dei medesimi dati ai fini fiscali.

Altra questione che può assumere profili di problematicità rispetto alla fatturazione per operazioni inesistenti, riguarda la necessità o meno, da parte dell'Amministrazione in sede di accertamento, di abbattere il reddito dichiarato dal soggetto utilizzatore di fatture oggettivamente false, in corrispondenza dei costi recuperati a tassazione indebitamente dedotti, riducendo in misura corrispondente i correlati ricavi.

Sul punto, la giurisprudenza di legittimità ha, in più occasioni, riconosciuto la legittimità dell'operato dell'Ufficio – e, quindi, degli organi di controllo – che si limiti a recuperare solo i costi fittizi, senza poi ridurre i maggiori ricavi fittiziamente dichiarati, eventualmente connessi ai primi; pertanto, ove il contribuente opponga di avere inserito in dichiarazione, in corrispondenza delle fatture relative ad operazioni fittizie utilizzate, ricavi di cui sostenga l'inesistenza, non è comunque possibile procedere ad un abbattimento dei ricavi che siano comunque stati dichiarati.

Per quanto riguarda, in particolare, quelle che si sono definite imprese “cartiere” o “fantasma”, la già menzionata circolare n. 271/E del 1997 dispone che nei confronti delle stesse si proceda con accertamento induttivo, prescindendo dalle relative scritture contabili e mirando all'individuazione dell'effettivo profitto tratto dagli organizzatori dell'attività illecita, tenendo presente la necessità, ai fini dell'imputazione soggettiva del reddito, di fare riferimento, a mente dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/73 in tema di interposizione fittizia, oggetto di esame nel Capitolo 10 della presente Parte IV, non già ai rappresentanti legali dell'impresa, bensì a coloro che hanno effettivamente gestito il traffico delle fatture fittizie, conseguendone un profitto; per la quantificazione di quest'ultimo, secondo la citata circolare “assumerà rilievo l'importo complessivo delle fatture fittizie emesse, in quanto generalmente l'effettivo provento conseguito è rapportato ad esso”.

In aggiunta alle indicazioni contenute nella circolare da ultimo menzionata, appare il caso di puntualizzare come, fuori dal caso "limite" di una società "cartiera", in cui come si è detto gli importi delle fatture false possono essere assunti quale base per parametrare i proventi percepiti per l'illecita attività, qualora una impresa effettivamente operante emetta anche fatture fittizie ma non le indichi in dichiarazione, l'orientamento consolidato, soprattutto nella prassi, propende per ritenere che i corrispettivi delle fatture non possano essere ripresi a tassazione, in quanto non si tratta di ricavi effettivamente percepiti, ferma restando la rilevanza fiscale dei ricavi connessi alle false fatture emesse che eventualmente siano state dal contribuente stesso inserite in dichiarazione.

Tuttavia, sul punto, è da segnalare la sentenza della Corte di Cassazione n.22680 del 25 giugno 2008, che ha riconosciuto ragionevole l'assunto dell'Amministrazione finanziaria secondo cui la fatturazione fittizia ingenera, almeno nella prospettiva dell'art.39 del D.P.R. n.600/73, una presunzione di corrispondente vantaggio economico che è onere del contribuente superare, aggiungendo che, per il principio di tipicità degli atti di accertamento, la stessa Amministrazione, in genere, non è tenuta a ricercare di sua iniziativa circostanze idonee a comportare la riduzione del debito del contribuente.

Secondo questo approccio, pertanto, ogni caso di riscontro di emissione di fatture per operazioni inesistenti non può prescindere dalla ricostruzione, anche in via presuntiva, del "corrispondente vantaggio economico" in capo all'emittente.

Per quanto concerne la prova da fornire circa l'inesistenza effettiva delle operazioni documentate dalle fatture, appare evidente, come ribadito in più occasioni dalla giurisprudenza di legittimità che, costituendo le fatture stesse idoneo mezzo di documentazione delle operazioni in esse attestata, incombe sull'Amministrazione che le contesti fornire la prova che esse siano state emesse a fronte di operazioni inesistenti e che, quindi, i relativi costi siano stati indebitamente dedotti dal reddito d'impresa.

Tuttavia, come chiarito parimenti dalla medesima giurisprudenza di legittimità, ove detta prova venga fornita, anche se su una base presuntiva che delinei il sospetto di falsità delle fatture (come, ad esempio, le dichiarazioni di coloro che hanno apposto la firma sui documenti di accompagnamento della merce, che poi hanno affermato di non aver realmente effettuato il trasporto) incombe sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni; interessante, al riguardo, è quanto affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 2847 del 7 febbraio 2008, secondo la quale "quando l'Amministrazione finanziaria fornisce attendibili riscontri indiziari sulla inesistenza delle operazioni effettuate, incombe sempre al contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indebiti e recuperabili a tassazione...".

A questo proposito, occorre evidenziare come uno strumento utile per dimostrare la falsità delle operazioni sia il riscontro delle modalità di pagamento; nondimeno se, di norma, l'avvenuta corresponsione di un congruo corrispettivo da parte del cliente/committente costituisce un indizio che, in genere, può essere ritenuto sufficientemente valido per comprovare che la prestazione sia stata effettivamente resa e/o la merce effettivamente venduta, occorre prestare particolare attenzione ad eventuali flussi finanziari "di rientro" in favore del cliente/committente, per verificare che questi, dopo avere effettivamente pagato la fornitura o la prestazione, magari mediante assegni od altri strumenti regolarizzati tramite gli ordinari canali bancari, non abbia ricevuto dal venditore/prestatore compiacente l'importo corrisposto, eventualmente in denaro contante.

Da sottolineare, in merito, che la sentenza n. 28695 del 23 dicembre 2005 della Corte di Cassazione, ha precisato che la dimostrazione dell'effettiva esistenza delle operazioni nel caso in cui l'Amministrazione abbia fornito valida prova che alcune fatture sono state emesse a fronte di operazioni inesistenti, non può essere basata esclusivamente sulla mera esibizione dei mezzi di pagamento (nella specie, assegni), "che normalmente vengono utilizzati fittiziamente e che, pertanto, rappresentano un mero elemento indiziaro, la cui presenza o assenza deve essere valutata nel contesto di tutte le altre risultanze processuali" (nel caso concreto, gli assegni erano tornati, dopo varie girate, nella disponibilità del contribuente).

Quanto alle operazioni che, in genere, vengono fittiziamente fatte figurare in caso di fatturazioni oggettivamente false, è ovvio che queste possono riguardare tanto cessioni di beni, quanto prestazioni di servizi; tuttavia, poiché una eventuale azione di riscontro riferita ad operazioni connotate da profili di materialità dovrebbe risultare più agevole rispetto ad operazioni immateriali, appare evidente che il rischio di fatture oggettivamente false si annida principalmente nelle prestazioni di servizi.

È consigliabile, pertanto, riservare particolare attenzione soprattutto a quelle prestazioni di servizi che, dalla documentazione contabile ed anche extracontabile, risultino poco chiare o non definite con sufficiente chiarezza, allo scopo di svolgere i doverosi approfondimenti, sia ricercando qualsiasi documento che possa permettere di apprezzarne la reale portata, sia acquisendo le spiegazioni da parte tanto da chi ha reso la prestazione, quanto da chi l'ha ricevuta.

È necessario, altresì, estendere l'ispezione anche alle relative modalità di pagamento, significando che, per quanto in precedenza esposto, l'eventuale riscontro positivo potrebbe non risultare decisivo a chiarire la situazione; ove, poi, si rilevi che la regolarizzazione dell'operazione sia avvenuta con modalità parimenti poco definite, quale, ad esempio, compensazione di reciproche e preesistenti posizioni debitorie e creditorie fra le parti interessate, occorrerà sviluppare i necessari approfondimenti di merito.

9. La tassazione per trasparenza.

a. La trasparenza fra società di capitali.

(1) Principali previsioni normative.

Si è accennato al precedente paragrafo 3. che anche le società di capitali possono optare per un sistema di tassazione "per trasparenza", cioè in capo ai soci.

Una prima casistica di applicazione del sistema riguarda la *tassazione per trasparenza fra società di capitali*, vale a dire per le società di capitali, i cui soci siano a loro volta società di capitali; si tratta appunto di un regime opzionale, che può essere attivato solo se richiesto dalla società partecipata e da tutti i suoi soci osservando apposite modalità, ai sensi dell'art. 115, comma 4, TUIR e dell'art. 4 del D.M. 23 aprile 2004.

L'opzione vincola, in quanto irrevocabile, per tre periodi d'imposta della società partecipata e deve essere comunicata all'Amministrazione Finanziaria entro il primo di detti periodi d'imposta (art. 115, comma 4, TUIR); al termine del triennio l'eventuale rinnovo dell'opzione deve essere richiesto con le stesse modalità osservate per la scelta originaria in quanto è escluso il rinnovo tacito.

Il regime di trasparenza fiscale consente, in buona sostanza, la tassazione dei redditi societari direttamente in capo ai soci per mera imputazione, cioè a prescindere dalla distribuzione degli utili; in caso d'esercizio dell'opzione e sussistendo le previste condizioni, la società partecipata non dovrà assolvere l'IRES sul reddito prodotto, perché questo sarà imputato per trasparenza ai singoli partecipanti in ragione della loro quota di partecipazione.

In altri termini, il reddito imputato per trasparenza è determinato dalla società partecipata ed è da questa imputato *pro quota* a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione; risulta, pertanto, fiscalmente irrilevante la successiva distribuzione sotto forma di dividendi degli utili generati dal reddito già imputato ai soci, per cui l'effettiva percezione del reddito sotto forma di distribuzione di utili o di riserve di utili non concorre a formare il reddito dei soci, considerato che il reddito imponibile è stato già imputato loro al termine dell'esercizio d'imposta della società partecipata.

L'imputazione ai soci del reddito imponibile generato dalla società partecipata è effettuata alla data di chiusura dell'esercizio di quest'ultima (art. 115, comma 3, TUIR), che vale anche quale momento per l'imputazione delle perdite, delle ritenute a titolo d'acconto sui redditi della società partecipata, dei relativi crediti d'imposta e degli acconti versati.

In via generale e fatte salve specifiche prescrizioni dettate dalla normativa, cui si rinvia per gli aspetti dettagliati, i requisiti previsti per l'applicazione della trasparenza devono sussistere rispettivamente in capo alla società partecipata e a tutte le società partecipanti e devono essere mantenuti a partire dal primo giorno del periodo d'imposta della partecipata in cui è esercitata l'opzione per la trasparenza fiscale.

La società partecipata deve essere residente nel territorio dello Stato e può avere solo la forma di società di capitali; sono previste tre cause di inammissibilità al regime della trasparenza fiscale operanti con riferimento alla sola società partecipata, quali l'emissione di strumenti finanziari di cui all'art. 2346, ultimo comma c.c., l'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale, l'assoggettamento alle procedure concorsuali.

Le società partecipanti possono essere residenti o non residenti nel territorio dello Stato; quelle residenti devono essere società di capitali, ossia rientrare tra i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a), TUIR, mentre quelle non residenti possono optare per il regime della trasparenza a prescindere dalla loro forma giuridica.

I soggetti partecipanti non residenti possono accedere alla trasparenza fiscale se non vi è nei loro confronti l'obbligo di ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti, o nel caso in cui la ritenuta sia applicata, sia suscettibile di integrale rimborso.

L'esercizio dell'opzione non è consentito se le società partecipanti fruiscono della riduzione dell'aliquota IRES (art. 115, comma 1, lett. a, TUIR).

L'opzione per la trasparenza, può essere esercitata a condizione che le società partecipanti detengano una partecipazione nella società partecipata non inferiore al 10 per cento (percentuale minima) né superiore al 50 per cento (percentuale massima), con riferimento sia alla partecipazione agli utili sia ai diritti di voto riconosciuti ad ogni socio ed esercitabili nell'assemblea generale; la determinazione delle percentuali avviene con riferimento esclusivo alle partecipazioni detenute direttamente.

Le partecipazioni al diritto di voto ed agli utili devono essere possedute contestualmente e sussistere a partire dal primo giorno del periodo d'imposta della partecipata in cui l'opzione è esercitata e permanere ininterrottamente sino al termine del periodo di opzione.

Al venir meno delle condizioni per l'esercizio dell'opzione torna applicabile il regime ordinario; l'art. 115, comma 6, TUIR, prevede che la decadenza dal regime di trasparenza fiscale retroagisce all'inizio dell'esercizio sociale in corso della partecipata.

Le cause di decadenza dalla trasparenza fiscale sono principalmente indicate nell'art. 6, comma 1, del D.M. 23 aprile 2004, cui si rinvia per i contenuti di dettaglio.

(2) Accertamento e responsabilità.

Ai fini dell'accertamento e delle responsabilità, la società partecipata risponde solidalmente con ciascuna società partecipante per l'assolvimento degli adempimenti tributari conseguenti all'obbligo di imputazione del reddito di partecipazione; tale responsabilità va riferita all'imposta, alle sanzioni ed agli interessi, secondo quanto stabilito dall'art. 115, comma 8, TUIR.

Il principio della responsabilità solidale non si applica nelle ipotesi espressamente individuate dall'art. 13, comma 1, del D.M. 23 aprile 2004 che definisce l'ambito applicativo dell'art. 115, comma 8, TUIR, precisando che "tale disposizione non si applica nel caso di cui all'art. 12, comma 1, nonché di omesso o carente versamento dell'imposta da parte dei soci"; in altri termini la responsabilità della società partecipata è limitata ad ipotesi di omessa, incompleta o infedele dichiarazione del reddito, vale a dire a fattispecie riconducibili alla posizione fiscale della stessa società partecipata, mentre nessuna responsabilità può affermarsi in capo a quest'ultima per fatti ascrivibili al comportamento dei soci.

Nell'ipotesi in cui la società partecipata abbia omesso anche parzialmente di dichiarare redditi imputati per trasparenza è possibile attivare la procedura dell'accertamento parziale di cui all'art. 41 bis del D.P.R. n. 600/73.

(3) Indicazioni operative.

In via preliminare, si osserva che specifiche informazioni sull'eventuale presenza di opzioni per il regime di trasparenza fiscale possono essere acquisite tramite l'applicazione AT WEB – banca dati “Serpico”, che fornisce immediata evidenza della presenza dell'opzione nel *link* “comunicazioni” della voce “dichiarazioni” dell'area “informazioni reddituali”, nonché nella stessa applicazione – banca dati “S.R.D.”; al riguardo, inserendo i dati relativi ad un qualsiasi soggetto, per ogni annualità disponibile, è possibile immediatamente riscontrare l'eventuale esercizio dell'opzione in qualità di “partecipante” o “partecipato”, così come, utilizzando le opportune chiavi di ricerca, è possibile disporre dell'elenco dei soggetti, aventi sede nel circondario di uno specifico Ufficio dell'Agenzia delle Entrate o di una Direzione Regionale, che hanno presentato la specifica opzione.

L'attività ispettiva nei riguardi di società tassate in base al suddetto regime, sia che si tratti della partecipata, sia che si tratti delle partecipanti, va posta in essere:

- con riferimento alla determinazione della base imponibile riferibile distintamente a ciascuna di esse, secondo le ordinarie metodologie di controllo applicabili per le società di capitali e quindi, dal punto di vista del riscontro analitico – normativo, sulla base delle indicazioni in precedenza formulate nel presente Capitolo;
- con riferimento al funzionamento del particolare sistema di tassazione, procedendo, ove possibile, anche al riscontro della sussistenza dei requisiti per l'esercizio e la perdurante validità dell'opzione, nonché di talune particolari prescrizioni normative riguardanti alcuni aspetti suscettibili di comportamenti irregolari in grado di dar luogo a fenomeni evasivi o indebiti benefici.

A questo specifico riguardo, appare opportuno prestare particolare attenzione, fra l'altro, all'osservanza del regime delle perdite ai sensi dell' art. 115, comma 3, TUIR, differenziato a seconda si tratti di perdite pregresse della società partecipata, di perdite pregresse dei soci o di perdite realizzate dalla società partecipata nel periodo di trasparenza fiscale; in estrema sintesi e raccomandando, in caso di riscontri operativi del genere, di fare riferimento ai contenuti delle previsioni normative:

- le perdite pregresse al sistema di trasparenza della società partecipata non possono essere attribuite ai soci, ma conservano rilevanza fiscale in capo alla società che le ha prodotte; quest'ultima potrà computarle in diminuzione del reddito prodotto negli esercizi successivi alla loro formazione, con la conseguenza che le stesse possono rilevare solo indirettamente per i soci in quanto vanno a ridurre il reddito imponibile loro imputato per trasparenza, ai sensi dell'art. 7 del D.M. 23 aprile 2004;
- le perdite pregresse dei soci non possono essere utilizzate per compensare i redditi loro imputati per trasparenza, ai sensi dell'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 115 TUIR, inserito, in funzione chiaramente antielusiva, dall'art. 36, comma 9, del D.L. n. 223/2006; tale limitazione, ai sensi del comma 11 del citato art. 36, ha efficacia, per i redditi delle società partecipanti, con riferimento al periodo d'imposta dei soci in corso al 4 luglio 2006 e, per i redditi della società partecipata, relativamente a quelli prodotti dal periodo successivo a quello in corso al 4 luglio 2006;
- le perdite realizzate dalla società partecipata nel periodo di trasparenza fiscale sono imputate ai soci in proporzione delle rispettive quote di partecipazione, con la limitazione di cui all'art. 115, comma 3, vale a dire entro il limite della propria quota del patrimonio netto contabile della società partecipata; dette perdite possono essere utilizzate dai soci in diminuzione degli altri redditi conseguiti anche nei periodi d'imposta successivi secondo le ordinarie regole del TUIR.

Infine, va tenuto presente che l'art. 115, comma 11, TUIR disciplina l'ipotesi in cui il socio della società trasparente abbia dedotto, prima dell'opzione per il regime della trasparenza, svalutazioni della propria partecipazione, conseguenti a perdite realizzate dalla partecipata in seguito a rettifiche di valore o accantonamenti non deducibili; detta norma prevede, in buona sostanza, che il beneficio fiscale ottenuto dal socio per mezzo della deduzione della svalutazione della partecipazione non abbia a raddoppiarsi attraverso l'utilizzo dei fondi già tassati da parte della società partecipata e la contestuale variazione in diminuzione del reddito imponibile imputato al socio per trasparenza.

b. La trasparenza delle società a ristretta base azionaria.

L'art. 116 TUIR prevede una opzione analoga a quella dell'art. 115, ai fini dell'imputazione per trasparenza del reddito prodotto dalle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria i cui soci siano esclusivamente persone fisiche; anche in tal caso si tratta di un regime opzionale, irrevocabile per tre periodi d'imposta della società partecipata, attivabile solo se richiesto dalla società partecipata e da tutti i suoi soci.

Al riguardo, è richiesto che la società partecipata sia una società a responsabilità limitata o una società cooperativa, abbia un volume dei ricavi non eccedente la soglia prevista per l'applicazione degli studi di settore, ai sensi dell'art. 14, comma 1, lett. a, del D.M. 23 aprile 2004, e abbia una compagine sociale composta da persone fisiche residenti, o non residenti (purché, in quest'ultimo caso, la partecipazione sia riferibile ad una stabile organizzazione nel territorio dello Stato) in un numero massimo di 10 (20 per le società cooperative a responsabilità limitata).

Aderendo a tale regime, la quota di reddito o perdita viene imputata in capo al socio, a prescindere dall'effettiva percezione, permettendo al socio stesso, che svolga anche attività d'impresa, di compensare gli utili e le perdite derivanti dalla partecipazione, con utili e perdite della propria attività commerciale; è appena il caso di evidenziare che la tassazione si sposta dalla sfera societaria e quindi dal sistema proporzionale dell'IRES a quella personale in capo al socio, che scontrerà l'IRPEF con l'aliquota progressiva per scaglioni di reddito.

L'art. 14 del D.M. 23 aprile 2004 disciplina la perdita di efficacia dell'opzione stabilendo che, quando il volume d'affari della società partecipata supera la soglia massima prevista, l'opzione perde efficacia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui si è verificato tale evento, mentre quando la compagine sociale non rispetti la composizione prevista, l'opzione perde efficacia a decorrere dallo stesso periodo d'imposta in cui si è verificato tale evento e, infine, quando la società partecipata è in possesso o acquista partecipazioni che fruiscono dell'esenzione sulle plusvalenze con i requisiti di cui all'art. 87 TUIR, l'opzione perde efficacia, salvo che il possesso o l'acquisto sia avvenuto per effetto di obbligo di legge, regolamento o atto amministrativo.

L'attività ispettiva nei riguardi di una società del genere, va posta in essere sulla base delle ordinarie metodologie di controllo illustrate in precedenza per le società di capitali e, per quanto concerne il particolare regime, riscontrando, ove possibile, la sussistenza dei requisiti per l'esercizio dell'opzione ed il mantenimento dei relativi effetti, non trascurando, per quanto di possibile utilità sul piano della tassazione dei soci, di riscontrare l'osservanza delle regole in tema di imputazione delle perdite.

Sotto tale profilo, si evidenzia che le perdite fiscali della società a responsabilità limitata, seguono le stesse regole d'imputazione di cui all'art. 115 del TUIR, ovvero:

- le perdite pregresse della partecipata sono utilizzabili dalla "società trasparente" in riduzione del proprio reddito prodotto negli esercizi successivi ed imputato per trasparenza ai soci;
- le perdite realizzate nel periodo di trasparenza sono imputate ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione alle perdite e possono essere compensate con utili

imputati al socio per trasparenza in altre S.r.l., utili relativi ad una propria attività commerciale, utili derivanti dalla partecipazione in S.n.c. e S.a.s.

In relazione alla sussistenza dei requisiti normativi, va inoltre evidenziato che, come precisato dalla circolare 16 marzo 2005, n. 10/E, il regime di trasparenza in argomento, riservato alle S.r.l. e cooperative a ristretta base partecipativa, può trovare applicazione quando i ricavi di tali società non eccedono “effettivamente” la soglia degli studi di settore.

Pertanto, qualora dalla verifica effettuata nei confronti del soggetto trasparente scaturisca una rettifica in aumento del dato dichiarato, producendo uno sconfinamento della predetta soglia, si determinerà per la stessa società l’uscita dal regime di trasparenza per i periodi d’imposta successivi; in tale circostanza gli operanti dovranno, con apposito rilievo, constatare la specifica violazione, finalizzata al recupero dell’IRES dovuta dalla partecipata secondo le regole ordinarie, relativamente ai periodi d’imposta per i quali è stata illegittimamente applicata la trasparenza.

Tale rilievo, peraltro, come qualsiasi constatazione di occultamento di base imponibile, anche per effetto della deduzione illegittima di componenti negativi di reddito, comporta l’automatica valutazione della posizione fiscale dei singoli soci, nei confronti dei quali deve essere ribaltato, *pro quota*, il risultato dell’evasione perpetrata dalla società; al riguardo si richiama quanto indicato a proposito della presunzione di occulta distribuzione di utili nel precedente Capitolo 2, paragrafo 6.g., della presente Parte IV.

Infine, per la pianificazione delle verifiche nei confronti dei soggetti che optano per il regime della trasparenza in argomento, si richiamano, in quanto applicabili, le indicazioni riportate al precedente sottoparagrafo a.(3), relative alle evidenze nelle banche dati in uso al Corpo delle opzioni esercitate per la tassazione trasparente.

10. La tassazione consolidata di gruppo.

a. Profili generali e principali previsioni normative.

Tra gli istituti più significativi introdotti dalla riforma del regime di imposizione su reddito delle società, operata dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, va annoverato il cosiddetto “consolidato nazionale”, un regime di tassazione che consente, ai fini dell’IRES, la determinazione in capo ad un solo soggetto (società o ente commerciale), denominato “consolidante”, di un’unica base imponibile, corrispondente alla somma algebrica dei singoli redditi di ciascuna società rientrante nel c.d. “perimetro di consolidamento”.

Per chiarezza, va evidenziato che il “consolidato nazionale fiscale”, il cui ricorso è previsto su base opzionale, non determina il sorgere di un autonomo soggetto d’imposta e non trova fondamento nel bilancio consolidato redatto ai sensi del codice civile, mediante applicazione dei principi IAS/IFRS.

La tassazione del consolidato nazionale, analiticamente disciplinata dagli articoli da 117 a 129 del TUIR (come modificati dall’art. 8 del D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247 e dall’art. 1, comma 33, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244) e dal D.M. 9 giugno 2004, contenente le relative disposizioni applicative, sotto il profilo soggettivo si rivolge alla società o ente controllante e a ciascuna società controllata, rientranti tra i soggetti IRES di cui alle lettere a) e b) del primo comma dell’art. 73 del medesimo TUIR (ossia le società di capitali residenti e gli enti commerciali residenti), i quali optino congiuntamente per tale regime impositivo.

La società controllante può, peraltro, essere anche un soggetto non residente (ex art. 73, comma 1, lett. d) del TUIR), purché sia residente in un Paese con il quale vige un accordo per evitare la doppia imposizione ed eserciti nel territorio dello Stato un’attività d’impresa mediante stabile organizzazione, nel cui patrimonio sia compresa la partecipazione in ciascuna società controllata.

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 126 del TUIR e 4 del D.M. 9 giugno 2004, non possono optare per la tassazione di gruppo le società che hanno optato, in qualità di

partecipate, per la trasparenza fiscale di cui all'art. 115 del TUIR, nonché le società assoggettate a procedure concorsuali.

Il requisito del controllo richiesto dalla norma tributaria è più circoscritto rispetto alle norme civilistiche, nel senso che, ai sensi dell'art. 120 del TUIR, si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata al cui capitale sociale, o al cui utile di bilancio, la società o l'ente controllante partecipi direttamente o indirettamente per una percentuale superiore al 50 per cento.

Va evidenziato che, per espressa previsione normativa (art. 117, comma 3, del TUIR), permanendo il requisito del controllo, come sopra definito, l'opzione ha durata per tre esercizi sociali ed è irrevocabile.

Quanto agli effetti, l'art. 118 del TUIR prevede che l'esercizio dell'opzione comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti da considerare, quanto alle società controllate, per l'intero importo indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante; la stessa norma chiarisce che al soggetto controllante compete il riporto a nuovo della eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili, la liquidazione dell'unica imposta dovuta o dell'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo.

Sempre con riferimento all'opzione, va evidenziato che questa può essere esercitata da ciascun soggetto giuridico solo in qualità di controllante o solo in qualità di controllato e la sua efficacia è subordinata al verificarsi delle seguenti condizioni:

- identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante;
- esercizio congiunto dell'opzione da parte di ciascuna controllata e dell'ente o società controllante;
- elezione di domicilio da parte di ciascuna controllata presso la società o ente controllante ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione (peraltro, l'elezione di domicilio è irrevocabile fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento relativo all'ultimo esercizio il cui reddito è stato incluso nel consolidato);
- l'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle entrate entro il sedicesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente (tale opzione va effettuata in via telematica con le modalità prescritte dal D.M. 9 giugno 2004, su modello approvato dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 2 agosto 2004).

In relazione al termine per l'esercizio dell'opzione, occorre evidenziare che l'attuale testo normativo è quello risultante dalla modifica operata dall'art. 1, comma 33, lett. r) della L. n. 244/2007 mentre, in precedenza, l'opzione poteva essere esercitata entro il ventesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente; l'abbreviazione del termine è originata dall'esigenza di allineare la data di scadenza del versamento IRES con quella di esercizio dell'opzione per il consolidato nazionale.

Sempre con riferimento all'esercizio dell'opzione occorre, altresì, tenere in considerazione i Decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri 10 giugno 2004, 27 ottobre 2004 e 28 giugno 2005, ognuno dei quali ha disposto un differimento del termine legale per l'adempimento, relativamente alle pregresse annualità d'imposta.

Dall'esercizio congiunto dell'opzione per il consolidato scaturiscono specifici obblighi in capo ai soggetti che vi aderiscono, come di seguito evidenziato.

b. Obblighi in capo alle società controllate.

Per effetto del disposto normativo di cui all'art. 121 del TUIR, coordinato con le richiamate disposizioni applicative, ciascuna società controllata deve:

- presentare all'Agenzia delle Entrate la propria dichiarazione dei redditi nei modi e nei termini prescritti dal D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, senza liquidazione dell'imposta;
- trasmettere copia della dichiarazione di cui al punto precedente alla società consolidante, al fine di comunicare la determinazione del proprio reddito complessivo, delle ritenute subite, delle detrazioni e dei crediti d'imposta spettanti, nonché degli acconti versati;
- trasmettere in allegato al modello di dichiarazione il prospetto di cui all'art. 109, comma 4 del TUIR, con le indicazioni relative ai componenti negativi di reddito dedotti senza imputazione al conto economico, per i quali è prevista la deducibilità ex lege;
- fornire alla società controllante i dati relativi ai beni ceduti ed acquistati secondo il regime di neutralità fiscale di cui all'art. 123 del TUIR; quest'ultima disposizione è stata abrogata dall'art. 1, comma 33, lett. v), della L. n. 244/2007, con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007;
- fornire ogni necessaria collaborazione alla società controllante per consentire a quest'ultima l'adempimento degli obblighi che le competono nei confronti dell'Amministrazione finanziaria anche successivamente al periodo di validità dell'opzione.

c. Obblighi in capo alla società o ente controllante.

Ai sensi dell'art. 122 del TUIR, la comunicazione dell'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo comporta il trasferimento al consolidante degli obblighi di versamento dell'IRES, anche a titolo d'acconto; in aggiunta, la società o ente controllante deve presentare all'Agenzia delle Entrate, oltre alla propria dichiarazione annuale con la determinazione del proprio reddito imponibile, senza tuttavia liquidazione dell'IRES, la dichiarazione dei redditi del consolidato, calcolando il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato e procedendo alla liquidazione dell'imposta di gruppo.

Per completezza, si evidenzia che, prima dell'entrata in vigore dell'art. 1, comma 33, della L. n. 244/2007 (che ha modificato l'art. 122 e soppresso l'art. 123 del TUIR), al reddito complessivo globale il consolidante doveva applicare specifiche rettifiche di consolidamento relative:

- *ai dividendi*, mediante l'eliminazione dal reddito del consolidato della quota (5%) dei dividendi ricevuti, dalla consolidante e dalle altre consolidate, a seguito della distribuzione dei dividendi da parte delle società comprese nel perimetro del consolidato fiscale;
- *al sistema del cosiddetto pro-rata patrimoniale*, conseguenti alla indeducibilità degli interessi passivi connessa al regime della *participation exemption* (PEX), di cui si tratterà più diffusamente in seguito;
- *all'eliminazione delle plusvalenze sui beni trasferiti all'interno del gruppo*: in particolare detta rettifica derivava dall'opzione di far circolare, all'interno del gruppo, i beni diversi dalle merci o dalle partecipazioni soggette alla PEX, in regime di neutralità fiscale (ossia in continuità dei valori fiscali riconosciuti); in tale ipotesi, se nel bilancio della consolidante o della consolidata risultava l'iscrizione di una plusvalenza, la capogruppo doveva operare una variazione in diminuzione per l'importo pari a detta plusvalenza, la quale, di contro, non concorreva a formare il costo fiscale del cespite presso il cessionario.

Infine, specifiche disposizioni, contenute negli artt. 124 e 125 del TUIR, cui si rinvia per i dettagli, disciplinano il trattamento fiscale da applicare nei casi di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio, nonché nei casi di mancato rinnovo dell'opzione; dette disposizioni sono finalizzate anche al recupero delle agevolazioni fiscali fruite in virtù del consolidamento.

d. Disposizioni specifiche in tema di responsabilità e accertamento.

In tema di accertamento sulle società ed enti rientranti nel perimetro di consolidamento, va richiamata la disposizione di cui all'art. 17 del D.M. 9 giugno 2004, ai sensi della quale, ai fini dell'IRES, il controllo delle dichiarazioni presentate dalle società consolidate e dalla consolidante, riferite al proprio reddito complessivo, sono di competenza dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione è posto il domicilio fiscale dell'ente o delle società stesse alla data in cui è stata presentata la dichiarazione.

Per quanto concerne la dichiarazione dei redditi del consolidato, il controllo è di competenza dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale della consolidante alla data in cui è stata presentata la dichiarazione.

Le responsabilità fiscali, derivanti dall'esercizio dell'opzione per il consolidato nazionale, sono analiticamente delineate all'art. 127 del TUIR, secondo le seguenti regole.

La società consolidante è responsabile:

- per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione consolidata;
- per le somme dovute, con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di liquidazione e controllo (ex art. 36 bis e 36 ter del D.P.R. n. 600/73), riferita alle dichiarazioni dei redditi propria di ciascun soggetto che partecipa al consolidato;
- per l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale di cui alla dichiarazione consolidata;
- solidalmente per il pagamento di una somma pari alla sanzione dovuta da ciascuna società controllata, correlata alla maggiore imposta accertata in capo alla medesima.

Di contro, ciascuna società controllata che partecipa al consolidato è responsabile:

- solidalmente con l'ente o società controllante per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione consolidata, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile e per le somme che risultano dovute, con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di liquidazione e controllo (ex art. 36 bis e 36 ter del D.P.R. n. 600/73), in conseguenza della rettifica operata sulla propria dichiarazione dei redditi;
- per la sanzione correlata alla maggiore imposta accertata di cui al precedente alinea;
- per le sanzioni diverse da quelle di cui precedente alinea.

Va, peraltro, precisato che l'eventuale rivalsa della società o ente controllante nei confronti delle società controllate perde efficacia qualora il soggetto controllante ometta di trasmettere alla società controllata copia degli atti e dei provvedimenti entro il ventesimo giorno successivo alla notifica ricevuta anche in qualità di domiciliatario di quest'ultima.

e. Indicazioni operative.

Nel richiamare, in quanto applicabili, le disposizioni operative di cui alla Circolare 221000 datata 8 luglio 2005 del Comando Generale – III Reparto Operazioni, si evidenzia preliminarmente che, per agevolare la preventiva individuazione delle società ed enti che abbiano optato per la tassazione in regime di consolidato nazionale, possono essere utilmente interrogate le seguenti banche dati in uso ai reparti:

- terminale 3270 e applicazione AT WEB – banca dati “Serpico”, i quali forniscono immediata evidenza della presentazione del bilancio consolidato da parte del

consolidante (per tale soggetto risulta, infatti, compilato il campo relativo al bilancio consolidato nella maschera generale delle dichiarazioni presentate); per quanto concerne le società consolidate, specifica menzione di tale qualità è rilevabile dall'interrogazione eseguita sulla specifica dichiarazione presentata (in particolare, sul frontespizio della stessa viene inserita la dicitura "consolidata");

- applicazione AT WEB – banca dati "SRD"; in particolare, inserendo i dati relativi ad un qualsiasi soggetto, per ogni annualità disponibile, è possibile immediatamente riscontrare l'eventuale esercizio dell'opzione in qualità di "consolidante" o "consolidato", nonché prendere immediata visione dell'intero perimetro del consolidamento.

Utilizzando la medesima banca dati con le opportune chiavi di ricerca, è altresì possibile, per ogni anno d'imposta disponibile, acquisire l'elenco dei soggetti aventi sede nel circondario di uno specifico ufficio dell'Agenzia delle Entrate, nonché di ogni Direzione Regionale, i quali hanno presentato la dichiarazione in qualità di controllanti e, per ciascuno di essi, visualizzare l'elenco delle società consolidate con l'indicazione degli specifici dati reddituali confluiti nel consolidato (ivi compreso l'utilizzo di eventuali perdite pregresse *ante* consolidato).

Quanto ai profili più strettamente operativi, ferma restando l'esigenza, in sede di attività ispettiva, di adottare le metodologie di controllo corrispondenti alla tipologia del soggetto esaminato, avendo riguardo alle specifiche fonti di innesco e al particolare settore economico in cui lo stesso si colloca, giova in questa sede richiamare alcuni aspetti sui quali è opportuno concentrare l'attenzione, attinenti ai rapporti finanziari e commerciali che si sviluppano all'interno del perimetro del consolidamento.

Detti rapporti rilevano per i potenziali profili elusivi, connessi alla previsione di cui all'art. 118, comma 2 del TUIR, in base alla quale le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo possono essere utilizzate solo dalle società cui si riferiscono.

Al fine di aggirare tale divieto, specifiche pianificazioni fiscali di gruppo potrebbero prevedere l'inserimento nel perimetro di consolidamento di società, anche aventi carattere eterogeneo, quanto a oggetto sociale, rispetto all'attività tradizionalmente e storicamente svolta dal gruppo, ma appetibili per l'ingente carico di perdite fiscali pregresse; con operazioni commerciali sostanzialmente riconducibili alla tipologia del "*transfer pricing interno*", esaminate più diffusamente al Capitolo 10 della presente Parte IV, può risultare quanto mai agevole "trasferire" quote ingenti di reddito sulla posizione individuale di tali soggetti, al fine di procederne al totale o parziale abbattimento, tramite la compensazione con le perdite pregresse.

Tali abusi possono essere contrastati secondo i generali approcci ispettivi di carattere antielusivo, oggetto di analitico esame nel citato Capitolo 10 della presente Parte IV.

Rinviando, infine, per gli aspetti più prettamente procedurali, alle disposizioni sulla competenza all'esecuzione dell'attività di verifica nei confronti di soggetti che hanno aderito alla tassazione consolidata, riportate al Capitolo 2, paragrafo 3.a. della Parte I, si richiama l'esigenza, attesi i profili di responsabilità delineati al precedente sottoparagrafo d. in capo alla società consolidante e alle singole consolidate, di procedere alla notifica degli atti redatti al termine dell'attività ispettiva nei confronti del soggetto consolidato, anche al relativo consolidante; la stessa procedura sarà adottata anche in senso inverso qualora, nell'ambito di una verifica condotta nei confronti della società consolidante, vengano effettuate riprese a tassazione eventualmente riconducibili ad irregolarità e/o inadempimenti imputabili alla situazione reddituale di uno o più dei soggetti consolidati.

f. Il consolidato mondiale: cenni.

Il ricorso all'istituto del consolidato mondiale, la cui disciplina è contenuta negli artt. da 130 a 142 del TUIR, a differenza del consolidato nazionale, si è rivelato assai scarso, verosimilmente a causa della particolare rigidità dei requisiti di accesso, che ne hanno determinato un basso livello di appetibilità; infatti, a tale forma di tassazione possono

aderire gli stessi enti e società cui è consentita l'opzione per il consolidato nazionale i quali, tuttavia, presentino ulteriori requisiti, ovvero siano:

- quotati in borsa;
- controllati esclusivamente dallo Stato o da altri enti pubblici, da persone fisiche residenti che non si qualificano a loro volta, tenendo conto delle partecipazioni possedute da loro parti correlate, quali soggetti controllanti di altra società o ente commerciale residente o non residente.

Va, peraltro, precisato che la società controllante che esercita l'opzione per il consolidato mondiale non può, quale controllata, esercitare anche l'opzione per il consolidato nazionale (cfr. art. 130, comma 4 del TUIR).

Sempre sotto il profilo soggettivo, possono essere "consolidate" le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica non residenti, le cui azioni, quote, diritti di voto e di partecipazione agli utili sono posseduti, direttamente o indirettamente dal soggetto controllante per un percentuale superiore al 50 per cento.

Con l'esercizio dell'opzione per il consolidato mondiale, al soggetto controllante nazionale vengono imputati per trasparenza i redditi e le perdite di tutte le controllate estere in proporzione alla quota di partecipazione complessiva (costituita dalla somma delle quote di partecipazione possedute per il tramite dell'eventuale catena societaria di controllo): redditi e perdite delle controllate estere devono essere ricalcolati in base alle norme tributarie nazionali, nonché rettificati in base alle specifiche disposizioni di cui all'art. 134 del TUIR.

La società controllante, effettuando la somma algebrica del proprio imponibile e di quelli delle controllate estere, determina il reddito imponibile complessivo relativamente al quale calcola l'imposta corrispondente; da quest'ultima, oltre alle detrazioni, alle ritenute ed ai crediti d'imposta relativi al soggetto controllante, sono ammesse in detrazione le imposte sul reddito pagate all'estero a titolo definitivo.

L'opzione per il consolidato mondiale è vincolante per almeno cinque esercizi della controllante ed eventuali rinnovi sono validi per altri tre esercizi.

L'efficacia dell'opzione è, altresì, subordinata alle seguenti ulteriori condizioni:

- il suo esercizio deve avvenire relativamente a tutte le controllate non residenti, salva la possibilità di ottenere, in sede di interpello ex art. 11 della Legge 27 agosto 2000, n. 212, l'esclusione delle società controllate di dimensioni non rilevanti, residenti nei Paesi della c.d. "white list", di cui all' art. 168 bis del TUIR, inserito dall'art. 1, comma 83 della L. n. 244/2007, per la quale maggiori indicazioni sono contenute nella Parte VI della presente istruzione;
- identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante, salvo nel caso in cui questa coincidenza non sia consentita dalle legislazioni locali;
- revisione dei bilanci del soggetto controllante residente, delle società controllate residenti della catena di controllo societaria e di quelle non residenti, da parte dei soggetti iscritti all'albo Consob previsto dal D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58;
- attestazione rilasciata da ciascuna società controllata non residente dalla quale risulti il consenso alla revisione del proprio bilancio, nonché l'impegno a fornire al soggetto controllante la collaborazione necessaria per la determinazione dell'imponibile e per adempiere entro un periodo non superiore a 60 giorni dalla loro notifica alle richieste dell'Amministrazione finanziaria.

Quale ulteriore condizione per l'utilizzo del regime di tassazione in argomento, è previsto il ricorso da parte della controllante, nel primo anno di esercizio dello stesso, all'istituto dell'interpello di cui al citato art. 11 della L. n. 212/2000, al fine di verificare la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione; nella richiesta formulata dall'interpellante

vanno, tra l'altro, elencate le imposte relativamente alle quali verrà richiesto il credito per i redditi prodotti all'estero, di cui all'art. 165 del TUIR.

Specifiche disposizioni (artt. 137, 138 e 139 del TUIR) disciplinano il trattamento fiscale da applicare nei casi di interruzione prematura della tassazione di gruppo, nonché nei casi di mancato rinnovo dell'opzione.

Quanto ai profili di interesse più strettamente operativi, giova menzionare il disposto dell'art. 134, comma 2, del TUIR, in base al quale non rilevano le perdite delle controllate non residenti relative agli esercizi precedenti l'esercizio dell'opzione per il consolidato mondiale.

Alla luce della corretta applicazione di quest'ultima norma, di chiara natura antielusiva, si rinvia alle considerazioni effettuate al precedente sottoparagrafo e., in relazione alle possibili pratiche di pianificazione fiscale di gruppo che prevedano l'inserimento nel perimetro di consolidamento mondiale di società non residenti con un carico di perdite pregresse particolarmente rilevante, da compensare con i redditi maturati dalle stesse nel periodo di vigenza del consolidamento; peraltro, tali pratiche elusive possono essere efficacemente contrastate grazie alle specifiche norme in materia di *transfer pricing*, di cui al combinato disposto degli art. 110, commi 2 e 7 e art. 9 del TUIR, illustrate nel dettaglio, parimenti, nella Parte VI della presente istruzione.

Da ultimo, si segnala che specifiche informazioni in relazione alle società che hanno optato per il consolidato mondiale possono essere acquisite mediante interrogazioni alle medesime banche dati di cui al precedente sottoparagrafo e..

CAPITOLO 4
IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO
DELL'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

1. Lineamenti essenziali della disciplina dell'IRAP.

a. Profili generali.

Il D.Lgs. 15.12.1997, n. 446, ha istituito e disciplinato l'imposta regionale sulle attività produttive esercitate nel territorio delle regioni, avente carattere reale ed indeducibile dalle imposte sul reddito; l'imposta è entrata in vigore dal 1 gennaio 1998 e, con la sua introduzione, sono stati soppressi l'imposta locale sui redditi (ILOR), l'imposta comunale sull'esercizio di imprese arti e professioni (ICIAP), l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, la tassa di concessione governativa sulla partita IVA, il contributo per il servizio sanitario nazionale (contributo SSN), i contributi per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi, i contributi per l'assistenza di malattia ai pensionati, la tassa di concessione comunale.

La L. n. 244/2007, Legge Finanziaria per il 2008, ha significativamente modificato la relativa disciplina, introducendo due importanti novità, quali, in estrema sintesi, la riqualificazione del tributo da erariale a tributo proprio delle regioni ed un nuovo sistema di determinazione della base imponibile, con l'intento dichiarato di semplificazione e di separarne la disciplina applicativa e dichiarativa da quella concernente le imposte sui redditi.

L'art. 1, comma 43, della legge citata, prevede infatti che l'IRAP assume la natura di tributo proprio della Regione e, a decorrere dal 1° gennaio 2009, è istituita con Legge regionale; inoltre, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la relativa dichiarazione annuale non sarà più presentata in forma unificata, ma dovrà essere presentata direttamente alla Regione o alla Provincia autonoma di domicilio fiscale del soggetto passivo.

b. Il presupposto dell'imposta.

Il presupposto oggettivo dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione od allo scambio di beni, ovvero alla prestazione di servizi; nel caso di società ed enti, compresi quelli delle amministrazioni dello Stato, costituisce presupposto d'imposta l'esercizio di qualsiasi attività.

Per quanto concerne l'applicazione del tributo agli esercenti un lavoro autonomo, la risoluzione n. 326/E del 14 novembre 2007 dell'Agenzia delle Entrate, facendo riferimento alla giurisprudenza che si è espressa in ordine alla necessità, a tal fine, della sussistenza del requisito dell'organizzazione rispetto a detti soggetti, ha:

- citato la sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 2001 e la precedente risoluzione della stessa Agenzia n. 32 del 31 gennaio 2002, emessa a seguito della menzionata pronuncia, in cui è stato affermato che "la sussistenza, anche minima, del requisito dell'organizzazione costituisce una connotazione tipica dell'attività di lavoro autonomo" e che "la mancanza di tale requisito può ravvisarsi soltanto nelle attività di lavoro autonomo svolte in via occasionale e nelle attività di collaborazione coordinata e continuativa, il cui tratto distintivo, rispetto all'attività di lavoro autonomo, consiste nell'essere svolte senza impiego di mezzi propri";
- richiamato le principali sentenze emesse sul punto dalla Corte di Cassazione (fra cui quelle del 16 febbraio 2007, nn. 3674, 3676 e 3677), secondo le quali, da un lato, non può ritenersi autonomamente organizzata l'attività per la quale il contribuente si avvale di mezzi personali e materiali che costituiscono un mero ausilio della sua attività personale e, dall'altro, il requisito dell'autonoma organizzazione (il cui accertamento spetta in definitiva al giudice di merito), ricorre quando il contribuente sia il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altri

ed “impieghi beni strumentali (mobili diversi dagli strumenti indispensabili per l’esercizio dell’attività ovvero immobili, a qualsiasi titolo posseduti) eccedenti il minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui”.

Ulteriori indicazioni in ordine all’applicazione del tributo agli esercenti arti e professioni sono contenuti nella circolare dell’Agenzia delle Entrate n.45/E del 13 giugno 2008, cui si rinvia per un esame dei profili di dettaglio.

c. Soggetti passivi.

Ai sensi dell’art. art. 3 del D.P.R. n. 446/97, sono soggetti passivi del tributo tutti gli esercenti le attività che realizzino il presupposto impositivo dello stesso, quali, le società di capitali, di persone ed equiparate, le persone fisiche esercenti attività commerciali, le persone fisiche, le società semplici ed equiparate, gli esercenti attività di lavoro autonomo ed anche le amministrazioni pubbliche; lo stesso articolo esclude la soggettività dei fondi comuni d’investimento, dei fondi pensione e dei GEIE.

d. Base imponibile.

(1) Le regole di determinazione fino all’esercizio in corso al 31 dicembre 2007.

L’imposta si applica sul valore della produzione netta prodotta nel territorio della singola Regione o Provincia autonoma; nel caso di attività esercitata nel territorio di più regioni, occorre ripartire la base imponibile in proporzione alle retribuzioni spettanti al personale addetto con continuità a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, operanti nel territorio di ciascuna regione o provincia autonoma.

Secondo la disciplina da applicare fino all’esercizio dianzi indicato, la base imponibile IRAP è data dal valore della produzione netta derivante dall’attività esercitata nel territorio della regione, determinata tenuto conto dei criteri indicati dal TUIR ai fini della normativa IRES.

Il valore della produzione è la risultanza della differenza tra la somma delle voci classificate nel valore della produzione di cui al primo comma lett. A), dell’art. 2425 del codice civile e la somma di quelle classificabili nei costi della produzione di cui alla lett. B), del medesimo comma, ad esclusione delle perdite su crediti e delle spese per il personale dipendente; la disposizione opera anche per i soggetti non tenuti alla redazione del bilancio.

I singoli componenti della base imponibile, ai sensi dell’art. 11 bis del D.Lgs. n. 446/97, devono essere assunti per l’importo fiscale riconosciuto dalle norme del TUIR; non sono deducibili i costi relativi al personale e i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale, i costi per le collaborazioni coordinate e continuative, gli utili spettanti all’associato in partecipazione che assumano la natura di lavoro autonomo, esclusi quelli attribuiti ad un associato a sua volta imprenditore.

In linea generale, non sono computabili nella base imponibile i proventi ed oneri straordinari – ad eccezione delle plusvalenze e minusvalenze derivanti dall’alienazione di beni strumentali a seguito di sostituzione fisiologica dei cespiti, conseguenti al deperimento economico/tecnico da questi subito nella normale attività dell’impresa – i proventi ed oneri finanziari – inclusi gli interessi impliciti sui canoni di locazione finanziaria – le rettifiche di valore su attività finanziarie.

(2) Le regole di determinazione dall’esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

La Legge Finanziaria 2008 ha stabilito che, a partire dall’esercizio dianzi indicato, la base imponibile IRAP, comunque coincidente con il valore della produzione netta, deriva per intero dai dati di bilancio; la legge menzionata ha infatti integralmente abrogato l’art. 11 bis del D.Lgs. n. 446/97 – che, come dianzi accennato, richiedeva che

i diversi componenti della base imponibile dovessero essere assunti per l'importo fiscale riconosciuto dalle norme del TUIR – ed è stato completamente riscritto l'art. 5 dello stesso D. Lgs.

In particolare, tale ultima, novellata disposizione, prevede che per le imprese che redigono il bilancio secondo le prescrizioni del codice civile, la base imponibile sarà determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 c.c., con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), costi per il personale, 10), ammortamenti e svalutazioni, lettere c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni, d) svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide, 12) accantonamenti per rischi ed oneri e 13) altri accantonamenti, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

Al comma 2, l'art. 5 aggiunge che, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la base imponibile sarà determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle del codice civile.

Per effetto di dette previsioni, quindi, la base imponibile IRAP si sgancia completamente dalle regole di determinazione dei componenti positivi e negativi del reddito d'impresa, come disciplinate dal TUIR ai fini dell'applicazione dell'IRES, assumendo a fondamento del calcolo direttamente i valori derivanti dal bilancio d'esercizio, sia se compilato in base ai principi contabili nazionali, sia se redatto in base a quelli internazionali; vengono pertanto eliminate, ai fini IRAP, le differenze tra utile di bilancio e reddito d'esercizio fiscalmente rilevante.

Al riguardo, appare utile rammentare che l'applicazione del cosiddetto principio del "doppio binario" fra risultato di bilancio e base imponibile, che caratterizza ancora la normativa IRES (sebbene, come si è accennato al Capitolo 3, in misura minore rispetto al passato), determina alcune differenze tra il risultato "prima" delle imposte, stabilito secondo i criteri civilistici ed il reddito imponibile derivante dall'applicazione della normativa tributaria; queste differenze possono essere temporanee, quando la componente reddituale partecipa per intero alla determinazione della base imponibile ma in maniera differenziata nel tempo, essendo "ripartita" in quote tra più annualità (dando luogo alla cosiddetta "fiscalità differita"), ovvero permanenti, che, contrariamente alle prime, non generano differenze fiscali, poiché gli elementi positivi o negativi tratti dal bilancio d'esercizio vengono definitivamente espunti dal computo della base imponibile.

Il principio del "binario unico" che, in base alle modifiche normative dianzi indicate, è stato adottato per l'IRAP, elimina sostanzialmente le differenze permanenti, per cui talune componenti del conto economico che con la precedente normativa, ispirata al "doppio binario", erano espunte dal computo della base imponibile IRAP, ora divengono pienamente rilevanti.

Più in dettaglio, ancorché a titolo esemplificativo:

- vengono meno tutti i limiti stabiliti dagli art. 164 TUIR relativamente alla deduzione delle spese e degli altri componenti relativi ai mezzi di trasporto utilizzati nell'esercizio d'impresa, arti e professioni ricompresi nelle voci B 10) lett. a) relativamente agli ammortamenti, B 7) per i consumi e B 8) per le spese di noleggio;
- vengono meno i limiti agli ammortamenti contemplati nell'art. 102 TUIR, inclusi il rispetto dei coefficienti di ammortamento stabiliti con decreto ministeriale, relativamente alla voce B 10), lett. a);
- saranno completamente deducibili le spese di manutenzione ex art. 102, comma 6. TUIR, che confluiscono prevalentemente nelle voci B 7) per servizi o B 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
- le liberalità erogate, classificate alla voce B 14) del conto economico, saranno sempre deducibili, a differenza di quanto indicato all'art. 100, comma 4, TUIR;

- le spese di rappresentanza saranno completamente deducibili, anche a prescindere dai limiti previsti ai fini dell'imposizione diretta.

L'adozione dei valori di bilancio determina altresì, come ulteriore conseguenza, che anche per i criteri di imputazione a periodo dovrà farsi riferimento a quelli civilistici, per cui, ad esempio, le imposte e tasse diverse da quelle sul reddito che confluiscono nella voce B 14) del conto economico, saranno deducibili nell'esercizio di competenza e non in quello in cui avviene il pagamento, come previsto dall'art. 99, comma 1, TUIR, così come per i contributi ad associazioni sindacali e di categoria secondo quanto previsto al comma 3 dello stesso articolo.

Peraltro, per esplicita previsione normativa, resta ferma la indeducibilità di alcuni componenti che tradizionalmente non rientrano nel computo della base imponibile IRAP; si tratta di tutti i costi per prestazioni di lavoro dipendente ed assimilato (collaboratori a progetto e per amministratori o revisori non professionisti), i compensi per attività commerciali, per prestazioni di lavoro autonomo occasionali e per obblighi di fare non fare o permettere a prescindere dalla loro classificazione a conto economico, gli utili spettanti ad associati in partecipazione con apporto di solo lavoro e le perdite su crediti.

Una ulteriore novità rispetto al passato è la previsione della indeducibilità dell'ICI.

Particolari norme sono poi dettate per:

- le società di persone e le imprese individuali, che se in contabilità ordinaria possono optare per la determinazione della base imponibile secondo le regole proprie delle società ed enti commerciali (nuovo art. 5 bis del D.Lgs. n. 446/97);
- le banche e gli altri enti e società finanziarie (art. 6 del D.Lgs. n. 446/97);
- le imprese di assicurazione (art. 7 del D.Lgs. n. 446/97);
- le persone fisiche e le società semplici esercenti arti e professioni (art. 8 del D.Lgs. n. 446/97);
- i produttori agricoli titolari di reddito agrario (art. 9 del D.Lgs. n. 446/97);
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 10 del D.Lgs. n. 446/97);
- le amministrazioni pubbliche (art. 10 bis del D.Lgs. n. 446/97).

Relativamente alle particolarità che riguardano talune delle predette categorie, è importante evidenziare che la nuova impostazione generale che fa derivare direttamente dal bilancio la base imponibile dell'IRAP non si applica all'intera platea dei soggetti passivi dell'imposta, essendone esclusi non solo i soggetti che non si qualificano come imprenditori commerciali (quali gli enti non commerciali e le amministrazioni pubbliche, relativamente alle attività istituzionali da essi svolte), ma anche le persone fisiche e le società di persone, per le quali le regole di determinazione rimangono pressoché analoghe a quelle vigenti prima delle modifiche apportate dalla L. n. 244/2007; in particolare:

- il novellato art. 8 del D.Lgs. n. 446/97, prevede che per le *persone fisiche, le società semplici* e quelle ad esse equiparate, *esercenti arti e professioni*, la base imponibile debba essere determinata dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti all'attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente, sottolineando come tutti i componenti debbano essere assunti così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi;
- il nuovo art. 5 bis dello stesso decreto, per le *società in nome collettivo e in accomandita semplice* e quelle ad esse equiparate, nonché per le *persone fisiche*

esercenti attività commerciali, mantiene un sistema di determinazione della base imponibile IRAP sostanzialmente simile a quello previgente in base al quale i componenti positivi e negativi del valore della produzione continuano ad essere assunti nell'imponibile IRAP in aderenza alle regole di determinazione del reddito d'impresa contenute nel TUIR.

Il mantenimento del precedente sistema nei confronti delle imprese costituite in forma di società personali o individuale nasce da esigenze di semplificazione e si spiega, evidentemente, anche in considerazione del fatto che esse, ricorrendone le condizioni, sono dispensate dalla tenuta di scritture contabili ordinarie e, quindi, dalla redazione di un bilancio da cui trarre i componenti positivi e negativi del valore della produzione da assumere ai fini IRAP.

L'art. 5 bis consente, tuttavia, a queste imprese, anche di esercitare l'opzione per la determinazione della base imponibile dell'imposta in parola secondo le stesse regole delle società di capitali a condizione che – per obbligo o per scelta – adottino un regime di contabilità ordinaria.

Il regime dell'art. 5, previsto per le società di capitali ed enti equiparati, infatti, potrebbe risultare, per certi aspetti, più vantaggioso in ragione del fatto che esso consente, ad esempio, di assumere componenti negativi del valore della produzione imputati al conto economico dell'esercizio in misura anche superiore a quella ammessa dalla disciplina fiscale del TUIR; per converso, sotto altri aspetti – ad esempio riguardo alle plusvalenze realizzate su immobili non strumentali all'esercizio dell'impresa – potrebbe essere il regime dell'art. 5 bis ad offrire maggiori vantaggi.

L'opzione di cui si è detto in precedenza deve essere comunicata secondo le modalità stabilite dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 marzo 2008 ed è irrevocabile per un triennio.

Conclusivamente, si evidenzia che le indicazioni di dettaglio relative alla nuova modalità di determinazione della base imponibile IRAP per le società personali e gli imprenditori individuali, ai sensi dell'art. 5 bis del D. Lgs. n. 446 del 1997, sono state dettate dall'Agenzia delle Entrate con circolare n. 60/E del 28 ottobre 2008.

2. Indicazioni operative.

a. *Precisazioni preliminari.*

Le modifiche dianzi illustrate rappresentano senz'altro una svolta di carattere epocale e di particolare significato sistematico, in quanto l'IRAP, sganciandosi completamente dall'IRES – quanto meno relativamente ai soggetti per il quale il nuovo sistema si applica integralmente – è infatti divenuto l'unico tributo applicato ad attività commerciali la cui base imponibile deriva per intero dai dati di bilancio; tuttavia, non viene modificata l'essenza dell'imposta, che continua comunque ad essere ancorata all'individuazione del valore della produzione netta quale indice di capacità contributiva, corrispondente alla differenza tra il valore della produzione e i costi della produzione (compresi gli ammortamenti), senza tener conto dei costi del lavoro, delle svalutazioni e accantonamenti, dei risultati della gestione finanziaria e della gestione straordinaria.

L'attività ispettiva, pertanto, dal punto di vista analitico – normativo, va in ogni caso orientata al riscontro delle corrette modalità di determinazione delle voci di bilancio che concorrono alla formazione del valore della produzione e di quelle relative ai costi della produzione stessa, verificando che non siano state portate in deduzione componenti di costo escluse dalla normativa.

Al riguardo, però, un importante aspetto discende dal contenuto dell'art. 11, comma 4, che, anche nel testo del D.Lgs. n. 446/97 antecedente alle modifiche dianzi esposte, richiede che, indipendentemente dalla collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione siano accertati in ragione della loro corretta classificazione; con le modifiche anzidette, la norma è stata sostanzialmente trasfusa e

resa più incisiva nell'art. 5, comma 5, nuova formulazione, aggiungendo che l'accertamento dei valori è effettuato secondo i criteri di *corretta* qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa.

Tale ultima espressione rende possibile, anche in sede di verifica, riscontrare che le regole di contabilizzazione previste dai principi contabili utilizzati dall'impresa siano state correttamente applicate.

b. Le principali voci da considerare nell'attività ispettiva.

Premesso quanto precede, l'attività ispettiva dovrà prendere in considerazione le seguenti voci del conto economico:

- A) *Valore della produzione*, al fine di verificare se sia stata omessa la contabilizzazione di eventuali componenti positivi di reddito;
- B 6) *Costo per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci*, per verificare che non siano stati contabilizzati costi la cui deducibilità è esclusa dalla norma;
- B 7) *Costi per servizi*.

Anche in questo caso occorre riscontrare l'eventuale inclusione di oneri non deducibili, per esempio costi per vitto e alloggio di dipendenti in trasferta, ovvero oneri bancari indeducibili, quali per esempio le spese di istruttorie di mutuo.

In tale contesto, particolare attenzione va riservata alla possibile esistenza di fenomeni di intermediazione di manodopera, che si concretizzano, sostanzialmente, con la stipula di contratti simulati d'appalto che dissimulano rapporti di lavoro dipendente: in questo caso i costi sostenuti in relazione ai contratti di appalto o subappalto non genuini devono essere ricondotti, per l'effettivo datore di lavoro, tra quelli di cui all'art. 95 del TUIR, alla voce B 9) "Costi Per il personale" del bilancio d'esercizio, indeducibili ai fini IRAP e non tra quelli di cui alla voce "B7) Costi per servizi", deducibili invece ai fini IRAP;

- B 8) *Costi per godimento beni di terzi*; in questa voce, ad esempio, confluiscono i canoni di locazione dei beni acquisiti in leasing che, per le imprese che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali, sono comprensivi degli interessi impliciti, non deducibili ai fini IRAP.
- B 14) *Oneri diversi di gestione*; in questa voce, per esempio, è contabilizzata l'ICI, che con la nuova normativa è indeducibile;
- E) *Proventi ed oneri straordinari*.

Sebbene questa voce sia esclusa dalla determinazione della base imponibile tanto nella vecchia, quanto nella nuova formulazione della norma, la stessa va comunque attenzionata nel corso dell'attività ispettiva, soprattutto per verificare la corretta osservanza del principio di correlazione, (contenuto nell'art. 11, comma 3, vecchia formulazione e nell'art. 5, comma 4, nuova formulazione), secondo il quale i componenti positivi e negativi classificati in voci del conto economico diverse da quelle espressamente indicate per la determinazione della base imponibile, concorrono alla formazione della stessa se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.

Si considerino, ad esempio, i resi o gli sconti riferiti a vendite di precedenti esercizi classificati nella voce E 21) del conto economico; per effetto del citato principio, tali componenti straordinarie rilevano ai fini della determinazione della base imponibile Irapp.

Inoltre, per quanto di possibile interesse nel quadro dell'attività ispettiva, si pone in evidenza che:

- l'adozione del principio di integrale derivazione della base imponibile IRAP dalle risultanze di bilancio, comporta una importante novità per quanto concerne il trattamento ai fini IRAP del leasing finanziario.

Infatti, venendo meno il rispetto dei limiti temporali imposti dall'art. 102, comma 7, del TUIR, è possibile dedurre interamente i canoni di locazione, se imputati a conto economico, a prescindere dalla durata del contratto, diversamente da quanto consentito ai fini delle imposte dirette.

Inoltre, è stata ribadita la indeducibilità della quota degli interessi dei canoni di locazione finanziaria, ma facendo riferimento per la loro quantificazione all'ammontare che si desume dal contratto, privilegiando in tal modo la sostanza economica dell'operazione; si potranno quindi determinare differenze fra *"imprese IAS"* e *"imprese non IAS"*, in quanto, per le prime, la deducibilità sarà subordinata esclusivamente al periodo di ammortamento del bene, generalmente più lungo della durata contrattuale del leasing.

Dal punto di vista del trattamento fiscale, per le *"imprese non IAS"*, sarà necessario procedere a variazioni in aumento pari all'ammontare degli interessi contrattuali, in quanto i canoni di locazione confluiscono al lordo degli interessi nella voce B. 8) "Costi per godimento beni di terzi", del Conto economico che concorre per intero alla determinazione della base imponibile; al contrario nessuna variazione sarà necessaria in caso di adozione degli IAS, in quanto gli interessi confluiscono nella voce C) 17), che non concorre alla determinazione della base imponibile IRAP;

- con le modifiche più volte in precedenza richiamate, all'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 446/97 è stata introdotta la previsione secondo la quale le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione.

Rispetto alla precedente formulazione, le plusvalenze e minusvalenze ordinarie (contabilizzate nelle voci A5) e B14)) concorrono comunque alla determinazione della base imponibile, con la differenza che occorre prestare molta attenzione alla classificazione della componente straordinaria nella corretta voce di bilancio.

Le plusvalenze straordinarie iscritte nella voce E) del conto economico, non rientrano comunque nella base imponibile, ma, contrariamente a quanto previsto dal precedente regime, le plusvalenze e le minusvalenze da cessioni di immobili "patrimonio" concorrono alla formazione della base imponibile; si tratta, in generale, delle unità immobiliari classificate nelle categorie catastali A, esclusi gli A10 (uffici e studi privati);

- per quanto riguarda gli ammortamenti dei beni immateriali, la nuova formulazione dell'art. 5, al comma 3, ultimo capoverso, sancisce che sono comunque ammesse in deduzione le quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e a titolo di avviamento in misura non superiore a un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione a conto economico; si tratta di una disposizione in parziale controtendenza rispetto al principio di diretta derivazione dal risultato di bilancio, che pervade l'intera riforma dell'IRAP.

Le motivazioni di questa scelta appaiono più chiare rapportando la norma in esame alla previsione del nuovo comma 3 bis dell'art. 103 del TUIR; si tratta infatti di due disposizioni sostanzialmente correlate, introdotte per evitare penalizzazioni ai soggetti che redigono il bilancio in base agli IAS.

Infatti questa tipologia di contribuenti, in presenza di attività immateriali a vita utile indefinita, non effettua ammortamenti e, in assenza di questa disposizione, non avrebbe potuto fruire delle deduzioni di cui al contrario godono coloro che redigono il bilancio in base alle norme del codice civile; più in dettaglio dette imprese, ai fini IRAP, non avrebbero neanche potuto dedurre eventuali svalutazioni che confluiscono nella voce B – 10) – c) "Altre svalutazioni delle immobilizzazioni", atteso che, come già detto, detta voce non concorre alla determinazione della base imponibile.

Il legislatore, pertanto, ha scelto la via della neutralità del trattamento fiscale tra i diversi contribuenti, annullando eventuali disparità di trattamento.

c. Le fasi del controllo.

In via preliminare, il controllo deve essere teso alla verifica della sussistenza del presupposto d'imposta, soprattutto nel caso in cui l'attività ispettiva sia rivolta nei confronti di lavoratori autonomi.

Per quanto concerne gli esercenti un lavoro autonomo, tenuto conto delle incertezze in ordine alla ricorrenza del requisito dell'organizzazione e delle indicazioni della giurisprudenza e della prassi, di cui è cenno al paragrafo 1.b., si ritiene che il controllo sulla corretta applicazione della normativa IRAP riguardi comunque tutti gli esercenti in argomento, con la sola eccezione delle attività di lavoro autonomo svolte in via occasionale e delle attività di collaborazione coordinata e continuativa svolte senza impiego di mezzi propri; eventuali diverse determinazioni circa la ricorrenza del presupposto d'imposta nei riguardi degli artisti e professionisti oggetto di rilievi ai fini IRAP da parte dei verificatori, saranno autonomamente assunte dai competenti Uffici dell'Agenzia delle Entrate.

Per quanto concerne, poi, le altre fasi del controllo:

- resta ferma la generale necessità, in analogia a quanto indicato al precedente Capitolo 3, paragrafo 5., di riscontrare l'inerenza delle componenti di costo o degli altri oneri, deducibili secondo la specifica normativa in tema di IRAP, rispetto all'attività d'impresa o di lavoro autonomo in concreto esercitata;
- per le componenti positive del valore della produzione – di cui dovrà comunque essere riscontrata la completezza di tutte quelle effettivamente sussistenti – nonché per le componenti negative di cui si sia riscontrata l'inerenza e che non siano escluse dalla formazione della specifica base imponibile, occorre poi procedere, con riferimento ai periodi d'imposta a partire, sostanzialmente, dal 2008, in maniera diversa a seconda del regime fiscale a cui il contribuente sottoposto a ispezione, rientra ai fini del particolare tributo.

A quest'ultimo proposito, occorre distinguere:

- *nelle attività ispettive svolte nei confronti dei soggetti nei cui riguardi si applica integralmente il nuovo sistema di derivazione della base imponibile dal bilancio (sostanzialmente, le società di capitali), per cui i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa:*
 - . è necessario che i verificatori riscontrino che detti criteri siano stati correttamente adottati, fatta ovviamente salva l'osservanza di quelle regole – in realtà, molto limitate – volte a correggere parzialmente, per talune specifiche voci, la diretta rilevanza fiscale di detti criteri;
 - . di conseguenza, a differenza della procedura ispettiva generalmente adottabile per i periodi d'imposta antecedenti a quello di entrata in vigore delle nuove disposizioni, il riscontro analitico – normativo ai fini IRAP, quanto meno in via generale, non può essere sviluppato “di pari passo” con quello ai fini delle imposte sui redditi, nel senso che le risultanze di questo non possono più essere, più o meno, “automaticamente” trasfuse ai fini IRAP.

Infatti:

- . relativamente alle “imprese non IAS”:
 - .. ai fini delle imposte sui redditi, queste devono comunque apportare al risultato civilistico le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti alle disposizioni del TUIR, che devono essere dalle stesse osservate e rispettate;

- .. ai fini IRAP, invece, la base imponibile fiscalmente rilevante è data dalla somma algebrica delle diverse voci così come qualificate, temporalmente imputate e classificate in base alla corretta applicazione dei principi contabili nazionali, senza alcuna necessità di osservare le regole dettate dal TUIR, per le voci medesime;
- . relativamente alle “imprese IAS”:
 - .. ai fini delle imposte sui redditi, pur essendo parimenti stabilita, nei termini indicati nel Capitolo 3, la regola della diretta rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, classificazione ed imputazione temporale dettati dai principi contabili internazionali, la regola stessa è caratterizzata da alcune limitazioni, contenute anche nel decreto ministeriale che ne detta le concrete regole di attuazione e coordinamento (al momento di redazione della presente Istruzione, non ancora definitivamente approvato);
 - .. ai fini IRAP, la derivazione della base imponibile fiscalmente rilevante dalla somma algebrica delle diverse voci così come qualificate, temporalmente imputate e classificate in base alla corretta applicazione dei principi contabili internazionali, non soffre di limitazioni ed è immediatamente operante per effetto dello stesso dettato normativo.

Al riguardo va posto in risalto come, nel nuovo sistema di derivazione diretta della base imponibile dal bilancio, non si possano escludere fenomeni di “inquinamento” di quest’ultimo per ottenere vantaggi fiscali ai fini IRAP, come nel caso, ad esempio, di ammortamenti non effettivi oppure di contabilizzazione di oneri stimati, iscritti appositamente nella voce B 14) “Altri oneri di gestione”, non deducibili ai fini IRES, al fine di beneficiare della deduzione ai fini IRAP.

Questi rischi risultano presi in considerazione, sebbene genericamente, anche nella relazione governativa illustrativa delle modifiche dianzi esaminate, ove tra l’altro viene affermato, appunto, che il controllo dei dati IRAP dovrà indirizzarsi non più verso una corretta applicazione delle disposizioni fiscali, bensì verso la correttezza delle “valutazioni” di bilancio formulate secondo i criteri civilistici; tale affermazione presuppone la consapevolezza che la verifica della corretta adozione dei criteri di redazione dei bilanci comporta necessariamente il confronto con valori, anche stimati, la cui determinazione non è sempre possibile alla stregua di parametri oggettivi.

- *nelle attività ispettive nei riguardi dei soggetti a cui detto nuovo sistema non si applica, per il sostanziale mantenimento delle regole di determinazione vigenti prima delle modifiche apportate dalla Legge n. 244/2007 e, quindi, nei riguardi di persone fisiche, società semplici e quelle ad esse equiparate, esercenti arti e professioni, società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate, nonché persone fisiche, esercenti attività commerciali, che non abbiano esercitato l’opzione per la determinazione della base imponibile secondo le nuove regole di derivazione integrale dal bilancio (come per le società di capitali) a condizione che – per obbligo o per scelta – adottino un regime di contabilità ordinaria, i verificatori:*
 - . devono sviluppare il riscontro analitico – normativo con modalità analoghe a quelle previgenti alle modifiche esaminate, vale a dire controllando che i componenti positivi e negativi del valore della produzione siano stati – oltre che, ricorrendone i presupposti, correttamente classificati dal punto di vista contabile – assunti ai fini della determinazione della base imponibile ai fini IRAP, in aderenza alle regole stabilite nel TUIR ai fini delle imposte sui redditi;
 - . di conseguenza, possono continuare, come in passato, a sviluppare detto riscontro “di pari passo” con quello ai fini delle imposte sui redditi, nel senso che le risultanze di questo possono, ovviamente con le integrazioni conseguenti a specifiche disposizioni, essere trasfuse ai fini IRAP.

Resta ovviamente inteso che tale ultimo approccio ispettivo deve essere comunque adottato, nei riguardi di tutti i soggetti passivi IRAP, nelle attività ispettive riferite, in genere, ai periodi d'imposta fino al 2007, tenuto conto che le nuove regole si applicano dal 2008.

CAPITOLO 5

IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO SULL'OSSERVANZA DELLA DISCIPLINA IVA

1. Introduzione.

Anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, al di fuori dell'utilizzo di prove presuntive e, quindi, delle possibilità concesse dai metodi di ricostruzione della base imponibile in via induttiva o in via analitico – induttiva, l'attività ispettiva deve essere sviluppata mediante l'acquisizione di prove dirette della falsità, inesattezza od incompletezza della dichiarazione, anche dal punto di vista dell'applicazione delle norme che riguardano il particolare tributo.

Conseguentemente, appare necessario, anche ai fini IVA:

- disporre di una adeguata conoscenza delle norme generali e delle disposizioni di dettaglio che sovrintendono l'applicazione del tributo;
- muovere da una preventiva selezione degli obiettivi su cui concentrare le operazioni ispettive, fondata, oltre che sulle risultanze dell'attività di *intelligence*, su una preventiva conoscenza delle caratteristiche e delle dinamiche dell'attività economica da sottoporre a verifica o controllo;
- svilupparsi sulla base di procedure e metodologie di controllo che, nel quadro degli obiettivi in concreto selezionati, con riferimento alle più ampie finalità dell'attività ispettiva, risultino tendenzialmente omogenee.

Il presente Capitolo è deputato all'illustrazione delle regole generali che sovrintendono l'applicazione dell'IVA, nonché all'esposizione di alcune indicazioni metodologiche cui l'attività ispettiva in materia, dal punto di vista, appunto, analitico – normativo, deve generalmente ispirarsi, ovviamente in relazione alle finalità ed alle particolarità concrete di ogni intervento ed alle caratteristiche proprie di ogni attività sottoposta ad ispezione.

2. Lineamenti essenziali della disciplina IVA.

a. *Natura del tributo.*

L'IVA è una imposta indiretta o sugli scambi che risulta sostanzialmente neutra per i soggetti passivi del tributo ed incide solo sul consumatore finale, peraltro escluso dal rapporto giuridico d'imposta, per effetto della combinazione della norma che prevede l'obbligo della rivalsa nei confronti del cessionario del bene o committente del servizio di cui all'art. 18 D.P.R. n. 633/72 e di quella che stabilisce la determinazione dell'imposta da versare previa detrazione, dall'ammontare del tributo relativo alle operazioni attive effettuate dal soggetto passivo, dell'imposta assoluta o dovuta dallo stesso o a lui addebitata a titolo di rivalsa, relativamente ai beni e servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione ai sensi dell'art. 19 D.P.R. n. 633/72.

Per comprendere in concreto il funzionamento di questo sistema, è utile esaminare la distinzione fra operazioni imponibili, non imponibili, esenti ed escluse.

b. *Operazioni imponibili, non imponibili, esenti ed escluse.*

Le *operazioni imponibili* sono quelle individuabili per il combinato disposto degli artt. 1, 2, 3, 4 e 5 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione a criteri oggettivi, soggettivi e/o territoriali, che soggiacciono ad imposta alle aliquote vigenti e devono essere oggetto di fatturazione, registrazione, dichiarazione, liquidazione e versamento, con il recupero dell'imposta pagata sulle operazioni passive attraverso l'esercizio della detrazione.

Si tratta, in particolare, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi poste in essere nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni, nonché le importazioni da chiunque effettuate e, pertanto, tassate ancorché poste in essere da un soggetto privato.

Secondo l'art. 2, commi 1, 2 e 3, del D.P.R. n. 633/72, costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che comportano trasferimento della proprietà oppure la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere; sono previste altresì le cosiddette "cessioni assimilate", riguardanti atti a titolo oneroso e gratuito non sempre con trasferimento della proprietà o altro diritto reale, nonché atti a titolo oneroso o gratuito non considerati cessioni, perché aventi per oggetto particolari beni.

Per l'art. 3 del D.P.R. n. 633/72, costituiscono prestazioni di servizi le operazioni effettuate verso corrispettivo in dipendenza di contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, non fare, permettere, quale ne sia la fonte (comma 1); esistono poi alcune operazioni assimilate alle prestazioni di servizi se effettuate verso corrispettivo (comma 2) ed operazioni normativamente non considerate prestazioni di servizi (comma 4).

Per la nozione di esercizio di imprese e per quella di esercizio di arti o professioni, rilevanti ai fini IVA, si rinvia al successivo sottoparagrafo c.

Mentre le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione, se relative a beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se concernenti beni mobili, le prestazioni di servizio si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.

Relativamente alle importazioni, se queste avvengono ad opera di un imprenditore o di un esercente arte o professione, questo potrà recuperare l'importo del tributo assolto sui beni importati secondo le regole generali.

Le *operazioni non imponibili*, sono quelle che, pur non essendo assoggettate ad IVA, sono sottoposte a tutti gli obblighi di natura formale, quali, essenzialmente, fatturazione, registrazione, dichiarazione e consentono la detraibilità dell'IVA pagata sugli acquisti; si tratta di operazioni che, ancorché effettuate nel territorio dello Stato, sono considerate, in base ad una "finzione giuridica", come se non lo fossero,

Rientrano in questa categoria le cessioni all'esportazione di cui all'art. 8 del D.P.R. n. 633/72, le operazioni a queste assimilate di cui all'art. 8 bis, i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali di cui all'art. 9, le cessioni allo Stato della Città del Vaticano ed alla Repubblica di San Marino di cui all'art. 71, comma 1, le cessioni e prestazioni di servizi effettuate in dipendenza di Trattati e accordi internazionali di cui all'art. 72, commi 1 e 2, le cessioni intracomunitarie di cui all'art. 41 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella Legge 29 ottobre 1993, n. 427, nonché le prestazioni di servizi, le prestazioni di trasporto intracomunitario, quelle accessorie e le prestazioni di intermediazione di cui ai commi 4 bis, 5, 6 e 8 dell'art. 40 dello stesso decreto legge, rese ai soggetti passivi d'imposta in un altro Stato della Comunità.

Le operazioni *esenti*, elencate nel dettaglio all'art. 10 del D.P.R. n. 633/72, non sono sottoposte ad IVA e, sebbene soggette a tutti gli obblighi formali, come le operazioni non imponibili, a differenza di queste ultime non danno diritto alla detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti, per cui il soggetto passivo del rapporto d'imposta finisce per sopportare l'onere dell'imposta come se fosse un consumatore finale; fra le operazioni in argomento rientrano alcune prestazioni sanitarie e talune operazioni finanziarie.

Infine, le operazioni *escluse* sono quelle per le quali manca almeno uno dei requisiti oggettivo, soggettivo, o territoriale, generalmente richiesti per le operazioni imponibili; non sono soggette agli adempimenti formali richiesti dalla specifica normativa e comportano l'indetraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti.

c. I soggetti passivi.

A norma dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/72, per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, anche se non esclusiva, delle attività commerciali o agricole previste, rispettivamente, dagli artt. 2195 e 2135 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa (attività industriali, artigiane ed agricole, commerciali, di trasporto di beni o persone,

bancarie o assicurative, ausiliarie delle precedenti) nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi, non comprese nell'elencazione dell'art. 2195 c.c. (comma 1); sono poi previste alcune attività che sono considerate in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese (commi 2, 3, 4 e 5, prima parte) ed altre che non sono considerate tali (comma 5, seconda parte).

In base al testo della norma, il concetto di imprenditore ha, pertanto, un significato più ampio rispetto a quello civilistico, assumendo rilevanza soprattutto la natura dell'attività esercitata (commerciale o agricola) e le modalità di esercizio della stessa; è imprenditore, infatti, ai fini dell'IVA, non solo colui che esercita un'attività commerciale o agricola, ma anche chi organizza e gestisce a proprio rischio e con l'impiego di lavoro altrui, attività consistenti nella prestazione a terzi di servizi non propriamente commerciali (es. servizi didattici, servizi sanitari, servizi di laboratorio, ecc.).

Ciò che rileva, in ogni caso, è che le attività siano svolte per professione abituale, ancorché non esclusiva, il che si verifica quando un soggetto compie con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo; secondo quanto precisato nella risoluzione ministeriale 16 giugno 1994, n. 612, un'attività occasionale non rileva, ai fini IVA, anche se svolta da persone fisiche titolari di partita IVA per l'esercizio di un'attività diversa.

Inoltre, relativamente alle tipologie di società indicate nel comma 2 dello stesso art. 4 e per gli enti commerciali (ossia gli enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole), sussiste una presunzione assoluta di imprenditorialità, in forza della quale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese da tali soggetti si considerano "in ogni caso" effettuate nell'esercizio d'impresa.

Per detti soggetti, quindi, risulta superflua l'indagine circa la sussistenza in concreto dei requisiti della professionalità e dell'abitudine nell'esercizio di attività economiche, essendo tali elementi presupposti in virtù della veste giuridica assunta dall'operatore; ne consegue che, per le società commerciali e per gli enti assimilati, non è ipotizzabile la partizione, che può essere operata con riferimento alle persone fisiche ed enti non commerciali, tra attività imprenditoriali e commerciali rientranti nel campo di applicazione dell'imposta, da una parte e attività svolte nel perseguimento di finalità private o istituzionali, estranee all'IVA, dall'altra.

Il successivo comma 5 prevede una deroga a tale principio, in base alla quale sono considerate "non commerciali" alcune attività che, sebbene poste in essere da società commerciali, non sono rivolte al mercato, in quanto tipicamente finalizzate a consentire un mero godimento dei beni e servizi da parte dei loro diretti e indiretti titolari; tali società sono, pertanto, considerate "di comodo" e perdono la soggettività passiva ai fini IVA per le seguenti attività:

- possesso e gestione di abitazioni classificate nella categoria catastale A, unità da diporto e complessi destinati al loro ormeggio, ricovero e servizio, mezzi di trasporto ad uso privato e aeromobili da turismo, nonché complessi ricreativi o sportivi, qualora la partecipazione alla società consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento personale da parte dei soci (o dei loro familiari);
- possesso, in modo non strumentale, né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, obbligazioni o titoli similari, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire i relativi frutti (dividendi o interessi), senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate (dalla definizione risulta che non possono essere considerate di comodo le holding finanziarie).

Peraltro, la disposizione si applica non solo alle società che svolgono esclusivamente attività di mero godimento, ma anche alle società operative che svolgono anche marginalmente le predette attività (ad es. società industriale che possiede le abitazioni utilizzate dai soci); in entrambi i casi le società di comodo mantengono una loro soggettività

giuridica civilistica ed anche fiscale (per le imposte diverse dall'IVA e per l'IVA stessa qualora svolgano altre attività commerciali).

La disposizione sulle società di comodo comporta alcune sostanziali conseguenze, ai fini IVA, come di seguito specificato:

- i beni su indicati, se acquistati o importati dal 1° gennaio 1998, si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e quindi determinano un'ipotesi di autoconsumo (con obbligo di autofatturazione qualora non si tratti di beni esenti da IVA);
- non è possibile detrarre l'IVA sugli acquisti effettuati in relazione alle attività considerate non commerciali;
- gli eventuali corrispettivi per le prestazioni di godimento sono esclusi da IVA.

Va da ultimo precisato che le società e gli enti che iniziano a svolgere esclusivamente tali attività divengono estranee dal campo di applicazione dell'IVA e, quindi, devono provvedere a presentare la dichiarazione di cessazione dell'attività.

Secondo l'art. 5 dello stesso decreto, per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, anche se non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche, società semplici, associazioni senza personalità giuridica (comma 1); si ha un'attività di lavoro autonomo quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente (cfr. art. 2222 e ss. c.c.), evidenziandosi, in merito, che ciò che caratterizza l'attività è l'autonomia, mentre non è richiesta l'esistenza di una organizzazione per lo svolgimento dell'attività professionale che, pertanto, può essere esercitata anche dal solo soggetto prestatore.

Il concetto di professionalità, parallelamente a quanto si è detto in tema di esercizio di impresa, implica che l'attività di lavoro autonomo sia esercitata in modo abituale e non occasionale, esistendo, generalmente, una coincidenza fra il concetto di abitualità e quello di continuità, nel senso che un'attività svolta in modo continuativo viene considerata abituale, ossia professionale, come indicato dalla risoluzione ministeriale 9 novembre 1978, n. 362060; non è invece necessario che l'attività sia svolta in modo esclusivo, essendo possibile che la stessa coesista con altre attività, ad esempio di lavoro dipendente (cfr., in merito, risoluzione 26 maggio 1998, n. 44/E).

Al comma 2 del medesimo art. 5, sono poi contemplate alcune attività non considerate effettuate nell'esercizio di arti e professioni.

Per le implicazioni specifiche che riguardano la disciplina IVA applicata agli esercenti arti e professioni, si rinvia al successivo Capitolo 6 della presente Parte IV.

d. Effettuazione delle operazioni e determinazione della base imponibile.

La regola generale prevede che il momento impositivo è determinato con riferimento a specifici fatti, giuridici o materiali, che variano in funzione della natura dell'operazione; in particolare, mentre per le prestazioni di servizi assume rilevanza il momento del pagamento dei corrispettivi, per le cessioni di beni valgono le seguenti regole:

- per i beni immobili assume rilevanza il momento della stipulazione del contratto;
- per i beni mobili rileva il momento della consegna o spedizione.

Dette regole variano altresì in funzione del tipo di cessione (con effetti immediati, differita, somministrazione, cessioni particolari, ecc.).

Tuttavia, se in un momento antecedente a quelli appena descritti, o indipendentemente dagli stessi, viene emessa fattura, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura stessa; infine, nel caso in cui venga pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento, rilevando a questo fine il pagamento vero e proprio,

anche parziale (c.d. acconto), mentre non rileva la corresponsione di somme a diverso titolo (quali la caparra o il deposito cauzionale).

Mentre il momento impositivo si verifica in via generale in base alle regole sopra descritte, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soggetti o enti pubblici – Stato, organi dello Stato, enti pubblici territoriali, CCIAA, istituti universitari, USL, ecc. – l'imposta diviene esigibile (e detraibile) all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi.

Il momento in cui si verifica l'esigibilità dell'imposta, concetto introdotto con il D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313, attuativo della delega contenuta nell'art. 3, comma 66, lettere a) e b) della Legge 23 dicembre 1996, n. 662, riveste particolare importanza nella struttura del tributo, poiché non solo rappresenta l'istante a partire dal quale l'operazione – per la quale si siano verificati tutti i requisiti di carattere oggettivo, soggettivo e territoriale – assume rilevanza ai fini IVA, rendendo operativi tutti gli adempimenti previsti, quali fatturazione, registrazione, ecc., ma anche perché lo stesso, nel nuovo assetto normativo, rileva ai fini della determinazione dell'aliquota IVA vigente ed è assunto come riferimento temporale per la nascita del diritto alla detrazione in capo al cessionario e al committente; nel riformulato art. 19, comma 1, infatti, viene previsto che il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile.

La determinazione della base imponibile ha quale principale riferimento la disciplina di cui agli artt. 12, 13 e 14 del D.P.R. n. 633/72, dalla quale emerge il principio della tendenziale omnicomprensività della stessa, fatte salve le eccezioni espressamente contemplate dal successivo art. 15 e le regole dettate, in particolare, per certe categorie di operazioni.

In particolare, il comma 1 dell'art. 13, ricomprende nella base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, l'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione o i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti; da notare che i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formare la base imponibile.

e. La detrazione.

A mente del comma 1 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/72, la detrazione spetta in relazione ai beni o servizi importati od acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione; sul piano generale, l'imposta è detraibile se:

- è relativa ad un'operazione inerente all'attività svolta;
- è addebitata con una fattura (ovviamente, corretta e non fraudolenta);
- viene esercitato correttamente il relativo diritto di detrazione;
- l'operazione non rientra nei casi di indetraibilità.

La valutazione del citato rapporto di inerenza – o, come altrimenti nominato, di "afferenza" – deve essere effettuata in concreto, tenendo presente tutti gli elementi che qualificano il caso specifico; in tale ottica, è senz'altro detraibile l'imposta relativa agli acquisti di beni e servizi direttamente finalizzati all'attività economica svolta dal soggetto, quali le materie prime e sussidiarie impiegate nella produzione o che costituiscono oggetto dell'attività commerciale, i mezzi di produzione utilizzati nell'ambito delle stesse attività, i beni strumentali e i servizi impiegati per l'esercizio delle medesime (ad es., manutenzione e riparazione di macchinari ed impianti, restauro di locali, ecc.) ed anche le cosiddette "spese generali", i cui effetti si riflettono sul complesso generale dell'attività imprenditoriale, professionale od artistica svolta.

La correlazione richiesta rappresenta un "*quid pluris*" rispetto alla mera qualità di imprenditore (anche societario) dell'acquirente e si identifica nell'inerenza, o meglio, nella strumentalità o funzionalizzazione del bene o del servizio acquisito in relazione all'attività imprenditoriale.

L'inerenza all'esercizio d'impresa dell'acquisto di un determinato bene o servizio non può, dunque, essere presunta in virtù della semplice qualità d'imprenditore dell'acquirente, né in considerazione dell'astratta ricollegabilità dell'acquisto agli scopi imprenditoriali, costituendo tali circostanze elementi puramente sintomatici dell'attinenza all'impresa delle operazioni passive.

Anche l'Amministrazione finanziaria ritiene che la presunzione di imprenditorialità disposta dall'art. 4, comma 2, del D.P.R. n. 633/72 operi esclusivamente per le operazioni attive, mentre, in ordine alle operazioni passive, incombe al contribuente (società commerciali comprese) l'onere di dimostrare, in concreto ed a prescindere dalle previsioni statutarie e dalla veste giuridica assunta, l'inerenza all'esercizio d'impresa di beni e servizi acquistati; in tal senso depongono, fra l'altro, la circolare n. 57/1991, la risoluzione n. 530643/1992, la risoluzione n. 224/1995, la circolare n. 128/1996 e la circolare n. 128/1997.

Il fondamento giuridico di tale impostazione è individuato nel contenuto dell'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, il quale, ai fini dell'ammissibilità del diritto di detrazione dell'IVA relativa alle operazioni passive, richiede che tali acquisti siano sempre afferenti all'effettivo esercizio dell'impresa.

Al riguardo, nella circolare ministeriale 23 gennaio 2007, n. 3/E, è stato chiarito che il disposto della Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (sostituita, dal primo gennaio 2007, dalla Direttiva n. 2006/112/CE), sostanzialmente trasfuso nell'art. 19 del D.P.R. n. 633/72, consente all'imprenditore o al professionista la detrazione dell'imposta pagata al momento dell'acquisto o dell'importazione di beni e servizi solo nella misura in cui tali beni e servizi siano erogati "ai fini di sue operazioni soggette ad imposta", e che una società può detrarre l'IVA assolta all'atto dell'acquisto o della realizzazione di un impianto solo nel caso in cui utilizzi l'impianto stesso per compiere operazioni attive ovvero per dare in locazione l'impianto realizzato; ma, al di fuori di questi casi (cioè in assenza dell'inerenza, della corrispondenza tra acquisti effettuati e operazioni svolte nell'ambito dell'attività imprenditoriale o professionale), la detrazione dell'imposta non è ammessa.

Per effetto delle modifiche introdotte dal menzionato D.Lgs. n. 313/97, ai fini dell'esercizio della detrazione, oltre alle condizioni dianzi ricordate, è altresì necessario che l'IVA relativa ai beni o servizi acquistati o importati non sia afferente ad operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta.

Il richiamato requisito dell'inerenza deve inoltre permanere anche successivamente all'acquisto; infatti, il legislatore ha previsto anche l'obbligo di rettifica delle detrazioni relative ad acquisti inizialmente inerenti, ma in seguito utilizzati per l'effettuazione di operazioni non inerenti (o esenti, ovvero non soggette).

Da un punto di vista formale, condizioni fondamentali per la legittimità della detrazione sono la separata indicazione dell'imposta addebitata in fattura a titolo di rivalsa e il possesso da parte del contribuente del documento d'acquisto, regolarmente annotato nel registro degli acquisti.

È stato stabilito infatti che se il contribuente non è in grado di esibire le fatture che dimostrino la legittimità e la correttezza della detrazione (ad esempio perché inesistenti o in quanto smarrite), l'Amministrazione finanziaria può recuperare a tassazione l'imposta detratta (cfr., in merito, sentenze della Corte di Cassazione 16 luglio 2003, n. 11109 e 31 luglio 2007, n. 16896); è stato, altresì, sostenuto che l'incolpevole perdita della contabilità (per furto) non introduce una presunzione di veridicità di quanto denunciato dal contribuente agli Organi di polizia, sì che un'autodichiarazione del contribuente contenente un elenco delle fatture è insufficiente, dovendo tale indizio trovare conferma testimoniale o presuntiva, se non è possibile il riscontro con le fatture emesse tramite la tenuta della regolare contabilità del soggetto emittente (cfr. sentenza della Corte di Cassazione 29 settembre 2006, n. 21233).

Peraltro, il diritto alla detrazione è esercitabile indipendentemente dall'effettivo pagamento del tributo da parte del cedente e dal versamento a quest'ultimo di pari importo, in via di rivalsa, da parte del cessionario.

Qualora l'imposta sia addebitata erroneamente in fattura, si ritiene che la stessa non sia detraibile, ma solo rimborsabile mediante presentazione di un'apposita istanza da parte dell'acquirente entro il termine di due anni dal pagamento (ex artt. 37 e 38 del D.P.R. n. 602/73).

L'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta è strettamente correlato al momento in cui nasce per il cedente o prestatore il corrispondente obbligo di versamento; è infatti stabilito che il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile cioè, generalmente, nel momento in cui l'operazione si considera effettuata.

L'art. 19, comma 1, stabilisce altresì che, una volta sorto, il diritto alla detrazione può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificata l'esigibilità, precisando che il diritto stesso deve essere comunque esercitato alle condizioni esistenti al momento della sua nascita (ad esempio, quanto all'aliquota applicata, alle limitazioni oggettive e soggettive di detrazione, ecc.); una volta scaduto tale termine è possibile recuperare la relativa imposta presentando l'ordinaria istanza di rimborso, entro i due anni successivi (cfr. risoluzione 19 aprile 2007, n. 74/E).

Per i beni e servizi utilizzati promiscuamente per l'effettuazione di operazioni imponibili e di operazioni escluse, spetta una detrazione parziale, rapportata all'entità del loro impiego per le operazioni soggette ad imposta, come stabilito nel riformulato art. 19, comma 4, che, sul punto, non detta alcuna regola specifica, demandando al contribuente la scelta dei criteri più appropriati alla situazione concreta, che però devono essere oggettivi e coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati.

Ai sensi del comma 5 dell'art. 19 in commento, per i contribuenti che svolgono sia attività che danno luogo ad operazioni soggette ad IVA o a queste assimilate, sia attività che danno luogo ad operazioni esenti da imposta, la detrazione va effettuata in base ad una percentuale (cosiddetto "*pro-rata*"), determinata con i criteri di cui all'art. 19 bis, da applicare a tutta l'imposta a monte.

In deroga ai principi di carattere generale indicati negli artt. 19 e 19 bis, il successivo art. 19 bis1 detta, per alcuni beni e servizi, alcune limitazioni generalizzate al diritto di detrazione (cosiddetta "indetraibilità oggettiva", poiché si prescinde dalla destinazione effettiva dei servizi medesimi), mentre per altri richiede una "inerenza" qualificata e specifica alla "attività propria"; si tratta di alcuni beni e servizi per i quali risulta difficile stabilire la loro inerenza e la loro utilizzazione nell'attività esercitata dal contribuente (aeromobili, imbarcazioni e beni di lusso, alberghi, ristoranti e viaggi, alimenti e bevande, spese di rappresentanza ed omaggi, trasporto di persone, immobili abitativi, mezzi di trasporto e servizi connessi).

Ulteriore meccanismo relativo alla detrazione è quello, disciplinato dall'art. 19 bis2, che prevede sostanzialmente la rettifica delle detrazioni d'imposta, entro determinati termini e con le modalità dettagliatamente previste dalla stessa norma, quando:

- i beni e i servizi acquistati sono successivamente utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata (commi 1 e 2);
- intervengono mutamenti nel regime delle operazioni attive, nel regime delle detrazioni o nella stessa attività esercitata (comma 3);
- in caso di effettuazioni di operazioni esenti, intervengono consistenti variazioni nella percentuale del "pro - rata" generale di detraibilità applicabile all'imposta sugli acquisti di beni ammortizzabili e sulle connesse prestazioni di servizi (comma 4).

Ulteriori utili indicazioni in ordine all'esercizio della detrazione, sono contenute nella risoluzione n. 321 del 29 luglio 2008 dell'Agenzia delle Entrate.

Per completezza, si segnala che i commi 28 bis e ter dell'art. 83 del D.L. n.112/08, convertito nella Legge n. 133 del 2008, hanno, con riguardo alle operazioni effettuate a partire dal 1° settembre 2008, modificato l'art. 19 bis 1 del D.P.R. n. 633/72, eliminando la previsione contenuta nella comma 1, lettera e), che, nel testo previgente escludeva, con alcune eccezioni, la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande.

f. La fatturazione: regole generali.

La fattura risponde non solo ad esigenze di documentazione e controllo, ma costituisce il titolo che legittima il cedente (per i beni) o il prestatore (per i servizi) ad esercitare l'obbligo di rivalsa e l'acquirente o il committente ad operare la detrazione; essa deve essere emessa in duplice copia da parte del soggetto che effettua l'operazione imponibile, non imponibile o esente.

In effetti il documento, ai sensi del comma 1 dell'art. 21 del D.P.R. 633/72, può assumere varie forme: fattura, nota, parcella, conto, provvigione, quietanza e simili.

Il contenuto obbligatorio della fattura previsto dal comma 2 dello stesso articolo, è costituito da: data di emissione; numero progressivo, anche per serie multiple o con codici alfanumerici; ditta, denominazione o ragione sociale (nome e cognome se professionisti o privati), residenza o domicilio delle parti contraenti; partita IVA dell'emittente; natura, qualità e quantità dei beni ceduti e servizi prestati; base imponibile (prezzo, spese accessorie, ecc.); aliquota e ammontare dell'imposta e dell'imponibile; indicazione dell'articolo di legge di riferimento per le operazioni non imponibili o esenti.

Vanno altresì indicate: partita IVA del cessionario del bene o del committente del servizio qualora sia debitore dell'imposta in luogo del cedente o del prestatore, con l'indicazione della relativa norma; per la cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero di chilometri percorsi; annotazione che la fattura è stata compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo; numero e data dei relativi documenti di trasporto in caso di fattura differita; estremi della dichiarazione d'intento per le cessioni a esportatori abituali; numero identificativo IVA attribuito dallo Stato estero al cessionario o committente per operazioni intracomunitarie; eventuale indicazione "fattura ad esigibilità immediata" per operazioni con lo Stato ed altri enti pubblici.

Ai sensi del comma 4, la fattura di regola deve essere emessa non oltre il giorno dell'effettuazione dell'operazione; tuttavia, per le cessioni documentate da documento di trasporto o da altro documento idoneo ad identificare i soggetti contraenti, la fattura deve essere emessa entro il 15° giorno del mese successivo a quello della consegna o spedizione e deve contenere la data e il numero dei documenti cui si riferisce; in tal caso, è possibile emettere una sola fattura riepilogativa per tutte le cessioni effettuate nel mese solare precedente fra gli stessi soggetti.

In merito alle modalità di emissione della fattura, quella cartacea (modalità tradizionale, comunemente utilizzata dagli operatori) deve essere compilata in duplice esemplare e si considera emessa all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte; la spedizione, peraltro, può avvenire anche con posta elettronica, ma risulta indispensabile, per chi la riceve, la sua materializzazione su un documento cartaceo, nonché la sostanziale corrispondenza di contenuto tra l'esemplare dell'emittente e quello del ricevente.

Sono, tuttavia, ammesse modalità elettroniche ove, per fattura elettronica, si intende il documento informatico, predisposto secondo specifiche modalità che garantiscono l'integrità dei dati contenuti e l'attribuzione univoca del documento al soggetto emittente, senza necessità di provvedere alla stampa del supporto cartaceo (cfr. circolare 19 ottobre 2005, n. 45/E); la fattura elettronica è ammessa esclusivamente previo accordo con il cliente ed al fine di garantire l'attestazione della data, l'autenticità dell'origine e l'integrità e immutabilità del contenuto, la stessa non deve contenere macroistruzioni, né codici eseguibili, che potrebbero alterarne i contenuti.

Inoltre, devono essere apposti sulla singola fattura o sul lotto di più fatture il riferimento temporale, cioè l'indicazione della data e dell'ora di emissione associata al documento mediante un'operazione che rispetti le procedure di sicurezza predeterminate e documentate, nonché la firma elettronica qualificata del soggetto emittente, cioè quel particolare tipo di firma creata mediante dispositivi sicuri e basata su un certificato qualificato rilasciato da un certificatore (qualificato o accreditato).

In alternativa all'apposizione dei dati aggiuntivi suddetti, è possibile basarsi sull'utilizzo di sistemi EDI di trasmissione elettronica, caratterizzati dallo scambio diretto di messaggi commerciali tra sistemi informativi, a mezzo di reti di telecomunicazioni nazionali ed internazionali; la trasmissione telematica avviene mediante l'utilizzo di procedure informatizzate (quali il sistema di trasmissione EDI, la posta elettronica, il telefax, via modem) per le quali sia stato preventivamente acquisito il consenso del destinatario.

Se non è richiesta alcuna ricevuta, la fattura si intende spedita dal mittente se inviata al proprio gestore e si intende consegnata al destinatario se resa disponibile all'indirizzo elettronico da questi dichiarato, nella casella di posta elettronica del destinatario messa a disposizione del gestore; di contro, se è richiesta la ricevuta, occorre utilizzare la posta elettronica certificata (PEC), cioè uno strumento analogo a quello della tipica posta elettronica, ove però gli indirizzi e-mail sono certificati da soggetti inseriti in apposito elenco, istituito presso il Centro Nazionale per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione (CNIPA), i quali agiscono da certificatori del flusso e da garanti della trasmissione e della notifica degli atti telematici (cfr. D.P.R. n. 68/2005 e D.P.C.M. 2 novembre 2005).

Per ulteriori dettagli si rinvia al paragrafo 2. g. del Capitolo 4 della Parte III della presente istruzione.

L'art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, prevede un particolare adempimento nel caso in cui, successivamente all'emissione o alla registrazione della fattura, l'imponibile o l'imposta relativa ad una operazione venga ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione.

In tali casi il cedente o prestatore, indipendentemente dal tempo trascorso, deve obbligatoriamente emettere e registrare, secondo le modalità usuali, un'apposita fattura integrativa, denominata "nota di debito".

Nel caso contrario, ossia se successivamente all'emissione e alla registrazione della fattura, diminuiscono l'imponibile e/o l'IVA relativa – per dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione del contratto, per procedure concorsuali o esecutive, rimaste infruttuose, per applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente anche in forma orale – il cedente ha la facoltà, a norma del medesimo art. 26, commi 2 e 3, di operare una variazione e portare in detrazione l'imposta corrispondente alla diminuzione.

Le variazioni in diminuzione vanno documentate a mezzo di "note di accredito", soggette a registrazione alla stregua delle fatture di acquisto.

L'acquirente che abbia già registrato la fattura originale, deve registrare la nota di accredito nel caso in cui il cedente decida di avvalersi della facoltà di operare la variazione in diminuzione.

Le variazioni in diminuzione derivanti da sopravvenuti accordi tra le parti o da rettifica di inesattezze nelle fatture devono essere effettuate entro un anno dalla data dell'operazione imponibile; le altre variazioni possono avvenire senza limiti temporali, come nel caso, ad esempio, di sconti contrattualmente previsti anche in forma orale, nullità, annullamento, rescissione, revoca del contratto, disposizioni di legge, procedure concorsuali o esecutive rimaste infruttuose.

Inoltre, occorre evidenziare che, in caso di mancato ricevimento della fattura entro 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione, è necessario che il cessionario o il committente presenti entro 30 giorni al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate una *autofattura* in duplice copia, contenente le indicazioni prescritte per la fattura e versi contemporaneamente la

relativa imposta; la stessa procedura si applica in caso di ricevimento di fattura irregolare, tenendo presente che il termine per la presentazione del documento decorre dalla data di registrazione.

Altri casi nei quali la fattura deve essere emessa dal cessionario o committente sono quelli disciplinati dall'art. 17, comma 3, laddove il cedente o prestatore non sia soggetto ad obblighi IVA.

Ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 633/72, le fatture emesse devono essere registrate nel *registro delle fatture emesse* entro 15 giorni dalla data di emissione secondo l'ordine di numerazione; la registrazione delle fatture deve avvenire solo dopo la consegna del bene acquistato e le liquidazioni vanno effettuate in base alla data di emissione.

In caso di fatturazione differita, la registrazione deve essere effettuata entro lo stesso termine di emissione, mentre la relativa imposta a debito rientra nella liquidazione del periodo di effettuazione dell'operazione, con riferimento al mese di consegna o spedizione dei beni.

Al sensi dell'art. 6, comma 1, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, per le fatture di importo inferiore a € 154,94, emesse in uno stesso mese solare, può essere annotato, con riferimento a tale mese, in luogo di ciascuna, un documento riepilogativo nel quale vanno indicati i numeri delle fatture, l'imponibile complessivo e l'ammontare dell'IVA complessiva distintamente per aliquota.

g. Regole di territorialità dell'imposta.

Affinché le cessioni di beni o le prestazioni di servizi risultino imponibili in Italia occorre che le stesse vengano ivi effettuate, essendo la territorialità un elemento, al pari di quelli oggettivo e soggettivo, indispensabile per determinare l'assoggettabilità all'imposta di un'operazione; sotto l'aspetto territoriale, le operazioni si possono distinguere in:

- operazioni interne, effettuate all'interno dello Stato;
- operazioni internazionali che, a loro volta, si distinguono in operazioni intracomunitarie, importazioni ed esportazioni, operazioni assimilate alle esportazioni e servizi internazionali.

Per quanto concerne le cessioni di beni, se oggetto delle stesse sono beni immobili, la cessione è imponibile in Italia se riguarda immobili esistenti in Italia, indipendentemente dal luogo in cui il cedente ha sede; se trattasi di beni mobili, la cessione si considera effettuata in Italia quando si verificano entrambe le seguenti condizioni:

- il bene si deve trovare in Italia al momento dell'operazione (generalmente coincidente con il momento della sua consegna o spedizione);
- si deve trattare di un bene nazionale, nazionalizzato, comunitario o vincolato al regime della temporanea importazione.

Tuttavia esistono particolari regole per le seguenti tipologie di cessioni:

- cessione previa installazione, montaggio o assiemaggio: qualora, prima della cessione, i beni inviati da un Paese membro UE in Italia siano ivi installati, montati o assiemati da parte del fornitore o per suo conto, la cessione risulta imponibile in Italia (tale operazione non costituisce cessione intracomunitaria, ma una cessione interna per la quale sono necessari gli adempimenti di cui all'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/72);
- beni ceduti nel corso di un trasporto intracomunitario iniziato in Italia: le cessioni di beni mobili a passeggeri, effettuate su una nave, aeromobile o treno nel corso di un trasporto avente come luogo di partenza l'Italia e luogo di arrivo un altro Stato membro, a prescindere dal percorso, si considerano effettuate in Italia;
- cessioni di gas ed energia elettrica: le cessioni di gas che avvengono attraverso la rete di distribuzione del gas naturale e le cessioni di energia elettrica sono soggette a regole differenziate a seconda del soggetto acquirente.

Le prestazioni di servizi si considerano effettuate in Italia quando sono rese da soggetti che ivi hanno la propria sede; con l'espressione "sede in Italia" si fa riferimento alla presenza in Italia, alternativamente, del domicilio, della residenza (purché all'estero non sia stabilito il domicilio), di una stabile organizzazione di soggetti con domicilio o residenza all'estero.

Alcune deroghe a tali principi sono elencate al comma 4 del citato art. 7, per particolari prestazioni di servizi; in particolare, trattasi di alcune prestazioni materialmente localizzabili che si considerano effettuate in Italia sulla base di diversi ed autonomi criteri, delle prestazioni di intermediazione per le quali vige una specifica disciplina e delle prestazioni immateriali, soggette a complessi criteri di territorialità che tengono conto, principalmente, della sede del committente e del luogo di utilizzo della prestazione.

Secondo l'originaria disciplina, gli obblighi e i diritti attinenti alla disciplina IVA relativi a operazioni effettuate nel territorio dello Stato da o nei confronti di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia, potevano essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, da un rappresentante fiscale residente nel territorio dello Stato nominato secondo specifiche procedure, in mancanza del quale gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato dai predetti soggetti dovevano essere adempiuti dai cessionari o committenti nazionali.

Il D. Lgs. n. 191/2002 ha modificato il disposto dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/72, introducendo l'istituto della "identificazione diretta" che permette al soggetto non residente, privo di stabile organizzazione, di assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di IVA sul territorio nazionale in proprio, mediante l'acquisizione di una propria specifica partita IVA, ai sensi dell'art. 35 ter del menzionato D.P.R., fermi restando, per il soggetto estero, la facoltà alternativa di nominare un rappresentante fiscale e, per i cessionari e committenti nazionali, l'obbligo di emissione di autofattura nelle ipotesi in cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi siano state effettuate da non residenti che non abbiano né nominato un rappresentante fiscale, né aperto un numero di partita IVA in Italia; la nomina o l'identificazione sono obbligatorie per i soggetti esteri che effettuano cessioni o prestazioni nei confronti di privati consumatori.

h. Cessioni all'esportazione.

(1) Premessa.

La materia trova sostanzialmente la relativa disciplina negli artt. 8, 8 bis e 9 del D.P.R. n. 633/72.

A factor comune, va evidenziato che le operazioni disciplinate dalle norme in esame, alle condizioni ivi specificate, sono non imponibili in Italia; esse, tuttavia, concorrono alla determinazione del volume d'affari, sono soggette a tutte le formalità previste dalla normativa IVA in materia di fatturazione, registrazione, dichiarazione e danno diritto alla detrazione o al rimborso dell'IVA assolta sugli acquisti.

(2) Esportazioni dirette.

Nel comma 1, lett. a), dell'art. 8, viene indicata la forma normale e certamente più usuale di esportazione (cosiddetta "diretta"): un operatore, soggetto passivo d'imposta identificato in Italia, cede ad un cliente, nazionale o estero, beni di sua ordinaria produzione o commercio e provvede a trasportare o spedire i beni fuori dal territorio comunitario utilizzando mezzi propri ovvero incaricando del trasporto o della spedizione un terzo (vettore, ecc.).

Perché si configuri una cessione all'esportazione diretta è necessario, ai fini della disciplina IVA, che si realizzino, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento dei beni;
- la materiale uscita dei beni fuori dal territorio comunitario;
- il trasporto o la spedizione dei beni eseguite "a cura o a nome dei cedenti".

L'esportazione, ossia la materiale uscita dei beni dal territorio comunitario deve essere provata con apposita documentazione rilasciata dagli Uffici doganali che ne attestano la circostanza, secondo le procedure indicate nella circolare ministeriale 13 febbraio 1997, n. 35/E; la citata circolare ha regolamentato diversi mezzi di prova, alla luce anche del fatto che dal 1° gennaio 1993 la dogana di uscita dal territorio comunitario può essere quella di un altro Stato membro.

La prova deve risultare alternativamente:

- dal visto apposto dall'Ufficio doganale di uscita dal territorio comunitario nell'esemplare n. 3 del DAU;
- dalla vidimazione apposta dall'Ufficio doganale su un esemplare della fattura;
- dalla vidimazione apposta dall'Ufficio doganale sulla bolla di accompagnamento emessa a norma del D.P.R. n. 627/78, ovvero (se questa non è prescritta) sul documento di trasporto (DDT) o altro documento che consente la fatturazione differita;
- con una procedura elettronica particolare, se la dichiarazione di esportazione avviene in via telematica (cfr. nota del Ministero dell'Economia e delle Finanze 27 giugno 2007, n. 3945).

La citata circolare n. 35/E del 1997, ha ribadito in proposito che:

- non costituisce prova idonea la fattura di vendita presentata in dogana sulla quale vengono indicati, da parte del cedente, gli estremi del documento doganale emesso;
- deve essere conservato l'esemplare del documento doganale di esportazione, munito del visto apposto dalla dogana di uscita dal territorio doganale.

Ai sensi del comma 1, lett. b), del citato art. 8, costituiscono cessioni all'esportazione (dirette) anche le cessioni di beni (consegnati in Italia) a cessionari non residenti, alle seguenti condizioni:

- che il trasporto o la spedizione fuori dal territorio UE venga effettuato direttamente dal cessionario non residente, o tramite terzi per suo conto;
- che il predetto trasporto o spedizione avvenga entro 90 giorni dalla consegna dei beni da parte del cedente al cessionario non residente;
- che i beni vengano trasportati o spediti nello stato originario di acquisto, risultante dalla fattura emessa dal cedente;
- che la cessione non avvenga tramite commissionari.

L'osservanza delle predette disposizioni deve risultare dalla vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura emessa dal cedente (che pertanto deve premurarsi di richiederne una copia all'acquirente che provvede al trasporto dei beni).

(3) Operazioni triangolari.

Si definisce poi esportazione *"triangolare"* quella transazione in cui intervengano tre diversi operatori:

- un primo operatore nazionale (primo cedente o identificato in Italia);
- un secondo operatore nazionale, anch'egli residente o identificato in Italia (promotore della triangolazione e che interviene contemporaneamente in qualità di primo acquirente e di secondo cedente);
- un terzo operatore residente in un Paese extra-UE (secondo acquirente e destinatario finale dei beni).

Nella triangolazione, il primo operatore vende i beni al secondo, il quale rivende i beni ad un terzo operatore estero e incarica il primo operatore nazionale di consegnare i

beni direttamente fuori dal territorio comunitario; in tal caso, tutta l'operazione costituisce un'esportazione diretta.

Per quanto riguarda la prova da fornire per dimostrare la regolarità dell'operazione, la Legge 30 dicembre 1991, n. 413, ha fornito una interpretazione autentica dell'art. 8 in commento, delineando l'ambito della prova nelle triangolazioni; la norma stabilisce che "non ha rilevanza, ai fini della prova, il soggetto a cui viene intestata la fattura del trasporto", e che la regolarità della triangolazione è data dalla doppia vidimazione apposta dall'Ufficio doganale sia su un esemplare della fattura (o della bolla di accompagnamento) emessa dal primo cedente nei confronti dell'esportatore, sia su un esemplare della fattura emessa dall'esportatore nei confronti del destinatario finale.

Nelle operazioni triangolari entrambe le cessioni sono equiparate, quanto alla disciplina, alle esportazioni dirette e comportano, pertanto, in capo ad entrambi gli operatori italiani, la costituzione del cosiddetto "plafond", ossia dell'ammontare dei corrispettivi delle operazioni non imponibili registrate nell'anno precedente che costituisce il limite entro il quale, con le modalità descritte al successivo punto (5), il contribuente può avvalersi della facoltà di acquistare o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta.

(4) Operazioni assimilate.

La maggior parte delle operazioni – cessioni di beni e prestazioni di servizi – connesse all'industria delle costruzioni navali ed aeronautiche, in quanto attinenti ad attività che si sviluppano in un ambito che non può essere limitato in Italia, sono assimilate alle esportazioni; ne consegue che tali operazioni risultano non imponibili e danno diritto alla detrazione o al rimborso dell'imposta assolta sugli acquisti (art. 8 bis D.P.R. n. 633/72).

(5) Esportazioni indirette.

L'art. 8, comma 1, lett. c), stabilisce che costituiscono cessioni all'esportazione – come tali, non imponibili – le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta.

Il comma 2 dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/72 permette agli esportatori (oltre che ai "cedenti intracomunitari") che effettuano operazioni non imponibili, allo scopo di evitare l'insorgenza di una congenita situazione creditoria verso l'Erario, di acquistare beni e servizi destinati all'attività di esportazione (o a quella di cessione intracomunitaria), senza applicazione dell'IVA, in base ad una loro dichiarazione scritta e sotto la loro responsabilità.

Per beneficiare di tale agevolazione, i soggetti interessati devono acquisire la qualifica di "esportatori abituali", sussistente allorché l'ammontare delle esportazioni registrate nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti abbia superato il 10% del volume d'affari relativo allo stesso periodo di tempo, determinato, ai fini in esame, senza tenere conto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale.

Gli operatori in possesso di tale qualifica hanno diritto di avvalersi della facoltà di acquistare o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta, nei limiti del cosiddetto "plafond", costituito dall'ammontare dei corrispettivi delle operazioni non imponibili registrate nell'anno precedente; in luogo del plafond annuale, i contribuenti che hanno iniziato l'attività da almeno un anno possono adottare il cosiddetto plafond "mobile" o "mensile", che assume come limite, in ciascun mese, i corrispettivi delle operazioni non imponibili registrate nei dodici mesi precedenti.

Da evidenziare che l'art. 2, comma 2, della Legge 18 febbraio 1997, n. 28, ha uniformato le regole per la qualificazione di esportatore abituale con quelle relative alla

costituzione del plafond: in entrambi i casi, infatti, si fa riferimento alle operazioni registrate a mente dell'art. 23 del D.P.R. n. 633/72.

L'acquisto o l'importazione di beni e di servizi senza pagamento dell'IVA può essere effettuato, alle condizioni dianzi indicate, anche da chi effettui operazioni assimilate all'esportazione ex art. 8 bis ovvero servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, ex art. 9; per coloro che effettuano congiuntamente attività di esportazione, assimilate all'esportazione e servizi internazionali, l'ammontare del 10% del volume d'affari necessario per il requisito di esportatore abituale, può essere ottenuto sommando i corrispettivi delle diverse attività, così come previsto dal D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito dalla Legge 27 febbraio 1984, n. 17.

Dal 14 marzo 1997, per effetto dell'art. 3, comma 2, della citata L. n. 28/97, è previsto un plafond unico, alla cui costituzione concorrono globalmente cessioni all'esportazione, operazioni assimilate, servizi internazionali, operazioni intracomunitarie.

Dalla medesima data, inoltre, il plafond può essere impiegato per acquistare qualsiasi tipo di bene e servizio, ivi compresi quelli strumentali; unica limitazione prevista dalla normativa riguarda l'impossibilità di acquistare senza applicazione dell'IVA, fabbricati e aree fabbricabili.

i. Cenni in tema di liquidazioni, versamenti e dichiarazione.

Nel particolare settore impositivo, la liquidazione, i cui termini generali sono accennati nel successivo Capitolo 7 della presente Parte IV, consiste nell'operare la differenza fra l'ammontare complessivo dell'IVA inerente alle operazioni imponibili (IVA a debito) e l'ammontare complessivo dell'IVA detraibile inerente le operazioni passive (IVA a credito) per poi provvedere al versamento dell'eventuale imposta risultante, nel complesso, a debito; al riguardo si distingue tra:

- *liquidazioni periodiche*: se mensili, devono essere effettuate entro il giorno 16 di ciascun mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile e nel quale è sorto il diritto alla detrazione (art. 1, comma 1 del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100); le liquidazioni trimestrali devono essere effettuate entro il 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei tre trimestri solari.

Si tratta, in definitiva, di una liquidazione provvisoria del tributo che può evidenziare un credito o un debito d'imposta e, in quest'ultimo caso, il soggetto passivo deve procedere al versamento;

- *liquidazione annuale*, che avviene in fase di presentazione della dichiarazione annuale ed è, contrariamente alla precedente, una vera e propria liquidazione definitiva che scaturisce dalla differenza tra IVA a debito e IVA a credito, relative all'intero anno solare e i crediti d'imposta eventualmente spettanti, tenendo conto, ovviamente, dei versamenti periodici, ove effettuati e dell'eventuale credito risultante dalla dichiarazione annuale dell'anno precedente e non chiesto a rimborso.

Anche in questo caso la liquidazione potrà evidenziare un credito, un debito o potrà chiudersi a pareggio.

L'imposta risultante a debito in base alle dichiarazioni periodiche deve essere versata trimestralmente o mensilmente, entro gli stessi termini indicati al primo alinea, distinti in base alla diversa periodicità della dichiarazione.

Per quanto riguarda gli obblighi dichiarativi, nel particolare tributo si distinguono principalmente due fondamentali tipologie di dichiarazioni:

- *le denunce di inizio, variazione e cessazione dell'attività*, di cui all'art. 35 del D.P.R. n. 633/72 ed oggetto di disposizioni di dettaglio ad opera del regolamento di cui al D.P.R. 5 ottobre 2001, n. 404.

I soggetti IVA che intraprendono nel territorio dello Stato l'esercizio di una impresa, arte o professione hanno l'obbligo di presentare, entro 30 giorni, la dichiarazione di inizio attività; secondo il prevalente orientamento ministeriale, la data di inizio dell'attività deve essere individuata con riferimento alla prima operazione attiva o passiva posta in essere mentre, in caso di società, si ha riguardo alla data in cui questa è stata costituita.

L'obbligo di comunicare l'inizio dell'attività riguarda anche i soggetti non residenti che operano in Italia tramite una stabile organizzazione, nonché i rappresentati fiscali.

Anche in caso di variazione di dati indicati nella denuncia iniziale o di cessazione, la relativa comunicazione va presentata entro 30 giorni dall'evento o dall'ultimazione delle operazioni di liquidazione;

- *le dichiarazioni annuali*, che contengono il riepilogo delle operazioni attive e passive effettuate nel corso dell'anno precedente a quello di presentazione, determinano la liquidazione definitiva del debito e del credito d'imposta, evidenziano il volume d'affari, l'imposta detraibile e la percentuale del "pro – rata" per l'anno successivo e permettono, se del caso, di rettificare eventuali errori compiuti in sede di liquidazioni periodiche e di esercitare le detrazioni non effettuate nei mesi o trimestri di competenza.

Più specificamente, dalle dichiarazioni annuali devono risultare il totale imponibile delle cessioni di beni e prestazioni di servizi registrate per l'anno precedente, distinto per aliquota, l'ammontare dell'IVA relativa alle anzidette operazioni, l'ammontare delle operazioni imponibili e di quelle esenti registrate per l'anno precedente, il totale degli acquisti e delle importazioni con IVA detraibile risultante da fatture e bollette registrate nell'anno precedente, distinto per aliquota, l'ammontare dell'imposta relativa ai citati acquisti, la differenza fra IVA relativa alle vendite e alle prestazioni e l'IVA detraibile relativa agli acquisti, al netto delle variazioni in aumento o in diminuzione dell'imponibile e della relativa imposta e, infine, i versamenti periodici; nella dichiarazione possono poi essere formalizzate talune opzioni e le relative revoche.

La regola generale è che la dichiarazione ai fini IVA, ove il contribuente debba produrre dichiarazione anche ai fini delle imposte sui redditi e/o dell'IRAP, avvenga mediante il modello unificato; vi sono peraltro alcune categorie di soggetti obbligati comunque a presentare la dichiarazione IVA in via autonoma (fra cui società di capitali e di persone con esercizio non coincidente con l'anno solare, soggetti non residenti che hanno operato mediante identificazione diretta, i venditori "porta a porta", ecc.).

Vi sono infine altre categorie di soggetti che sono esonerati dall'obbligo di presentare la dichiarazione, fra cui si menzionano quelli che hanno effettuato solo operazioni esenti.

3. Lineamenti essenziali della regolamentazione dell'IVA comunitaria.

Nel quadro del processo di realizzazione del Mercato Unico Europeo, in cui persone, merci, capitali e servizi possono circolare liberamente e senza formalità di sorta, a partire dal 1° gennaio 1993 sono venute meno le barriere doganali alle frontiere tra Stati membri della Comunità Europea, con la conseguente soppressione dei relativi controlli; gli scambi fra operatori di detti Stati vengono da quella data definiti, a seconda dei casi, acquisti o cessioni "intracomunitarie".

Nell'ambito di detto processo, secondo le iniziali intenzioni delle Autorità europee, la tassazione IVA sarebbe dovuta avvenire nel Paese d'origine, assimilando del tutto gli scambi intracomunitari a quelli interni; per far ciò, però, sarebbe stato necessario studiare un sistema tale da consentire l'esatta distribuzione, tra i Paesi membri, delle entrate ovunque riscosse in proporzione ai rispettivi consumi, nonché l'uniformità delle aliquote applicate nei vari Stati europei.

Le difficoltà incontrate per realizzare questi ultimi obiettivi, hanno di fatto indotto l'adozione di un regime, definito "transitorio", ma di fatto ormai stabilizzato da quindici anni, di tassazione nel Paese di destinazione e, cioè, dell'acquirente o del fruitore delle prestazioni di servizio

connesse con lo scambio, mentre la tassazione nel Paese d'origine è stata limitata alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti privati e di alcune categorie di enti; va peraltro precisato che detto regime non riguarda, in genere, tutte le operazioni in cui sono interessate controparti domiciliate in due diversi Paesi comunitari, ma solo quelle in cui viene posto in essere un trasferimento fisico di beni da uno Stato all'altro.

Ai fini dell'adeguamento del nostro sistema tributario nazionale alle disposizioni delle direttive comunitarie in materia, è stato emanato il D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427, per effetto del quale il regime degli acquisti e delle cessioni effettuate da o verso altri Stati membri riproduce quello delle importazioni ed esportazioni, ispirato, appunto, alla tassazione nel Paese di destinazione, nel senso che:

- ai sensi dell'art. 38 della L. n. 427/93, l'IVA si applica agli acquisti intracomunitari di beni effettuati nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni o comunque da enti, associazioni o altre organizzazioni di cui all'art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 633/72, soggetti passivi nel territorio dello Stato;
- secondo l'art. 41 della stessa legge, sono considerate non imponibili, in quanto tassate nel Paese di destinazione, le cessioni a titolo oneroso di beni trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti all'imposta.

In pratica, l'imposta sugli acquisti intracomunitari, dovuta, in base all'art. 44 della L. n. 427/93, dal soggetto passivo che li effettua, viene applicata secondo il seguente meccanismo:

- l'acquirente, ricevuta la fattura estera, la integra con l'ammontare dell'imposta calcolata secondo le aliquote vigenti in Italia;
- la fattura va quindi annotata, nei termini rispettivamente previsti, tanto nel registro degli acquisti, quanto in quello delle vendite, atteso che l'acquirente, da un lato, deve l'imposta afferente all'operazione e, dall'altro, ex art. 45 della L. n. 427/93, è legittimato a portarla in detrazione secondo la normativa nazionale.

Il sistema in questione, riguarda essenzialmente gli scambi tra soggetti passivi d'imposta, per cui se un imprenditore o lavoratore autonomo acquista beni da un privato di altro Stato membro, non dovrà alcuna imposta, non costituendo l'operazione né importazione, né acquisto intracomunitario, così come se un soggetto passivo cede beni ad un privato di altro Paese europeo, applicherà l'imposta come una ordinaria cessione imponibile interna.

Costituiscono *acquisti intracomunitari*, in genere, le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto nel territorio dello Stato da altro Stato membro (art. 38, comma 2, L. n. 427/93).

Sono, altresì, previste ulteriori ipotesi di acquisti intracomunitari, tra le quali vanno richiamati gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi trasportati o spediti da altro Stato membro, anche se il cedente non è soggetto d'imposta ed anche se non sono stati effettuati nell'esercizio di imprese o arti e professioni (cfr. art. 38, commi 3, lett. e) e 4 del D.L. n. 331/93).

Costituiscono invece *cessioni intracomunitarie* le vendite a titolo oneroso di beni trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni non soggetti passivi d'imposta (art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/93).

Il comma 2 del citato art. 41 prevede inoltre i casi di operazioni assimilate alle cessioni intracomunitarie.

In genere, il sistema in argomento non incide sulla normativa in tema di territorialità delle prestazioni di servizio in precedenza illustrata, ad eccezione di alcune specifiche fattispecie, direttamente connesse con le cessioni e gli acquisti intracomunitari, quali prestazioni di

trasporto intracomunitarie di beni, prestazioni a queste accessorie e servizi resi dagli intermediari di commercio; i commi 5, 6 e 8 dell'art. 40 della L. n. 427/93 recano la relativa disciplina.

In via generale, si stabilisce che tali operazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se il committente delle stesse è ivi soggetto passivo d'imposta; in caso contrario, per le prestazioni in parola, è previsto il seguente regime:

- le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni e le relative prestazioni di intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato se ivi ha inizio l'esecuzione del trasporto;
- le prestazioni accessorie ai servizi di trasporto intracomunitario e le relative prestazioni di intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato se ivi le prestazioni accessorie sono eseguite;
- le altre prestazioni di intermediazione di cui sopra si considerano effettuate nel territorio dello Stato se relative ad operazioni ivi effettuate.

Sono inoltre previsti particolari obblighi formali, finalizzati a consentire alle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri di realizzare un sistema di monitoraggio e controllo utile per l'effettuazione di rilevamenti ed incroci di dati relativamente alle operazioni intercorse fra i diversi operatori europei.

Si tratta, in particolare, degli obblighi di compilazione e presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie, noti come modelli INTRASTAT che, a mente del D.M. 21 ottobre 1992, si distinguono in Modello INTRA 1, relativo alle cessioni intracomunitarie e Modello INTRA 2, relativo agli acquisti intracomunitari, da presentarsi da parte dei soggetti che effettuano dette operazioni secondo precise scadenze, distinte in base al volume di acquisti e cessioni realizzate nel periodo precedente o che si presume di realizzare nel periodo d'imposta corrente; relativamente ai suddetti obblighi, importanti semplificazioni sono state introdotte con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 12 dicembre 2002.

4. Le disposizioni finalizzate al contrasto di specifiche tipologie di frode nel settore dell'IVA.

a. Premessa.

Ogni qualvolta la legge consente l'effettuazione di acquisti di merce senza l'addebito dell'IVA in capo all'acquirente (ad esempio operazioni intracomunitarie, acquisti in sospensione con lettere di intento, ecc.), l'operazione si presta alla realizzazione di condotte fraudolente.

È il caso, ad esempio, di quelle pratiche note come "frodi carosello" in tema di IVA comunitaria, in cui, in genere, un soggetto all'uopo interposto (c.d. *missing trader*) effettua acquisti intracomunitari (quindi senza versamento dell'IVA al fornitore comunitario) di particolari beni, generalmente di elevato valore economico e/o di ampia diffusione commerciale (di norma, autovetture, telefoni cellulari, personal computer, carni bovine, animali vivi, ecc.), per rivenderli contestualmente ad altro soggetto (c.d. *interponente*), ponendo in essere una cessione imponibile ai fini IVA, in quanto effettuata sul mercato interno nei confronti di un soggetto residente; la frode viene perpetrata applicando nella rivendita, rispetto all'acquisto intracomunitario, un valore imponibile ridotto il quale, tuttavia, per effetto dell'applicazione dell'IVA, comporta l'incasso di un importo lordo pari o di poco superiore allo stesso prezzo dell'acquisto intracomunitario (in tale ultimo caso, viene riconosciuta una provvigione al soggetto interposto, pari ad una percentuale concordata dell'IVA evasa).

Si parla di IVA evasa in quanto l'interposto omette di versare l'IVA perennemente a debito; va da sé che tale comportamento del soggetto interposto, qualora correttamente contabilizzato e trattato fiscalmente, comporterebbe l'effettuazione sistematica di operazioni antieconomiche, tali da determinare, nel breve termine, il fallimento dello stesso.

Di contro, il soggetto interponente ha la possibilità di beneficiare del credito IVA per l'acquisto dei beni dall'interposto; la relativa imposta non può, tecnicamente, definirsi assoluta in quanto, il più delle volte, per effetto dell'accordo sottostante, l'importo corrisposto formalmente ai fini IVA va, nella sostanza, a colmare il differenziale determinato dalla riduzione del valore della merce e, di conseguenza, la seconda cessione non viene assoggettata ad IVA.

Peraltro, tale pratica fraudolenta consente all'interponente di presentarsi sul mercato con prezzi decisamente più competitivi rispetto ad aziende che non utilizzino tali artifici contabili.

A ciò deve aggiungersi che, frequentemente, la merce transita direttamente dal fornitore comunitario al soggetto interponente, così come anche i pagamenti vengono effettuati direttamente dall'interponente al fornitore comunitario; nondimeno, le organizzazioni dedite a tali pratiche hanno, nel tempo, affinato le proprie procedure, facendo formalmente coincidere le transazioni finanziarie con i corrispondenti passaggi commerciali.

In sostanza, il soggetto residente interposto, che acquista cartolarmente la merce senza averne mai la materiale disponibilità, si limita ad una funzione di prestanome, allo scopo di fornire un filtro all'operazione, che si conclude con il mancato versamento dell'IVA da parte dell'interposto e con la detrazione da parte dell'interponente.

È chiaro che la frode, nei termini dianzi accennati, deve essere adeguatamente dimostrata e documentata dagli Organi di controllo, essenzialmente fornendo la prova dell'accordo fraudolentemente posto in essere tra interposto ed interponente per trarre i benefici sopra delineati, nonché della consapevole partecipazione alla frode stessa di tutti i soggetti che, a qualsiasi titolo e con qualsiasi ruolo, risultano intervenuti; è infatti frequente l'interposizione di più soggetti, con funzione di ulteriore "filtro", per allungare la "catena" delle operazioni formalmente documentate e rendere più difficoltosa la ricostruzione dei fatti.

In termini più generali, lo stesso meccanismo di funzionamento dell'imposta, che prevede per il soggetto passivo la detrazione dell'IVA addebitatagli in fattura, è esposto al rischio di frode o di evasione ogni qualvolta viene meno la effettiva contrapposizione di interessi fra cedente ed acquirente, ovvero laddove il cedente o prestatore che addebita ed incassa l'imposta, che viene poi portata in detrazione, si ponga preordinatamente nelle condizioni di non adempiere ai propri obblighi.

Va quindi precisato che gli adempimenti connessi a tali norme, se da un lato possono formare oggetto di specifico controllo in sede di attività ispettiva, ancor più possono essere di valido ausilio per l'individuazione di fenomeni fraudolenti e l'acquisizione preliminare di elementi in sede di selezione dei soggetti da sottoporre a controllo.

Sul punto, deve essere posto in adeguato risalto che il comma 5 dell'art. 83 del D.L. 25 giugno 2008, n.112, convertito in Legge 6 agosto 2008, n.133, prevede che *il Corpo, l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Dogane incrementino la capacità operativa destinata al contrasto delle frodi in materia di IVA, sia nazionale che comunitaria*, al fine di garantire una più efficace prevenzione e repressione dei connessi fenomeni fraudolenti.

Per conseguire questo obiettivo, la disposizione attribuisce alle Amministrazioni interessate la possibilità di orientare *"appositamente loro funzioni o strutture"* al fine di assicurare l'analisi dei fenomeni e l'individuazione di specifici ambiti d'indagine, la definizione di apposite metodologie operative, la realizzazione di specifici piani di prevenzione e contrasto ai fenomeni stessi, nonché il monitoraggio dell'efficacia delle azioni poste in essere.

Detto coordinamento operativo dovrà essere assicurato mediante un costante scambio informativo, anche allo scopo di consentire la tempestiva emissione degli atti di accertamento e l'adozione di eventuali misure cautelari; gli esiti delle attività svolte formeranno oggetto di apposite relazioni annuali al Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Al riguardo, ferme restando le iniziative che saranno assunte in relazione al disposto della norma in trattazione, si rimarca la necessità di un più frequente ricorso alle procedure informatiche attualmente disponibili per l'analisi di rischio nel settore; in merito, utili elementi possono essere desunti:

- dalla *banca dati VIES*, accessibile tramite il cruscotto A.T. – EUROCICS, intensificando la consultazione diretta da parte dei Comandi del Corpo dei dati di 1° e 2° livello ed incrementando gli scambi informativi con i collaterali Organi esteri, mediante le richieste di 3° livello;
- dall'*applicativo MERCE*, contenente i dati relativi agli scambi commerciali intervenuti con operatori di Paesi U.E. ed extra U.E., sia aggregati che con riguardo a singole operazioni;
- dalla *procedura WEBINTELLIGENCE – Dichiarazioni d'intento*, mediante la quale è possibile acquisire utili elementi informativi, con cadenza mensile, in ordine alle comunicazioni relative alle lettere d'intento che gli esportatori abituali consegnano ai loro cedenti e prestatori;
- dalla *piattaforma RADAR*, accessibile da tutti i Comandi Provinciali, nel cui contesto particolare rilievo presenta, ai fini in argomento, la Sezione "Operatori di *import-export*".

Nel delineato contesto, particolare attenzione va riservata anche alle fattispecie in cui emergano transazioni rilevanti ai fini IVA nelle quali risultino interessati, a qualsiasi titolo, operatori della Repubblica di San Marino, dal momento che le esperienze operative maturate sul campo hanno dimostrato, in modo sempre più marcato, come i volumi dei traffici commerciali con il territorio sammarinese evidenzino una certa incoerenza tra il dimensionamento complessivo degli scambi posti in essere ed i parametri economici e demografici della citata Repubblica, dai quali è consentito ricavare livelli di domanda e di capacità produttiva inferiori.

In relazione a quanto precede, nei successivi sottoparagrafi vengono brevemente riassunti alcuni istituti ed adempimenti recentemente introdotti nell'ordinamento tributario con tre sostanziali finalità:

- prevenire la formazione di imposta detraibile in capo agli acquirenti o committenti nei settori ove più frequentemente i cedenti o prestatori si qualificano come soggetti interposti nell'ambito di meccanismi riconducibili alle "frodi carosello" dianzi delineati, ovvero operino in forma "sommersa", sottraendosi sistematicamente agli obblighi di dichiarazione e versamento;
- agevolare l'individuazione di responsabilità per i tributi evasi in capo ai beneficiari finali delle suddette "frodi carosello";
- consentire all'Amministrazione finanziaria di disporre tempestivamente di elementi idonei ad individuare eventuali soggetti coinvolti in attività fraudolente, con un correlativo effetto deterrente.

b. Commercio di autoveicoli.

Con riferimento alla pratica fraudolenta dianzi sinteticamente illustrata, la Legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge Finanziaria per l'anno 2005), all'art. 1, commi da 378 a 386, è intervenuta con specifiche prescrizioni finalizzate ad introdurre maggiori deterrenti, in particolare nel settore degli autoveicoli che, negli ultimi anni, è stato più diffusamente interessato da casi di frode, creando anche preoccupanti distorsioni di mercato.

In particolare, con il comma 378 si è stabilito l'obbligo a carico del soggetto di imposta che effettui un acquisto intracomunitario di mezzi di trasporto nuovi o che si reputano nuovi, secondo la definizione di cui all'art. 38 del citato D.L. n. 331/93, di trasmettere al Dipartimento dei Trasporti Terrestri – DTT – (ex Motorizzazione) entro 15 gg. dall'acquisto e, comunque, prima dell'immatricolazione, una comunicazione recante l'indicazione del numero identificativo intracomunitario del fornitore (se la vettura viene direttamente

immatricolata dall'importatore) o, in caso di passaggi interni precedenti l'immatricolazione, il codice fiscale del fornitore; la comunicazione deve contenere, inoltre, il numero di telaio del veicolo, del motoveicolo e dei loro rimorchi.

In assenza di tale comunicazione il DTT non può procedere all'immatricolazione richiesta; l'obbligo vale anche nel caso di cessione intracomunitaria o di esportazione dei medesimi mezzi di trasporto.

Con decreto del DTT e dell'Agenzia delle Entrate datato 8 giugno 2005, entrato in vigore dal 5 dicembre 2005, sono state regolamentate nel dettaglio le modalità di compilazione ed inoltro delle nuove comunicazioni introdotte dalla richiamata normativa.

La finalità perseguita dalla norma si rinviene, evidentemente, nella necessità di monitorare le transazioni che hanno ad oggetto gli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi, in tutti i passaggi che si susseguono, precedenti l'immatricolazione, allo scopo di contrastare i fenomeni di frode che si sono riscontrati nel settore e permettere controlli più tempestivi.

Infatti, i funzionari del DTT, in base al disposto dell'art. 53 del citato D.L. n. 331/93, hanno l'obbligo, prima di immatricolare il veicolo, di verificare il corretto adempimento dell'imposta da parte del richiedente l'immatricolazione; invece, nel sistema previgente, nei casi in cui l'immatricolazione non fosse stata richiesta direttamente dal soggetto importatore, ma da altri operatori residenti nel territorio nazionale che dall'importatore stesso avevano acquistato il veicolo o, addirittura, da un ulteriore soggetto residente, a sua volta acquirente dell'importatore (allungando, in tal modo, sempre più la catena commerciale) non si aveva traccia dei passaggi interni successivi all'importazione ed il DTT si trovava, di conseguenza, a verificare solo l'ultimo anello della catena (l'ultimo acquirente interno), che di norma aveva regolarmente assolto agli obblighi IVA, con la materiale impossibilità di riscontrare e denunciare agli Organi di controllo eventuali "salti" di imposta intermedi.

Le informazioni relative alle auto estere importate ed immatricolate in Italia erano quindi acquisite dall'Amministrazione Finanziaria solo per il tramite delle comunicazioni degli Stati esteri di provenienza dei beni, ovvero solo ad immatricolazione avvenuta, in quanto desumibili dai dati dichiarati (nella forma di dichiarazione sostitutiva di atto notorio) dai richiedenti l'immatricolazione stessa; tali dati, relativi al numero di telaio, al Paese di provenienza e alla fattura di acquisto del veicolo venivano trasmessi dal DTT mediante l'invio periodico, in formato cartaceo, delle dichiarazioni ricevute in esecuzione degli adempimenti previsti da apposite circolari.

È chiaro che la tempestiva identificazione di tutti i passaggi successivi all'importazione, avvenuti tra l'importatore, il rivenditore, fino all'acquirente finale, rende più efficace l'azione di contrasto alle frodi.

Nello specifico settore, ulteriori norme di natura eminentemente "tecnica", finalizzate a contrastare i fenomeni di frode all'IVA, sono state previste dall'art. 1, commi 9, 10 e 11 del decreto Legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla Legge 24 novembre 2006, n. 282.

In particolare, con effetto dal 3 dicembre 2007, è stato introdotto un nuovo modello "F24 Auto UE" per le cessioni di auto provenienti dal cosiddetto "mercato parallelo"; trattasi di una particolare modalità di versamento dell'IVA posta a carico degli operatori commerciali del settore auto, in relazione alle vendite di autoveicoli nuovi ed usati oggetto degli acquisti intracomunitari in questione.

Le nuove disposizioni prevedono l'obbligo, a carico dell'acquirente nazionale di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, oggetto di cessione intracomunitaria, di effettuare il versamento dell'IVA relativa alla prima vendita interna, tramite un nuovo modello F24, in cui è stato inserito un apposito spazio per il numero di telaio, elemento che garantisce un collegamento univoco tra l'IVA versata e l'operazione di vendita; le nuove norme si innestano sulla vigente disciplina delle immatricolazioni di veicoli di provenienza intracomunitaria, in precedenza richiamata, allo scopo di ottenere una "tracciatura" dei veicoli nelle varie fasi della commercializzazione, in cui era previsto l'obbligo di

dichiarazione telematica di acquisto intracomunitario come condizione necessaria all'immatricolazione.

Gli Uffici provinciali del DTT potranno procedere all'immatricolazione dei soli veicoli per i quali risultino acquisiti i dati dei versamenti "validati" dall'Agenzia delle Entrate; la validazione consiste nell'abbinamento dei dati indicati dal contribuente nel modello "F24 Auto UE" con quelli acquisiti dall'Ufficio della Motorizzazione civile, in forza dell'obbligo di dichiarazione telematica di acquisto intracomunitario.

L'immatricolazione è condizionata, pertanto, alla verifica da parte dell'Ufficio del DTT dell'avvenuto pagamento – comunicato dall'Agenzia delle Entrate – dell'imposta dovuta in relazione a ciascun veicolo, individuato attraverso il rispettivo numero di telaio.

La nuova procedura, ossia il riscontro tra il numero di telaio ed il relativo versamento dell'IVA dovuta, si applica ai veicoli la cui dichiarazione telematica di acquisto intracomunitario agli Uffici del DTT è effettuata a decorrere dal giorno 3 dicembre 2007; pertanto, per tutti i veicoli che siano stati oggetto di comunicazione telematica di acquisto intracomunitario antecedentemente alla data in questione, ma presentati per l'immatricolazione dopo tale data, non trova applicazione la nuova procedura.

Ulteriori e più specifiche indicazioni in ordine ai suddetti adempimenti, sono contenute nella circolare n.52/E del 30 luglio 2008 dell'Agenzia delle Entrate, cui si rinvia per gli approfondimenti di dettaglio.

In aggiunta a quanto precede, alcune peculiarità si pongono in relazione al trattamento delle operazioni di acquisto presso operatori dell'Unione Europea aventi ad oggetto autoveicoli rientranti nel regime IVA del "margine".

Tale regime, introdotto dal D.L. n. 41/95, convertito dalla L. n. 85/95, ha come obiettivo quello di evitare fenomeni di doppia o reiterata imposizione connessi al commercio di beni usati, usciti dal circuito commerciale, ceduti ad un soggetto passivo d'imposta per la successiva rivendita, con conseguente ulteriore imposizione ai fini IVA e si realizza attraverso un meccanismo per il quale l'imposta è commisurata al solo utile lordo realizzato dal rivenditore, cioè alla differenza (cosiddetto "margine") tra il prezzo di vendita e quello d'acquisto maggiorato delle spese di riparazione e di quelle accessorie

Va ricordato in proposito che, a mente dell'art. 37 del citato D.L. n. 41/95, gli scambi di merci (acquisti e cessioni) effettuati all'interno dell'Unione Europea con l'applicazione di questo particolare regime, non sono considerati scambi intracomunitari.

Al riguardo, la circolare n. 14/E del 26 febbraio 2008 precisa che l'operatore nazionale che effettua l'acquisto dei predetti beni da operatori residenti nei Paesi Membri dell'Unione Europea e che ritiene che l'operazione sia stata correttamente assoggettata al regime del margine in presenza dei relativi presupposti, dovrà, prima di richiedere l'immatricolazione presso gli Uffici provinciali della Motorizzazione, esibire o trasmettere agli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate la documentazione di seguito indicata, necessaria per ottenere l'immatricolazione dell'autoveicolo:

- fattura di acquisto dell'autoveicolo ricevuta dall'operatore comunitario o altro titolo di acquisto;
- carta di circolazione estera;
- eventuale dichiarazione dalla quale risulti che il rivenditore, soggetto d'imposta in Italia, abbia acquistato gli autoveicoli usati da un privato consumatore, un operatore economico che non ha potuto esercitare il diritto a detrazione, un soggetto passivo d'imposta in regime di franchigia nel proprio Stato membro, o un soggetto passivo comunitario che ha applicato, a sua volta, il regime del margine.

Gli Uffici locali procederanno all'esame congiunto della carta di circolazione e della fattura o di altro titolo d'acquisto, esclusivamente a titolo di controllo preliminare, al fine di appurare la presenza di requisiti minimi per la legittima applicazione del regime IVA del margine; in

tale contesto, per consentire una tempestiva immatricolazione delle auto e per non essere di ostacolo agli ordinari flussi commerciali, gli Uffici locali dovranno:

- verificare che la data di prima immatricolazione risultante dalla carta di circolazione sia antecedente di almeno sei mesi;
- verificare se tra i soggetti esteri precedenti possessori dell'autoveicolo figurino almeno una persona fisica, nell'ipotesi, tra le più frequenti, che il nome e cognome riportato sulla carta di circolazione rappresenti un consumatore finale;
- verificare che, nel caso di esibizione di scrittura privata, l'ultimo intestatario riportato sulla carta di circolazione coincida con il dante causa della scrittura privata, a garanzia della continuità dei passaggi.

A seguito dell'esito positivo dei riscontri l'Ufficio provvederà, attraverso un apposito canale informatico dedicato, alla comunicazione degli estremi identificativi dell'autoveicolo, tra i quali il numero di telaio, al C.E.D. del DTT, al fine di consentirne l'immatricolazione.

Qualora dalla carta di circolazione risulti esclusivamente la presenza di società/imprese – considerato che in alcuni Paesi Membri non sussiste l'obbligo giuridico di trascrivere sulla carta di circolazione i successivi proprietari dell'autoveicolo – l'Ufficio procederà alla predetta comunicazione al C.E.D. degli Uffici della Motorizzazione dopo aver acquisito la dichiarazione di cui sopra, corredata da idonea documentazione (ad esempio, la fattura di cessione tra i due soggetti esteri) dalla quale risulti verosimile, ad un primo esame preliminare, che il veicolo è assoggettabile al regime del margine.

Nelle ipotesi in cui la documentazione di supporto alla citata dichiarazione non venga ritenuta sufficiente, contestualmente alla comunicazione al C.E.D. degli Uffici della Motorizzazione, l'Ufficio trasmetterà una segnalazione all'area controllo per l'attivazione immediata di un controllo fiscale, supportato dallo strumento della cooperazione amministrativa tra gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria nazionali e comunitari.

Infine, qualora il contribuente, oltre alla mera dichiarazione non produca alcun documento idoneo alla dimostrazione delle fattispecie sopra elencate, l'Ufficio invierà la comunicazione agli Uffici della Motorizzazione solo dopo che l'area controllo abbia verificato – anche attraverso l'ausilio dello strumento della cooperazione amministrativa tra gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria nazionali e comunitari – che il veicolo sia assoggettabile al regime del margine.

Pertanto, il riscontro positivo a seguito della procedura sopra descritta, pur consentendo l'immatricolazione dell'autoveicolo, non esclude gli eventuali successivi accertamenti sull'effettiva legittimità dell'applicazione del regime speciale IVA, per verificarne la sussistenza dei presupposti, anche sulla base degli elementi di incongruenza che dovessero emergere dall'ulteriore esame della documentazione esibita; nella successiva fase di controllo gli uffici potranno ugualmente richiedere l'assistenza amministrativa ai Paesi Membri dell'Unione Europea.

Anche relativamente a tali aspetti, la già menzionata circolare n.52/E del 30 luglio 2008 dell'Agenzia delle Entrate, cui si formula rinvio, contiene ulteriori disposizioni di dettaglio.

c. *Comunicazione telematica relativa alle dichiarazioni d'intenti.*

Ulteriore adempimento che il legislatore ha introdotto al comma 381 dell'art. 1 della Legge Finanziaria 2005 (L. 30 dicembre 2004, n. 311), rubricato "Comunicazione telematica dei dati contenuti nella dichiarazione d'intenti", risulta preordinato a contrastare i fenomeni di frode che si possono verificare nel caso di acquisti in sospensione di imposta, secondo la disciplina, in precedenza accennata, di cui all'art. 8, comma 2, lett. c), del D.P.R. n. 633/72, in tema di cessioni all'esportazione.

Sul punto, è il caso di ribadire che ai cosiddetti esportatori abituali, così come definiti dall'art. 1 del D.L. n. 746/83, ovvero quei soggetti che hanno effettuato nell'anno precedente o nei 12 mesi precedenti cessioni all'esportazione o operazioni assimilate per

un ammontare superiore al 10% del volume d'affari, è data la possibilità di effettuare acquisti e importazioni di beni e servizi senza il pagamento dell'imposta, nei limiti dell'ammontare complessivo delle cessioni all'esportazione o operazioni assimilate effettuate (plafond), comunicando ai propri fornitori l'intenzione di avvalersi di tale facoltà mediante l'invio della cosiddetta lettera d'intento.

L'acquisto in sospensione di imposta, in carenza dei requisiti richiesti per la qualifica di esportatore abituale, permette la successiva rivendita della merce acquistata con scorporo dell'IVA (che non viene versata), ottenendo in sostanza lo stesso indebito beneficio già in precedenza descritto nel caso della "frode carosello".

La modifica introdotta ha posto l'obbligo, in capo a coloro che ricevono le dichiarazioni di intento dai propri clienti, di comunicare all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente in via telematica ed entro il 16 del mese successivo a quello di ricevimento della lettera di intento, i dati in questa contenuti; in particolare, la trasmissione telematica può essere effettuata direttamente dal fornitore oppure tramite un intermediario abilitato a presentare le dichiarazioni dei redditi/IVA, utilizzando l'apposito modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 marzo 2005.

Appare evidente come, per effetto del nuovo adempimento, la tempestività con cui l'Amministrazione Finanziaria è in grado di disporre delle informazioni contenute nelle lettere di intento, potrà consentire più rapidi e mirati controlli per di impedire le frodi.

Al fine di scoraggiare il mancato invio della comunicazione o l'invio di dati carenti o inesatti da parte dei soggetti tenuti al rispetto dell'adempimento, con i commi 383 e 384 dell'art. 1 della citata L. n. 311/2004, è stata rispettivamente prevista la modifica dell'art. 7 del D.Lgs. n. 471/97, rubricato "Violazioni relative alle esportazioni", con l'inserimento del comma 4 bis, che prevede l'applicazione nei confronti del cedente i beni/servizi che non adempie all'invio dei dati ovvero vi adempie in modo incompleto o inesatto, della sanzione di cui al comma 3 (dal 100 al 200% dell'imposta calcolata sul valore dei beni/servizi ceduti senza addebito di imposta), nonché l'introduzione del meccanismo della responsabilità solidale del cedente con il soggetto acquirente per il pagamento dell'imposta evasa, correlata all'infedeltà della dichiarazione ricevuta, in caso di mancato invio della comunicazione e/o invio di dati carenti e inesatti.

A quest'ultimo proposito, è il caso di evidenziare che l'art. 7 del D.Lgs. n. 471/97, comma 3, primo periodo, stabilisce che il cedente è tenuto al pagamento della sanzione e dell'imposta, se la cessione avviene senza lettera di intento, nonché al pagamento della sola sanzione se la cessione avviene senza addebito di imposta a seguito di presentazione da parte del cessionario di lettera di intento in assenza dei presupposti richiesti dalla legge.

L'ultimo periodo del comma 3, prevede che del pagamento dell'imposta non addebitata in fattura rispondono esclusivamente il cessionario, i committenti e gli importatori che hanno provveduto al rilascio della lettera di intento in assenza dei presupposti richiesti dalla legge; in tale eventualità ed in caso di "splafonamento" (acquisto di beni e servizi oltre il limite di cui all'art. 1 del D.L. n. 746/83), al cessionario, in base al comma 4 del citato art. 7, viene applicata la sanzione di cui al comma 3, oltre all'obbligo del pagamento dell'imposta, in via esclusiva, come previsto dall'ultimo periodo dello stesso comma 3.

Con l'introduzione del comma 384 della citata Legge Finanziaria 2005, il cedente che omette di comunicare i dati contenuti nella lettera di intento ricevuta, oltre ad essere assoggettato alla sanzione prevista con l'introduzione del citato comma 4 bis, diviene responsabile in solido con l'acquirente del pagamento dell'imposta non addebitata per effetto della dichiarazione infedele.

d. Responsabilità solidale del cessionario.

Parimenti finalizzato a contrastare le frodi IVA perpetrate mediante il meccanismo della "vendita sottocosto" e l'interposizione di un soggetto "cartiera" fra il primo e reale cedente e l'ultimo e vero cessionario dell'operazione e poste in essere nel quadro di transazioni che non comportano l'addebito dell'IVA in fattura a titolo di rivalsa, quali gli acquisti

intracomunitari e gli acquisti in sospensione di imposta per gli esportatori abituali a seguito di dichiarazione d'intenti, è il comma 386 dell'art. 1 della Legge Finanziaria 2005, che ha introdotto nel D.P.R. n. 633/72 l'art. 60 bis, che si trascrive testualmente: "1. Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, su proposta degli organi competenti al controllo, sulla base di analisi effettuate su fenomeni di frode, sono individuati i beni per i quali operano le disposizioni dei commi 2 e 3. 2. In caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta.

L'obbligato solidale di cui al comma 2 può tuttavia documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta".

Dal testo della norma, che viene ad incidere evidentemente sulla regola generale di cui al comma 1 dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/72, secondo cui è soggetto passivo dell'imposta chi cede o presta servizi imponibili, il quale deve versare cumulativamente all'Erario l'IVA dovuta per tutte le operazioni imponibili al netto della detrazione spettante, si evince che il nuovo elemento della responsabilità solidale del cessionario viene ad operare in presenza di quattro condizioni, che devono concorrere contemporaneamente:

- cessioni di specifici beni individuati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze;
- cessioni intervenute fra soggetti IVA;
- regolarizzazione dell'operazione a prezzi inferiori al valore normale;
- mancato versamento dell'imposta relativa a dette cessioni, da parte del cedente.

In presenza di dette condizioni, la nuova norma viene a configurare una sorta di "presunzione" di evasione fondata sull'accordo fra cedente e cessionario.

Il decreto ministeriale, previsto dal citato art. 60 bis, è stato emanato in data 22 dicembre 2005, individuando, quali categorie di beni cui si applica il meccanismo di solidarietà dianzi accennato, gli autoveicoli, motoveicoli e rimorchi, i prodotti di telefonia e loro accessori, i personal computer, componenti ed accessori, gli animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche.

e. *Inversione contabile (c.d. "Reverse Charge")*

(1) *Profili generali*

Per effetto di detto istituto, che si propone di contrastare le frodi fiscali che si realizzano attraverso il mero mancato versamento dell'IVA da parte del cedente o prestatore, debitore dell'imposta diventa il cessionario o committente in luogo degli stessi cedente o prestatore, che pertanto sono, nella fattispecie, esonerati dalla liquidazione e dal versamento dell'IVA.

In particolare, il cedente o prestatore emetterà la fattura senza l'applicazione dell'IVA, indicando come causa di esclusione che si tratta di fattispecie rientrante in quelle previste dall'art. 17, comma 6, del D.P.R. n.633/72; il cedente o prestatore può:

- detrarre l'IVA assolta sugli acquisti e sulle importazioni inerenti all'attività;
- esercitare il diritto al rimborso dell'IVA secondo le modalità stabilite dall'art. 38 bis del D.P.R. n. 633/72 che, a seguito di recenti modifiche, permette a tali soggetti di accedere al rimborso infra-annuale (art. 30, comma 3, lett. a) D.P.R. n. 633/72).

Il cessionario o committente è, invece, investito di rilevanti obblighi contabili e fiscali, dovendo:

- integrare la fattura emessa dal cedente o prestatore senza IVA, indicando sul documento stesso l'aliquota ordinaria e la relativa imposta;
- annotare la fattura integrata nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi entro il mese di ricevimento della fattura, ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal suo ricevimento e con riferimento al relativo mese;
- annotare la fattura integrata nel registro degli acquisti anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale nella quale viene compiuta la detrazione.

Il cessionario o committente diventa il vero e proprio responsabile d'imposta che, pertanto, dovrà liquidare e versare secondo la cadenza ordinaria.

La Direttiva n. 2006/69/CE del 29 luglio 2006 consente agli Stati membri di adottare tale strumento per determinate operazioni senza necessità di una preventiva autorizzazione, sulla base di una semplice comunicazione al Comitato IVA di cui all'art. 29 della VI Direttiva comunitaria n. 77/388/CEE.

Nella normativa interna, la facoltà di ampliare il novero delle fattispecie alle quali si rende applicabile l'istituto del *reverse charge* è contenuta nello stesso art. 17, comma 7 del D.P.R. n. 633/72: in particolare, l'ampliamento può avvenire con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, se si tratti di materie contenute nella citata Direttiva 2006/69/CE, mentre, negli altri casi, in cui si rende necessaria la preventiva autorizzazione comunitaria prevista dalla Direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, l'introduzione può avvenire utilizzando la legislazione secondaria.

Vari e recenti interventi normativi hanno progressivamente esteso l'applicazione di tale meccanismo, inizialmente previsto per le sole cessioni di metalli preziosi (Legge 17 gennaio 2000, n. 7), ad altre ipotesi tassativamente previste, per cui attualmente il regime dell'inversione contabile è previsto per i soggetti che:

- fatturano servizi (compresa la manodopera) in qualità di subappaltatori nei confronti di imprese operanti nell'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili (ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore);
- cedono fabbricati strumentali imponibili ai fini IVA;
- cedono apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazione soggette alla tassa sulle concessioni governative;
- producono oro da investimento, lo commerciano o trasformano oro in oro da investimento e che optano per l'applicazione dell'IVA;
- cedono oro industriale;
- cedono rottami;
- a partire dalla data di emanazione di apposita autorizzazione comunitaria (non ancora concessa al momento di redazione della presente circolare), cederanno cellulari e personal computer (e loro componenti ed accessori), nonché materiali e prodotti lapidei direttamente provenienti da cave e miniere.

Sono quindi pienamente operative, tra le altre, le norme relative all'inversione contabile nei settori edile ed immobiliare; più specificamente, le cessioni di fabbricati strumentali assoggettate al regime del *reverse charge*, sono quelle previste dall'art. 10 del D.P.R. n. 633/72 e in particolare:

- cessioni effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento, effettuate a decorrere dal 1° marzo 2008 (cfr. lett. b);

- cessioni per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, effettuate a decorrere dal 1° ottobre 2007 (cfr. lett. d).

(2) Il “reverse charge” nel settore edile.

Il meccanismo dell'inversione contabile nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a) D.P.R. n.633/72) si applica alle prestazioni rese dal subappaltatore nei confronti dell'impresa edile che opera a sua volta come appaltatore principale o subappaltatore; non sono invece interessate al *reverse charge* le prestazioni rese direttamente nei confronti del committente principale.

Pertanto, l'impresa edile che appalta la costruzione di un fabbricato, riceve dall'impresa appaltatrice una fattura con IVA; se questa a sua volta appalta lo stesso lavoro ad altra impresa edile e ricorrono gli altri requisiti, quest'ultima emette fattura senza IVA (che sarà integrata dall'appaltatore in applicazione del regime in argomento).

Con riguardo ai soggetti interessati, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 11/E/2007, ha chiarito che il regime in questione trova applicazione solamente quando entrambi i soggetti, appaltatore e sub-appaltatore, svolgano una attività rientrante in quelle previste dalla sezione F della tabella ATECOFIN (2004), cioè appartengano al settore edile delle costruzioni; in proposito va evidenziato che, a partire dal 1° gennaio 2008, è entrata in vigore la nuova tabella ATECO 2007 che, alla sezione F “Costruzioni”, comprende codici di attività a sei cifre che vanno dal 41.10.00 (“sviluppo di progetti immobiliari senza costruzione”) al 43.99.09 (“Altre attività di lavori specializzati di costruzione”).

Di contro, non assume rilevanza la qualità del committente principale, che può essere anche un privato, nè il settore in cui lo stesso opera.

Inoltre, l'attività rientrante nella sezione “costruzioni” può anche non essere esclusiva o prevalente: in tali situazioni le prestazioni svolte verso appaltatori devono seguire le regole dell'inversione contabile.

Naturalmente non è sufficiente attenersi al codice formalmente utilizzato che potrebbe essere non corretto o non veritiero, ma si deve esaminare quale sia l'attività effettivamente svolta; non rileva, invece, l'attività svolta dal committente.

L'Agenzia delle Entrate, con la citata circolare n. 11/E/2007, ha altresì chiarito che nel caso in cui entrambi i soggetti siano non residenti, solamente l'appaltatore deve procedere ad identificarsi in Italia o, in alternativa, nominare un rappresentante fiscale: questo in quanto debitore dell'imposta è l'appaltatore.

Quanto alla tipologia contrattuale che lega i medesimi soggetti (appaltatore e sub-appaltatore), la norma, unitamente al contratto d'appalto, prevede anche quello d'opera; la differenza più rilevante tra i due contratti è data dalle dimensioni dell'appaltatore e del prestatore in quanto, come chiarisce la circolare n. 37/E/2006, nell'appalto l'appaltatore ha una dimensione aziendale rilevante, mentre nel contratto d'opera il prestatore esegue l'opera in assenza di collaboratori o utilizzando una piccola organizzazione aziendale.

Sulla forma di redazione del contratto è appena il caso di ricordare che, pur non essendo obbligatoria la forma scritta, questa è da preferirsi, poiché in questo caso l'onere di documentare l'inesistenza del contratto, in sede ispettiva, ricade sui verificatori, mentre se questo è solo verbale, l'onere probatorio ricade sul contribuente che dovrà dimostrare l'esistenza del sub-appalto.

Come detto, il *reverse charge* trova applicazione anche qualora vi sia un contratto d'opera nel quale è predominante l'opera del soggetto rispetto ai mezzi utilizzati per l'esecuzione del servizio; non trova applicazione invece nel caso si tratti di prestazioni d'opera professionale quali, ad esempio, le prestazioni rese da architetti, geometri, ecc.

Devono inoltre ritenersi escluse le forniture di beni con posa in opera in quanto costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi; la posa in opera rappresenta una mera prestazione accessoria alla cessione di beni.

Va tuttavia evidenziato che la Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) ha introdotto alla lett. a), comma 6, dell'art. 17 D.P.R. n. 633/72 un secondo periodo che prevede come il *reverse charge* non si applichi, dal 1° febbraio 2008, nel settore edile "alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori"; viene, quindi, esclusa l'applicazione del *reverse charge* qualora al soggetto nominato dall'aggiudicatore sia stata affidata la totalità dei lavori e si tratti quindi di "contraente generale" secondo la codificazione fatta dal D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163 (nuovo Codice dei contratti pubblici).

Si pone in risalto, altresì, che nel caso in cui il subappaltatore abbia erroneamente emesso con IVA la fattura relativa ad una prestazione di lavori edili, può correggere l'errore emettendo una nota di accredito entro il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione (cfr. circolare ministeriale 16 febbraio 2007, n. 11/E).

5. L'emissione e l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti ai fini IVA.

Nel richiamare integralmente quanto si è illustrato nel paragrafo 8. del precedente Capitolo 3 a proposito dei soggetti che possono intervenire, con diversi ruoli, nella particolare pratica fraudolenta, si evidenzia che quest'ultima, ai fini IVA, può essere preordinata, tra l'altro, a:

- usufruire di indebite detrazioni dell'imposta relativa alle fittizie acquisizioni di beni o servizi;
- compensare indebitamente l'IVA a debito determinata dalle operazioni imponibili effettuate;
- aumentare il volume d'affari, allo scopo di ottenere anticipazioni bancarie o comunque finanziamenti, stornando successivamente le medesime operazioni attraverso l'emissione di note di credito finalizzate all'abbattimento del debito d'imposta ai fini IVA e del relativo ricarico ai fini delle imposte sui redditi.

Al riguardo, occorre rammentare che, ai sensi dell'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/72, "se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura"; sul punto, la giurisprudenza di legittimità ha avuto occasione di chiarire che la *ratio* di questa disposizione non va individuata in un intento sanzionatorio, bensì nella natura "cartolare" del credito d'imposta per il destinatario della fattura, per cui la semplice emissione di questa, anche se riferita ad una operazione inesistente, costituisce valido presupposto impositivo.

Come per le imposte dirette, anche ai fini IVA, ovviamente, l'inesistenza della fattura può essere oggettiva, in quanto la stessa documenti operazioni in realtà mai avvenute, in tutto o in parte, ovvero soggettiva, qualora l'operazione documentata sia in realtà intercorsa fra soggetti diversi da quelli risultanti dalla fattura medesima.

La Corte di Cassazione, con diverse sentenze, ha chiarito che la fatturazione soggettivamente falsa, in quanto effettuata in favore di soggetto diverso da quello effettivo, configura ai fini del particolare tributo, in tutto e per tutto, una fatturazione inesistente – e non già, semplicemente, una fatturazione con indicazioni incomplete od inesatte, né un caso di omissione dell'indicazione dei soggetti tra cui l'operazione è effettuata ex art. 21, comma 2, n. 1), dello stesso decreto – costituendo quindi valido presupposto dell'obbligo di versare la relativa imposta a mente del citato art. 21.

La stessa Corte di Cassazione, parimenti in diverse pronunce, ha altresì affermato che, sebbene l'emittente di fatture per operazioni inesistenti sia comunque obbligato a versare la relativa imposta, colui che l'ha ricevuta (il "falso" cessionario o committente) non può effettuare la detrazione, in quanto "...il corrispondente tributo viene, in realtà, a essere considerato fuori conto" e la relativa obbligazione è "conseguentemente isolata da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate ed estraniata dal meccanismo di compensazione (tra IVA "a valle" e IVA "a monte") che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19 del D.P.R. citato".

Tale principio è stato ribadito, tra l'altro, con la sentenza n. 12353 del 10 giugno 2005, con cui è stato altresì precisato che la fattura relativa ad operazioni inesistenti non può essere successivamente rettificata con note di credito, perché l'art. 26 del D.P.R. n. 633/72, che contempla tale possibilità, richiede che l'operazione per la quale sia stata emessa fattura e da rettificare perché venuto meno, in tutto o in parte, il presupposto dell'emissione, sia vera e non una operazione del tutto insussistente perché simulata in modo assoluto.

Quanto alla prova della inesistenza dell'operazione indicata nella fattura, si richiama l'orientamento giurisprudenziale relativo alla medesima tematica ai fini delle imposte sui redditi, rimarcando che, se in linea di principio spetta ovviamente all'Amministrazione fornire detta prova, ove vengano acquisiti elementi, anche a livello indiziario, tali da far emergere la possibile fittizietà dell'operazione (ad esempio, perché intercorsa con un soggetto privo della necessaria struttura imprenditoriale), compete al contribuente provare la legittimità e la correttezza della detrazione.

6. Indicazioni operative.

a. Premessa.

Prescindendo in questa sede dalle forme di controllo indiretto del volume d'affari o dell'utilizzo di presunzioni, che formano oggetto di trattazione, a fattore comune per i diversi settori impositivi, nel precedente Capitolo 2, appare opportuno focalizzare l'attenzione sugli aspetti che, tenuto conto della peculiare struttura del tributo, devono tendenzialmente formare oggetto di controllo, tenendo sempre presente quali punti di riferimento:

- le ragioni e gli elementi in base ai quali il contribuente è stato selezionato quale destinatario di attività ispettiva;
- gli aspetti che possono incidere sulla corretta determinazione del tributo, avuto riguardo all'attività esercitata dal contribuente ed alle relative caratteristiche e condizioni di esercizio.

b. I principali aspetti da sottoporre a controllo.

In tale ottica, fra gli aspetti più importanti del controllo ai fini IVA, un ruolo sicuramente centrale rivestono quelli riguardanti il diritto alla detrazione e quello attinente alla qualificazione delle operazioni.

Il primo tipo di riscontro prende le mosse, in via alternativa, da un preliminare esame generale dei documenti emessi dai fornitori, ovvero dai valori indicati a conto economico, che siano espressivi di operazioni di acquisto ritenute meritevoli di ulteriore analisi e prosegue verso il riscontro della ricorrenza dei presupposti legali per il legittimo esercizio del diritto.

Occorre poi avere riguardo, oltre che alla corretta qualificazione delle operazioni e alle condizioni formali per procedere alla detrazione, esaminate in precedenza, anche ai limiti soggettivi ed oggettivi alla detrazione stessa.

I primi discendono dalla normativa generale cui si è già fatto riferimento; da questa prospettiva il diritto alla detrazione non è riconosciuto o è riconosciuto in forma limitata per i soggetti che effettuano operazioni attive esenti o comunque non assoggettate ad imposta, che non danno diritto alla detrazione (fatte salve le esportazioni, le operazioni in regime speciale ex art. 74, D.P.R. n. 633/72, trasferimenti di aziende e altre previste dall'art. 19, comma 3), nonché per i soggetti che hanno richiesto l'esonero dall'obbligo di fatturazione e registrazione delle operazioni esenti ex art. 36 bis.

Particolare attenzione deve essere di conseguenza riservata ai casi in cui il soggetto controllato effettui sia operazioni che danno diritto alla detrazione, sia operazioni a cui non è collegato questo diritto, quali quelle non soggette; in tale situazione è lo stesso contribuente che deve distinguere i propri acquisti in tre "segmenti", rispettivamente relativi a quelli utilizzati per operazioni ammesse a detrazione, quelli utilizzati per operazioni

esclusivamente non soggette, quelli utilizzati promiscuamente per entrambe le tipologie di operazioni.

L'IVA attinente a quest'ultimo tipo di acquisti è indetraibile per la quota imputabile alle operazioni non soggette, che deve essere determinata secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati, fermo restando che l'indetraibilità *pro-quota* non scatta e, quindi, l'imposta è integralmente detraibile, quando le operazioni non soggette sono indirettamente e funzionalmente collegabili ad altre operazioni che danno diritto alla detrazione.

Diverse considerazioni valgono per il caso in cui il contribuente effettui sia operazioni imponibili, sia operazioni esenti, nel qual caso l'imposta ammessa in detrazione viene determinata in base ad un criterio forfetario – cosiddetto “pro-rata” – e non in base a quello dell'utilizzo.

In relazione invece al riscontro della corretta qualificazione ai fini IVA delle operazioni, questo può concettualmente avere per oggetto:

- la verifica, in funzione preliminare, che tutte le operazioni poste in essere dall'operatore controllato, di carattere attivo o passivo, siano state regolarmente assoggettate, ricorrendone i presupposti di legge, all'imposta;
- l'esame della corretta applicazione delle norme che, in relazione alla tipologia dell'operazione, ne stabiliscono il trattamento ai fini della determinazione del relativo tributo.

I controlli relativi agli adempimenti “strumentali” di registrazione, liquidazione, dichiarazione e versamento, benchè abbiano natura eminentemente contabile, assolvono comunque ad una funzione, in senso lato, sostanziale, avendo ad oggetto aspetti che, in considerazione della particolare struttura del tributo, hanno comunque effetti sulla corretta quantificazione e sulla effettiva percezione dello stesso da parte dell'Erario.

A fattor comune per tutti gli aspetti applicativi della normativa IVA, va evidenziato che, per alcuni regimi particolari connotati da una certa complessità (ad esempio, il “reverse charge”, in precedenza sinteticamente illustrato), l'Agenzia delle Entrate è intervenuta in numerosissime circolari e risoluzioni riferite a casi o situazioni specifiche, che è bene consultare con attenzione, ove se ne presenti la necessità, attraverso le banche dati giuridiche accessibili presso il sito *intranet* istituzionale “Iride” ovvero tramite l'applicazione “documentazione tributaria” del sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate.

7. Le principali metodologie di controllo.

a. Introduzione.

Alla luce dei brevi richiami normativi in precedenza operati, appare agevole comprendere come le principali differenze fra il controllo del reddito imponibile ai fini delle imposte dirette e quello in tema di adempimenti IVA, ruotino intorno al fatto che la base imponibile di quest'ultima imposta non si determina prendendo a base documenti di sintesi (quali sono, per le imposte sui redditi, il conto economico o comunque documenti riepilogativi redatti adeguandosi alle disposizioni civilistiche dettate per quest'ultimo).

Tale constatazione conferisce al controllo di carattere normativo ai fini IVA, quanto meno in “prima battuta”, una forte connotazione documentale, in quanto, per poter verificare che il contribuente abbia rispettato tutti gli obblighi sostanziali, è necessario estendere il controllo a tutti i documenti elementari (fatture, ricevute fiscali, scontrini, note di credito, note di debito, documenti di accompagnamento, ecc.) e a tutti i supporti contabili (registri IVA, dichiarazione annuale, liquidazioni periodiche, distinte di versamento dell'imposta) previsti dalla specifica normativa di settore.

Il controllo sostanziale della normativa IVA può pertanto essere parallelo o contestuale a quello formale, in quanto, almeno di regola, in tal modo appare più agevole:

- riscontrare eventuali operazioni non registrate e/o acquisti od importazioni ad IVA indetraibile, che si riflettono sul piano dell'irregolare adempimento degli obblighi di dichiarazione e di versamento dell'imposta;
- selezionare operazioni di gestione da sottoporre a più approfonditi controlli di merito.

Tale controllo, peraltro, non si esaurisce con l'esame della documentazione specificamente posta in essere in adempimento degli obblighi previsti dalla specifica normativa; anche ai fini IVA appare infatti utile prendere in considerazione il conto economico, la nota integrativa, la relazione sulla gestione – ove disponibili – il libro giornale e tutti gli altri connessi documenti aventi rilievo civilistico o comunque aziendale.

Più specificamente:

- l'esame dei singoli documenti elementari emessi, estendibile ove necessario alla documentazione commerciale e contrattuale sottostante all'operazione, può essere incentrato sulla corretta applicazione delle norme previste in relazione alla tipologia dell'operazione, avuto riguardo alla seguente "sequenza" di massima:
 - inquadramento dell'operazione come imponibile, non imponibile o esente e verifica dei relativi requisiti;
 - momento di effettuazione;
 - esigibilità;
 - corretta determinazione della base imponibile;
 - aliquota applicabile;
 - eventuale ricorso a regimi agevolati, riscontrando i relativi presupposti;
- l'analisi di documenti di natura diversa può condurre ad individuare determinate operazioni che possono non aver dato luogo alla produzione di documentazione specificamente prevista ai fini IVA: in tal caso, con il necessario ausilio della documentazione contabile, commerciale e contrattuale, va appurata la regolarità delle motivazioni poste dal contribuente a base dell'esclusione da imposta delle medesime operazioni accertando, di converso, se le stesse integrino cessioni di beni o prestazioni di servizi rilevanti ai IVA.

Il percorso ispettivo di massima può essere articolato su due linee direttrici afferenti, rispettivamente, l'insieme degli adempimenti che incombono sul soggetto passivo, nonché la massa delle operazioni vere e proprie, attive e passive, poste in essere nel periodo oggetto di controllo; se ne illustrano, di seguito, le rispettive fasi.

b. Controllo sugli adempimenti.

(1) Profili generali.

Tale controllo, sostanzialmente standardizzato, può obiettivamente essere svolto in forma più estesa soltanto per gli operatori di più piccole dimensioni, ovvero laddove lo stesso risulti funzionale all'individuazione di anomalie oppure, ancora, in presenza di indizi di sistematiche violazioni; in caso contrario, e comunque per gli operatori di dimensioni più grandi, gli adempimenti connessi alle diverse fasi attuative, anche di carattere strumentale, del rapporto d'imposta, possono essere sottoposti a controllo principalmente al fine di saggiare la complessiva attendibilità del sistema contabile e quindi, ove necessario, anche a campione.

In questa ultima prospettiva, detto controllo può pertanto riguardare, tra l'altro, il rispetto delle prescrizioni concernenti:

- la registrazione delle fatture emesse e ricevute;
- l'esecuzione delle annotazioni delle liquidazioni periodiche;
- l'effettuazione dei versamenti;

- la presentazione della dichiarazione annuale.

(2) Il controllo relativo alla registrazione delle fatture attive.

Il controllo della corretta registrazione delle fatture emesse consiste, in primo luogo, nella verifica che i documenti rilasciati dal contribuente siano stati annotati nel registro delle fatture previsto dall'art. 23 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, confrontando l'originale del documento conservato dal contribuente con l'annotazione materialmente eseguita nel registro, con riguardo, principalmente, ai termini di annotazione (in base alla data indicata in fattura), agli importi dell'imponibile e dell'imposta ed all'indicazione del cessionario del bene o del prestatore del servizio.

In tale prospettiva dovrà essere effettuato, in primo luogo, l'inventario dei vari tipi di fatture che il contribuente emette; i termini e le modalità di registrazione delle fatture attive possono variare, infatti, a seconda delle varie tipologie di fatture emesse e dell'organizzazione contabile dell'impresa.

Il controllo della puntuale e corretta registrazione delle fatture emesse deve essere effettuato:

- per tutte le fatture emesse, ove le dimensioni dell'impresa o del contribuente ed il numero delle fatture emesse, in relazione ai tempi della verifica ed al numero del personale impiegato, lo richiedano e lo consentano;
- "a scandaglio" nelle altre ipotesi.

Le decisioni assunte al riguardo dal direttore della verifica saranno indicate ed opportunamente motivate nel piano di verifica.

Nel caso in cui il controllo venga condotto "a scandaglio", ipotesi che deve essere considerata come normale, la scelta dei documenti da esaminare deve essere condotta tenendo presenti i seguenti principi:

- il numero delle fatture da controllare deve essere stabilito tenendo proporzionalmente conto delle diverse tipologie di fatture emesse;
- il controllo deve riguardare tendenzialmente tutti i mesi dell'anno; anche in questo caso si dovrà tenere conto, per quanto possibile, del numero di fatture emesse in ciascun mese;
- particolare attenzione dovrà essere posta per le fatture emesse negli ultimi 15 giorni di ciascun mese e per quelle emesse a fine esercizio;
- devono essere controllate prevalentemente le fatture di importo maggiore;
- devono costituire oggetto di particolare attenzione, anche nell'ottica di più approfonditi accertamenti di merito, le fatture che si riferiscono a operazioni che rientrano in regimi particolari, anche di natura agevolativa, ovvero che si riferiscono a cessioni di beni o prestazioni di servizio ritenute particolarmente "a rischio" di frode, in linea generale coincidenti con le tematiche illustrate nel precedente paragrafo 4.

Le scelte effettuate per il controllo "a scandaglio" dovranno essere indicate e motivate nel piano di verifica.

(3) Il controllo relativo alla registrazione delle fatture passive.

Il controllo della corretta registrazione delle fatture ricevute consiste nella verifica che i documenti rilasciati dal contribuente siano stati annotati nel registro degli acquisti entro i termini previsti e può essere svolto in modo più o meno speditivo a seconda dell'impianto contabile della società.

Nel quadro delle valutazioni operate in ordine al grado di estensione di detto controllo, di cui si deve dare motivatamente atto nel piano di verifica, occorre tenere presente, tra l'altro, che:

- l'eventuale mancata registrazione di fatture passive preclude di per sé la detrazione IVA;
- detta mancata registrazione può essere sintomatica di violazioni sostanziali dal punto di vista del possibile occultamento di operazioni attive;
- nella prospettiva di valorizzare il controllo sugli adempimenti quale base di selezione delle operazioni da sottoporre a più approfonditi accertamenti di merito, è bene attenzionare quelli che si riferiscono a cessioni di beni o prestazioni di servizio ritenute particolarmente "a rischio" di frode, in linea generale coincidenti con le tematiche illustrate nel precedente paragrafo 4.

(4) Il riepilogo delle fatture emesse nelle liquidazioni periodiche.

Il controllo è finalizzato a verificare che il contribuente, nell'eseguire i calcoli per la liquidazione periodica (mensile o trimestrale) dell'imposta, di cui all'art. 1, comma 1 del D.P.R. n. 100/98, abbia tenuto conto di tutte le annotazioni effettuate o da effettuare nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, dalle quali è scaturita l'imposta esigibile coincidente, in genere, con l'IVA relativa alle operazioni effettuate nel periodo stesso; a tal proposito, il controllo dovrà riguardare:

- l'imposta risultante dalle fatture emesse nel periodo cui si riferisce la liquidazione, indipendentemente dalla data di annotazione nel relativo registro, nel caso di fatture immediate;
- l'imposta relativa ai beni consegnati o spediti nel periodo cui si riferisce la liquidazione, nel caso di fatture differite;
- l'imposta incassata nel periodo cui si riferisce la liquidazione, per le fatture ad esigibilità differita;
- l'imposta relativa al periodo in cui è avvenuta la registrazione delle fatture, per quelle emesse dal secondo cedente di una triangolazione.

Il riscontro dovrà, parallelamente, riguardare l'IVA per la quale il contribuente ha esercitato il diritto alla detrazione, nel periodo cui si riferisce la liquidazione, diritto che può essere riconosciuto in presenza dei seguenti presupposti:

- l'imposta deve risultare da fatture di acquisto in possesso del contribuente prima dell'effettuazione della liquidazione;
- le fatture devono essere state registrate nel relativo registro con riferimento al medesimo periodo;
- la detrazione può essere effettuata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui il relativo diritto è sorto.

Nel caso in cui il controllo delle liquidazioni venga condotto "a scandaglio", ipotesi che deve essere considerata come normale, nel piano della verifica va riportato il numero complessivo delle liquidazioni periodiche da sottoporre a controllo per ciascun periodo d'imposta e vanno altresì individuate specificamente quelle che devono formarne oggetto, tenendo in particolare considerazione a tal fine le liquidazioni chiuse a credito d'imposta.

(5) Il riscontro dei versamenti periodici.

Il riscontro dei versamenti periodici è finalizzato a verificare che il contribuente abbia effettivamente versato, con le modalità e nei termini prescritti, le imposte risultanti dalle liquidazioni periodiche e dalla dichiarazione annuale, nonché l'imposta dovuta "in acconto".

(6) Il controllo della dichiarazione annuale.

L'esame della dichiarazione IVA si sostanzia nel controllo della corretta osservanza delle disposizioni che riguardano l'esatta e completa compilazione del modello e il rispetto del termine di presentazione; più in generale, anche tale controllo – tenendo soprattutto conto dei contenuti di dettaglio della dichiarazione annuale, indicati al paragrafo 2.i. del presente Capitolo – va impostato e sviluppato nella prospettiva di pervenire ad un grado cognitivo di carattere generale, ma esauriente, dell'attività complessivamente svolta dal contribuente che possa presentare profili di particolare interesse ai fini dell'imposizione sul valore aggiunto, al fine di fare emergere profili meritevoli di ulteriore approfondimento.

Più in dettaglio, possono essere oggetto di specifico controllo:

- il riscontro delle liquidazioni periodiche indicate nella dichiarazione con quelle risultanti dai registri IVA e dai versamenti periodici;
- la regolarità dei versamenti e la loro effettività, mediante il riscontro con le deleghe di pagamento bancarie;
- il calcolo dell'IVA a debito o a credito, dell'acconto e dell'IVA da versare o del credito d'imposta.

In sede di esame della dichiarazione è inoltre possibile, anche al fine di orientare l'ulteriore prosieguo dell'attività l'ispettiva:

- controllare che il credito riportato dall'anno precedente sia quello risultante dalla dichiarazione di tale anno;
- controllare le aliquote applicate dal contribuente;
- verificare l'esatta applicazione del "pro-rata" di detraibilità in presenza di operazioni esenti e delle norme concernenti la rettifica della detrazione di cui all'art. 19 bis del D.P.R. n. 633/72;
- controllare l'esatta applicazione delle norme che prevedono detrazioni forfetizzate (ad esempio, imprese spettacolistiche, agriturismo, ecc.) e di quelle concernenti regimi speciali (ad esempio, commercio di beni usati, agenzie di viaggio, ecc.);
- appurare il corretto esercizio delle "opzioni", anche con riferimento al comportamento di fatto tenuto dal contribuente;
- incrociare i dati relativi alle operazioni intracomunitarie con i modelli Intrastat presentati, nonché i dati delle importazioni con quelli acquisibili attraverso specifici accertamenti da eseguire tramite il sistema informativo del Corpo;
- accertare la sussistenza di tutte le condizioni che prevedono la possibilità di accedere ad eventuali rimborsi dell'imposta.

c. Controllo sulle operazioni.

(1) Profili generali.

I controlli sulle operazioni che, a diverso titolo, possono assumere rilevanza ai fini dell'applicazione della normativa IVA, variano ovviamente in relazione alle peculiari caratteristiche del contribuente in termini di dimensioni, attività esercitata e relative caratteristiche e condizioni di esercizio e, in quanto tali, sono meno agevolmente standardizzabili.

In termini generali detti controlli sono finalizzati a verificare:

- per quanto riguarda gli acquisti, che gli stessi siano regolarmente documentati da fattura e sottoposti correttamente al relativo regime impositivo ai fini IVA, anche dal punto di vista della determinazione della base imponibile e dell'aliquota applicata, nonché, per quelli documentati, il corretto esercizio del diritto alla detrazione;

- per quanto riguarda le cessioni e le prestazioni effettuate, che queste siano documentate e siano, parimenti, correttamente inquadrare con riferimento allo specifico regime IVA da applicare, la base imponibile determinata e l'aliquota applicata in relazione alla natura e tipologia delle operazioni.

(2) Il controllo delle operazioni di acquisto.

Il controllo delle operazioni di acquisto ha, prevalentemente, lo scopo di accertare il corretto adempimento degli obblighi contabili e la puntuale applicazione del diritto alla detrazione dell'imposta afferente gli acquisti e le importazioni di beni e servizi; in concreto, lo stesso deve essere finalizzato:

- all'individuazione di eventuali acquisti non documentati;
- all'approfondimento della ricorrenza di tutti i presupposti di fatto e di diritto alla base della detrazione operata;
- all'individuazione di eventuali operazioni di comodo o inesistenti.

Al fine di verificare che gli acquisti siano coperti da fattura, i verbalizzanti possono confrontare l'eventuale documentazione elementare concernente gli acquisti (ad esempio, ordini di acquisto, buoni di consegna, documenti di trasporto, movimentazioni finanziarie) e le fatture passive in possesso del contribuente, allo scopo di appurare che tutti gli acquisti siano stati regolarmente fatturati; formulando rinvio a quanto illustrato nel Capitolo 2 della presente Parte IV, è appena il caso di richiamare l'estrema utilità del confronto dei documenti dianzi citati con la documentazione extracontabile eventualmente acquisita.

Di norma tale riscontro può essere svolto "a scandaglio", tenendo presente le finalità e gli elementi posti a base dell'avvio dell'attività ispettiva.

Per le operazioni passive documentate, il controllo più pregnante è quello che attiene alla corretta applicazione del diritto alla detrazione, che comprende anche i riscontri finalizzati a verificare l'effettività delle operazioni; questo controllo può essere condotto, alternativamente, partendo dai valori risultanti dal conto economico o da documenti analoghi, allo scopo di individuare le fatture relative ad acquisti che meritano una particolare analisi, ovvero passando in rassegna i documenti emessi da una o più categorie di fornitori, oppure muovendo dall'esame della dichiarazione IVA.

È appena il caso di porre in evidenza che il controllo sulla regolarità della detrazione assume particolare rilevanza per acquisizioni di beni e servizi in settori ritenuti particolarmente "a rischio" di frode, segnalati al precedente paragrafo 4., nonché in ogni circostanza in cui siano ipotizzabili fatturazioni relative ad operazioni inesistenti.

Quanto agli aspetti sostanziali su cui occorre concentrare l'attenzione, si formula rinvio alla disciplina che regola la detrazione ed i limiti relativi, sinteticamente illustrati al precedente paragrafo 2.e., ponendo in evidenza la generale opportunità di riscontrare, tra l'altro, il generale requisito dell'inerenza o "afferenza" delle operazioni passive all'effettivo esercizio dell'impresa, i casi di "indetraibilità oggettiva", nei quali si prescinde dalla effettiva destinazione dei beni e servizi acquistati all'esercizio dell'impresa, i casi di detraibilità limitata in relazione alla tipologia di operazioni attive effettuate (in base alla regola del "pro rata" in presenza di operazioni esenti ovvero della "detrazione parziale" dell'imposta afferente beni e servizi utilizzati promiscuamente in operazioni imponibili ed in operazioni escluse, rapportata all'entità del loro impiego nelle operazioni soggette ad imposta e il verificarsi dei presupposti per la rettifica della detrazione.

(3) Il controllo delle operazioni attive.

Analogamente a quanto indicato per le operazioni di acquisto, al fine di verificare che le operazioni attive siano regolarmente documentate, i verificatori possono porre a confronto l'eventuale documentazione elementare concernente le vendite e le prestazioni rese (ad esempio, ordini, buoni di consegna, documenti di trasporto,

documentazione bancaria, contratti e, ovviamente, documentazione extracontabile ove disponibile) e le fatture attive emesse dal contribuente, allo scopo di appurare che tutte le operazioni attive siano state regolarmente fatturate; anche in questo caso, tale riscontro può essere svolto “a scandaglio”, tenendo presente le finalità e gli elementi posti a base dell’avvio dell’attività ispettiva.

Specularmente a quanto evidenziato per le operazioni passive, il successivo esame delle operazioni documentate deve essere orientato a verificare i principali aspetti che determinano la quantificazione della base imponibile e del tributo relativo, con particolare riguardo agli eventuali titoli di non imponibilità o esenzione; anche in tal caso l’esame delle operazioni selezionate per gli approfondimenti deve essere condotto con l’ausilio di ogni elemento utile, acquisibile sia in ambito aziendale sia mediante riscontri esterni.

Una certa attenzione va rivolta a quelle fatturazioni che riportino prestazioni reciproche tra i due contraenti, spesso mascherate da abbuoni o sconti, ma di fatto riconducibili al regime delle operazioni permutative di cui all’art. 11 del D.P.R. n. 633/72 e, di conseguenza, soggette ad autonoma fatturazione.

CAPITOLO 6

IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DELL'ATTIVITÀ DI LAVORO AUTONOMO

1. Lineamenti essenziali della disciplina del reddito di lavoro autonomo.

a. Generalità.

Dal punto di vista civilistico, la nozione di lavoro autonomo si rileva dagli articoli 2222 e 2230 c.c., in tema, rispettivamente, di “contratto d'opera” e “prestazione d'opera intellettuale”, i cui tratti essenziali vengono individuati nell'assunzione dell'obbligazione di compiere un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio del prestatore, in assenza di vincolo di subordinazione e con previsione di un corrispettivo.

Sul piano fiscale, la definizione di “reddito di lavoro autonomo” è contenuta nell'art. 53, comma 1, del TUIR ed ha natura residuale, nel senso che il legislatore ha inteso definire come tali quei redditi che non derivano né da attività di lavoro dipendente né dall'esercizio di un'impresa; in dettaglio, le caratteristiche del lavoro autonomo sono:

- l'autonomia, che lo differenzia dal lavoro dipendente; il soggetto esercita la propria attività senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, disponendo di una propria organizzazione, stabilendo liberamente le modalità di compimento dell'opera nonché l'impiego dei mezzi necessari alla sua realizzazione;
- la professionalità e l'abitualità, che lo differenziano dal lavoro occasionale; la professionalità si ha quando il soggetto esegue una pluralità di atti e comportamenti tra loro coordinati e finalizzati ad un identico scopo mentre l'abitualità sussiste qualora tali atti siano posti in essere con regolarità, stabilità e sistematicità, anche se non è necessario che l'attività di lavoro autonomo costituisca l'occupazione principale, o unica.

Non è rilevante che il soggetto sia iscritto in albi o elenchi professionali o che l'attività esercitata rientri tra quelle per le quali è prevista l'iscrizione in un apposito albo o elenco; ciò che rileva è unicamente l'autonomia con la quale viene svolta la professione;

- la natura non imprenditoriale, che lo contraddistingue dall'attività d'impresa per la minore rilevanza degli investimenti, per l'assoluta prevalenza del lavoro rispetto al capitale nonché per l'assenza di un modello organizzativo “in forma d'impresa”.

È considerato reddito di lavoro autonomo anche quello derivante dall'esercizio di arti e professioni in forma associata ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. c) del TUIR; in tali casi, il reddito è determinato in capo all'associazione professionale ed è imputato agli associati in base al principio di trasparenza stabilito dalla norma da ultimo citata.

Allo stesso modo, i redditi prodotti dalle “società tra professionisti”, costituite ai sensi del D. Lgs n. 96/2001 per l'esercizio in forma associata della professione di avvocato, costituiscono redditi di lavoro autonomo.

Come già accennato, il lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 1, del TUIR va tenuto distinto dai redditi di lavoro autonomo cosiddetto occasionale che rilevano fiscalmente, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. l), dello stesso Testo Unico, quali redditi diversi e che non sono soggetti ad obblighi di contabilità ma solo di documentazione delle spese; i costi e le spese possono essere legittimamente detratti purché debitamente documentati e riferibili soggettivamente alla persona ed oggettivamente all'attività esercitata.

Il comma 2 dell'art. 53 del TUIR prevede alcune forme cosiddette “minori” di lavoro autonomo.

b. Determinazione del reddito di lavoro autonomo.

(1) Regime analitico ordinario.

(a) Profili generali.

Ai sensi dell'art. 54, comma 1, del TUIR, il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza:

- tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili;
- altri proventi non riconducibili tra i compensi (quali, ad esempio, le plusvalenze relative a beni strumentali)

e l'ammontare delle spese effettivamente sostenute nel periodo stesso; i compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali ed assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde.

Le modifiche legislative introdotte in materia per effetto del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella Legge 4 agosto 2006, n. 248, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge Finanziaria 2007) e della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria 2008), hanno contribuito ad avvicinare sensibilmente le regole afferenti la determinazione del reddito in capo ai professionisti a quelle del reddito d'impresa, introducendo nuovi componenti, indicati nei commi da 1 bis a 1 quater del citato art. 54 del TUIR e dando rilevanza alle perdite.

Con riferimento a queste ultime, in particolare, l'art. 36, comma 27, del D.L. n. 223/2006, aveva eliminato la possibilità, per i soggetti che producono reddito di lavoro autonomo (nonché per le imprese minori di cui all'art. 66 del TUIR), di portare in deduzione le perdite d'esercizio dal reddito complessivo, prevedendo la possibilità di deduzione unicamente dai redditi della stessa categoria di quella che ha generato le perdite medesime; la Finanziaria 2008 (art. 1, commi 29 e 30 della L. n. 244/2007), a decorrere dal 1° gennaio 2008, ha mutato nuovamente le regole stabilendo che le perdite possono essere portate in deduzione dal reddito complessivo (cosiddetta *compensazione orizzontale*) senza tuttavia la possibilità di riporto dell'eventuale differenza agli anni successivi.

(b) Criterio di cassa.

Le modifiche normative di cui è cenno al precedente sottopunto (a) non hanno avuto alcuna influenza sul criterio generale di imputazione delle componenti di reddito di lavoro autonomo ai vari periodi d'imposta, il quale, fatte salve le specifiche deroghe previste all'art. 54 del TUIR in favore del principio di competenza, rimane ispirato al cosiddetto "criterio di cassa"; in base a tale principio, sono imputati al periodo d'imposta in cui sono stati "percepiti" i compensi relativi all'attività svolta e le spese "sostenute" nel medesimo intervallo temporale, ancorché riferibili a prestazioni la cui utilità ha riguardato un diverso periodo d'imposta, nonché le componenti reddituali indicate nei citati commi da 1 bis a 1 quater dell'art. 54.

L'uso del termine "percezione" in luogo di quello di "pagamento", denota la volontà del legislatore di conferire rilevanza giuridica al momento in cui la somma entra nella disponibilità materiale e giuridica del percettore; in tal senso si esprime la circolare ministeriale del 23 dicembre 1997, n. 326/E ed in senso conforme la risoluzione ministeriale 26 maggio 2000, n. 74/E, secondo cui il momento di percezione coincide con quello in cui il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante per entrare in quella del percettore.

Con particolare riguardo all'imputazione temporale dei compensi ricevuti tramite assegno, si richiama l'intervento chiarificatore dell'Agenzia delle Entrate, la quale, nell'ambito della conferenza "Telefisco" del 19 maggio 2007, ha precisato che, nei

casi di specie, i compensi sono imputabili al periodo d'imposta nel corso del quale il professionista ha ricevuto materialmente il titolo di credito, a nulla rilevando, pertanto, l'eventuale incasso dello stesso nell'anno successivo.

Le menzionate deroghe al criterio di cassa riguardano la deducibilità dei canoni dei beni assunti con contratti di leasing, le quote di ammortamento dei beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione, le quote relative agli accantonamenti al fondo trattamento di fine rapporto e le quote di indennità di fine rapporto relative a collaborazioni coordinate e continuative; tali componenti del reddito sono imputabili al periodo d'imposta nel corso del quale sono maturate, in base al principio di competenza.

(c) Proventi tassabili.

L'assoggettabilità al criterio di cassa riguarda tutti i compensi ricevuti a fronte dell'attività corrispondente al tipo di arte o professione esercitata; a questi vanno aggiunti i proventi che, sebbene non rientranti nell'oggetto dell'arte o della professione abitualmente svolta, sono percepiti in relazione ad attività compiuta dai professionisti in ragione della loro particolare competenza, come ad esempio quelli derivanti dalla partecipazione a convegni specialistici.

In forza delle novità normative in precedenza richiamate, il reddito di lavoro autonomo si è arricchito di altre componenti, diverse dai compensi inerenti alla professione o attività esercitata, concernenti le plus/minusvalenze derivanti dalla cessione di beni strumentali e da quanto conseguito per effetto di cessione della clientela nel periodo d'imposta; in proposito, come accennato al precedente sottopunto (a), il citato D.L. n. 223/2006 ha introdotto, nel corpo dell'art. 54 del TUIR, i commi da 1 bis a 1 quater.

Il comma 1 bis, successivamente modificato dalla L. n. 296/2006 – che ha aggiunto altresì il comma 1 bis, in vigore dal 1° gennaio 2007 – ha inserito, nella determinazione del reddito di lavoro autonomo, le plusvalenze e le minusvalenze, (che rilevano in base al criterio di cassa e la cui definizione si rinviene al successivo comma 1 ter), relative a beni strumentali, esclusi gli oggetti d'arte e d'antiquariato, realizzate attraverso cessioni a titolo oneroso ed a titolo di risarcimento per la perdita o danneggiamento dei beni, ovvero per finalità personali od estranee all'attività artistica o professionale.

Mancando una norma che estenda ai professionisti il sistema di tassazione delle plusvalenze previsto per le imprese dall'art. 86 del TUIR, deve ritenersi che le stesse siano tassabili nell'esercizio in cui sono realizzate.

Ai norma del comma 1 quater del citato art. 54 TUIR, concorrono a formare il reddito dell'esercizio anche i corrispettivi "percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale", i quali concorrono alla formazione del reddito in base al principio di cassa e confluiscono nel reddito complessivo del periodo d'imposta; è tuttavia possibile la tassazione separata, ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. g ter) del TUIR, qualora il corrispettivo sia percepito in unica soluzione ovvero quando lo stesso sia percepito in più rate ma nel corso dello stesso periodo d'imposta, secondo le indicazioni di cui alla circolare dell'Agenzia delle Entrate del 16 febbraio 2007, n. 11/E.

Prima della modifica normativa che ha introdotto, nell'ambito dell'art. 54 del TUIR, il comma 1 quater, tali corrispettivi erano soggetti a tassazione quali redditi diversi.

(d) Regole generali in tema di deducibilità dei componenti negativi di reddito.

La concreta deducibilità delle spese sostenute nel periodo d'imposta, deve essere vagliata in funzione:

- del principio di cassa, tenendo presenti le deroghe a tale criterio enunciate al precedente sottopunto (b);

- dell'inerenza rispetto all'attività professionale, nel senso che i componenti negativi devono avere attinenza con l'attività svolta, sostanzialmente secondo quanto illustrato al Capitolo 3, paragrafo 4.b.(2), della presente Parte IV, relativamente al reddito d'impresa;
- della compiuta documentazione delle spese e della loro registrazione, sulla base di un qualsiasi documento fiscalmente valido (fattura, ricevuta fiscale, scontrino fiscale integrato, scheda carburante, ecc).

(e) Regole specifiche per le deducibilità di particolari componenti negativi di reddito.

Con riferimento all'*ammortamento dei beni mobili strumentali* del professionista, l'art. 54, comma 2, del TUIR, prevede:

- la deducibilità, in ciascun periodo d'imposta, delle relative quote determinate entro un ammontare massimo pari a quello conseguente all'applicazione delle aliquote previste dal D.M. 31 dicembre 1988, senza possibilità di operare ammortamenti anticipati o accelerati;
- l'esclusione, tra i beni fiscalmente ammortizzabili, degli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, ancorché utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'attività professionale; in tali casi, il costo sarà ricondotto tra le spese di rappresentanza e, pertanto, deducibile nella misura dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Le spese sostenute per l'acquisto di *beni mobili strumentali di costo unitario non superiore a 516,46 euro*, a scelta del contribuente, possono essere ammortizzate per quote ovvero dedotte nell'anno di spesa; la relativa scelta è irreversibile, come precisato dalla risoluzione ministeriale del 19 ottobre 1976, n. 9/1551.

Per quanto attiene ai *beni mobili adibiti promiscuamente* all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare, la deducibilità è limitata al 50% della quota di ammortamento ovvero, per i beni di valore inferiore a 516,46 euro, della relativa spesa di acquisto.

Con riferimento ai *beni mobili strumentali in locazione finanziaria*, a norma del citato comma 2 dell'art. 54 del TUIR, i relativi canoni di leasing sono deducibili, secondo il criterio di competenza, a condizione che il contratto di leasing abbia una durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal citato D.M. 31 dicembre 1988 e, in ogni caso, non inferiore a otto anni; se il contratto di locazione finanziaria prevede il pagamento di un maxicanone iniziale, questo deve essere speso sull'intera durata contrattuale.

Relativamente ai *beni immobili strumentali, utilizzati esclusivamente per l'attività professionale* (esclusi gli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione), il comma 2 del più volte menzionato art. 54 del TUIR prevede la deducibilità:

- delle *quote di ammortamento*, determinate secondo le aliquote stabilite dall'anzidetto D.M. 31 dicembre 1988; analogamente a quanto previsto per il reddito d'impresa, le quote di ammortamento riferibili ai terreni sui quali i fabbricati strumentali insistono sono indeducibili, secondo i criteri di cui all'art. 36, comma 7, del D.L. n. 223/2006.

La deducibilità delle quote di ammortamento degli immobili strumentali, ai sensi dell'art. 1, comma 335, della L. n. 296/2006, riveste carattere temporaneo, applicandosi ai beni acquisiti dall'1 gennaio 2007 al 31 dicembre 2009; inoltre, per i periodi d'imposta 2007, 2008 e 2009, gli importi (massimi) deducibili sono ridotti a un terzo;

- dei *canoni di leasing*, deducibili a condizione che il leasing abbia durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento – stabilito dai suddetti

coefficienti ministeriali in relazione all'attività esercitata dal professionista – e comunque con un minimo di 8 anni (al pari di quanto previsto per i beni mobili) ed un massimo di 15 anni;

- delle *spese per i servizi relativi all'immobile stesso*;
- delle *spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione*, se non imputabili, per le loro caratteristiche, ad incremento del costo del bene.

Facendo riferimento ai criteri stabiliti per le imprese dal codice civile e dai principi contabili nazionali, si ritiene debbano essere capitalizzate le spese di carattere incrementativo, intendendosi per tali i costi che comportano un aumento significativo e tangibile della produttività o della vita utile del cespite, come indicato nel Principio Contabile n. 16, aggiornato dall'OIC alla luce della riforma del diritto societario.

Le spese in argomento sono deducibili nell'esercizio di sostenimento del relativo costo, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio del periodo d'imposta; l'eventuale eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi.

Ancora con riferimento al citato Principio Contabile n. 16, dovrebbero risultare deducibili, quali costi dell'esercizio, le spese cosiddette ordinarie, relative, cioè, agli interventi diretti a mantenere in efficienza gli immobili, al fine di salvaguardarne la capacità e la produttività originarie o di porre riparo a guasti e rotture.

Il costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili, ai fini della commisurazione della soglia del 5%, è quello risultante, all'inizio del periodo d'imposta, dal registro cronologico degli incassi e dei pagamenti di cui all' art. 19 del D.P.R. n. 600/73; per quanto non venga ribadito espressamente dal dato normativo, pare ragionevole ritenere che il costo complessivo dei predetti beni possa altresì essere desunto, qualora il professionista sia in regime di contabilità semplificata, dal registro dei beni ammortizzabili (art. 16 del D.P.R. n. 600/73) ovvero dal registro IVA acquisti, se il contribuente, ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. n. 435/2001, si sia avvalso della facoltà di non tenere il predetto registro dei beni ammortizzabili, nonché, qualora il professionista sia in regime di contabilità ordinaria ed abbia esercitato la facoltà di cui all'art. 3, comma 2, lett. c), del D.P.R. n. 695/96, dal registro IVA acquisti.

Di contro, per quanto riguarda gli *immobili utilizzati promiscuamente*, ai sensi del comma 3 dell'art. 54 del TUIR, sono deducibili, in misura pari al 50% del relativo ammontare, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o della professione:

- la *rendita catastale*, per gli immobili in proprietà, ovvero il *canone di locazione o di leasing*, per gli immobili acquisiti in locazione o leasing.

Rispetto alla disciplina vigente prima delle modifiche apportate dalla L. n. 296/2006, per gli immobili condotti in leasing è deducibile un importo pari alla metà dei relativi canoni, anziché il 50% della rendita catastale; nulla cambia invece con riferimento agli immobili posseduti a titolo di proprietà o in locazione, posto che, per i primi, era e resta deducibile un importo pari al 50% della rendita catastale, mentre, per i secondi, era e resta deducibile un importo pari al 50% del canone di locazione.

La deducibilità al 50% dei canoni di leasing relativi ai predetti immobili interessa i beni i cui contratti sono stipulati dal 01 gennaio 2007 al 31 dicembre 2009; anche con riferimento agli immobili ad uso promiscuo, infatti, risulta applicabile la disposizione di decorrenza contenuta nell'art. 1, comma 335 della citata L. n. 296/2006;

- le spese per i servizi relativi all'immobile stesso (ad esempio, spese condominiali);
- le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione (anche in questo caso, qualora non imputabili, per le loro caratteristiche, ad incremento del costo del bene).

Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai *mezzi di trasporto a motore* sono deducibili dal reddito dell'artista o professionista, secondo le regole analiticamente esposte all'art. 164 del TUIR:

- limitatamente ad un veicolo, per i professionisti individuali;
- limitatamente ad un veicolo per ciascun socio o associato, per i professionisti che esercitano in forma associata (società semplice o associazione professionale di cui all'art. 5 del TUIR).

Il costo d'acquisto fiscalmente riconosciuto è ammesso in deduzione dal reddito professionale per quote di ammortamento determinate in base ai coefficienti ministeriali di cui al citato D.M. 31 dicembre 1988; a partire dal periodo d'imposta 2007, l'ammontare su cui applicare i coefficienti di ammortamento è pari al 40% del costo d'acquisto, assunto entro il limite massimo fiscalmente riconosciuto, pari a € 18.075,99 per le autovetture e gli autocaravan, € 4.131,66 per i motocicli, € 2.065,83 per i ciclomotori.

Tali limiti, riferiti a ciascun socio o associato nel caso di esercizio dell'attività artistica o professionale da parte di società semplici o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR, sono validi anche qualora i mezzi di trasporto siano utilizzati in locazione finanziaria; in tale evenienza, a norma del secondo comma dell'art. 54 del TUIR, la deducibilità dei canoni "è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma" del citato D.M. 31 dicembre 1988.

Qualora l'utilizzo dei mezzi di trasporto avvenga in forza di contratti di locazione e noleggio, i predetti limiti sono modificati in € 3.615,20 per le autovetture e gli autocaravan, € 774,69 per i motocicli, € 413,17 per i ciclomotori.

Ai sensi del comma 3 bis dell'art. 54 del TUIR, *gli oneri relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica* ad uso pubblico, di cui all'art. 1, comma 1, lett. gg.), del D. Lgs. 01 agosto 2003, n. 259 (c.d. "Codice delle comunicazioni") sono deducibili in misura pari all'80%.

Le spese sostenute per *prestazioni di lavoro di dipendenti e collaboratori* sono ammesse in deduzione dal reddito professionale per il loro intero ammontare e in base al principio di cassa.

Diversamente, sono indeducibili, ai sensi del comma 6 bis della norma in esame, i compensi corrisposti dal professionista a fronte del lavoro prestato o dell'opera svolta nei confronti del professionista stesso dal coniuge, dai figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro, dagli ascendenti (es. genitori).

L'indeducibilità dal reddito professionale è in tal caso bilanciata dall'esclusione delle stesse somme dal reddito complessivo dei percipienti.

Le *spese di rappresentanza* sono deducibili dal reddito professionale nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (art. 54, comma 5, del TUIR); rientrano tra le spese di rappresentanza quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente (cc.dd. omaggi) e per l'acquisto o l'importazione di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione, ancorché utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione.

Le *spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande* sono deducibili per un importo complessivamente non superiore al 2% dei compensi percepiti dall'artista o professionista nel periodo d'imposta.

Tuttavia, i commi 28 quater e quinquies dell'art. 83 del D.L. n.112 del 2008, convertito in Legge n.133 del 2008, hanno modificato sul punto, con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2008, l'art. 54, comma 5, del TUIR, prevedendo che le spese dianzi indicate sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo nel complesso non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta; resta inteso che dette spese, per essere deducibili, sia pure nei limiti suddetti, devono comunque essere state sostenute, a mente del comma 1 dello stesso art. 54, nell'esercizio dell'arte o della professione.

Inoltre, il citato art. 54, comma 5, del TUIR, come modificato dall'art. 36, comma 29, lett. a), n. 2), del D.L. n. 223/2006, prevede l'integrale deducibilità dal reddito di lavoro autonomo delle spese in argomento se sostenute dal committente per conto del professionista e riaddebitate dal professionista in fattura al committente stesso.

La procedura da seguire per la corretta deducibilità (integrale) delle spese di cui trattasi, secondo quanto emerge dalla circolare 4 agosto 2006, n. 28 dell'Agenzia delle Entrate, è la seguente:

- il fornitore del servizio emette fattura intestata al committente, ma riportante anche gli estremi del professionista che ha usufruito del servizio;
- il committente comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta e invia copia della relativa fattura (il costo non è deducibile per il committente);
- il professionista emette fattura nei confronti del committente comprendendo le spese in questione (che vengono assoggettate, in quanto incluse nel compenso professionale, a IVA ed a ritenuta di acconto); il costo dei servizi alberghiero e di ristorazione diventa integralmente deducibile per il professionista;
- il committente imputa a costo la prestazione, comprensiva dei rimborsi spese.

Ai sensi del comma 6 dell'art. 54 del TUIR, le *spese di vitto e alloggio* sostenute per le trasferte effettuate al di fuori del territorio comunale da dipendenti dei professionisti sono deducibili dal reddito professionale nei limiti di cui all' art. 95, comma 3, del TUIR, oltre i quali i rimborsi spese operati dal professionista non sono ammessi in deduzione dal reddito di lavoro autonomo.

Le *spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno*, ancora a norma del più volte menzionato comma 5 dell'art. 54 del TUIR, sono deducibili nella misura del 50% del loro ammontare.

La deducibilità delle spese riguarda anche l'ipotesi in cui a partecipare al convegno sia il collaboratore del professionista o un suo dipendente, a condizione che la documentazione delle spese sostenute sia intestata al professionista e la partecipazione al convegno o congresso da parte del dipendente o collaboratore avvenga nell'interesse e per conto del professionista.

(f) *Obblighi contabili.*

La normativa in materia di obblighi contabili per gli artisti e professionisti che determinano il reddito con il metodo analitico è rinvenibile nell'art. 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e, per l'IVA, nell'art. 3, comma 1, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, dal cui combinato disposto discende che per i lavoratori autonomi sussiste, quale regola generale, l'obbligo della cosiddetta contabilità *semplificata* e, quindi, della tenuta dei seguenti libri e registri:

- registri IVA acquisti e vendite;
- registro degli incassi e pagamenti, che, tuttavia, può essere sostituito dai predetti registri IVA qualora questi ultimi siano integrati dai dati relativi agli incassi e pagamenti, nelle forme previste dalla circolare ministeriale del 19 febbraio 1997, n. 45/E;
- libri previsti dalla legislazione in materia di lavoro.

Un'ulteriore semplificazione degli adempimenti é prevista dall'art. 32 del D.P.R. n. 633/72, in base al quale gli esercenti arti e professioni che, nell'anno solare precedente, abbiano realizzato un volume d'affari non superiore ad € 309.874,14, possono adempiere gli obblighi di fatturazione e registrazione, di cui agli articoli 21 e 23 del medesimo decreto, mediante la tenuta di un bollettario a madre e figlia.

Le operazioni devono essere descritte, con le indicazioni di cui all'art. 21, comma 2, del predetto D.P.R., nelle due parti del bollettario; la parte figlia costituisce fattura agli effetti del richiamato art. 21 e deve essere consegnata o spedita all'altro contraente.

Ai sensi dell'art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 695/96, i contribuenti che si avvalgono del regime semplificato in esame possono annotare, nel suddetto bollettario, anche ai fini delle imposte sui redditi, le operazioni attive non soggette ad IVA.

A fronte del generale obbligo, per i professionisti, della tenuta della contabilità cosiddetta semplificata, é prevista la possibilità, a seguito di opzione, di tenere la contabilità di tipo *ordinario*, secondo quanto previsto dall'art. 3, comma 2 del D.P.R. 695/96 e, quindi, i seguenti libri e registri:

- registro cronologico, recante le operazioni produttive di componenti positivi e negativi di reddito integrate dalle movimentazioni finanziarie;
- registri IVA acquisti e vendite;
- beni ammortizzabili;
- libri in materia di lavoro.

I registri IVA e il registro dei beni ammortizzabili possono, tuttavia, non essere tenuti se nel registro cronologico vengono effettuate, nei termini e modi prescritti, le relative annotazioni ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435.

(2) Regimi analitici particolari e relativi obblighi contabili.

(a) Nuove attività.

L'art. 13 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388, nonché il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 marzo 2001, prevedono che le persone fisiche che intraprendono un'attività artistica o professionale possano avvalersi, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i due successivi, di un regime fiscale agevolato che contempla il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, pari al 10 per cento del reddito di lavoro autonomo, comunicando la scelta operata in sede di presentazione della dichiarazione di inizio attività di cui all'art. 35 del D.P.R. n. 633/72; il beneficio è riconosciuto a condizione che:

- il contribuente non abbia esercitato, negli ultimi tre anni, attività artistica o professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta sia consistita nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;

- sia realizzato un ammontare di compensi di lavoro autonomo non superiore a € 30.987,41;
- siano regolarmente adempiuti gli obblighi previdenziali, assicurativi e amministrativi.

Il regime agevolato cessa di avere efficacia e il contribuente è assoggettato a tassazione ordinaria, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello nel quale i compensi o i ricavi conseguiti superino € 30.987,41, ovvero a decorrere dallo stesso periodo d'imposta nel quale i compensi o i ricavi superino del 50 per cento l'importo sopra indicato.

I soggetti ammessi al regime in esame sono comunque obbligati alla conservazione dei documenti ricevuti ed emessi, ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, alla fatturazione e certificazione dei corrispettivi, alla presentazione delle dichiarazioni annuali, al versamento dell'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (da effettuare entro i termini stabiliti per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche), al versamento annuale dell'IVA, al versamento dell'acconto e del saldo dell'IRAP, alla tenuta delle scritture contabili ed agli adempimenti dei sostituti d'imposta previsti dall'art. 21 del D.P.R. 600/73.

(b) Contribuenti marginali.

Tale regime, introdotto dall'art. 14 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 ed abrogato per effetto dell'art. 1, comma 116, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008, si applicava agli artisti e professionisti per i quali risultavano applicabili gli studi di settore, a condizione che i compensi prodotti nel periodo d'imposta precedente risultassero di ammontare non superiore al limite individuato da appositi decreti ministeriali e, comunque, non superiore ad € 25.822,84.

Lo stesso prevedeva, quali principali agevolazioni, l'esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte dirette, dell'IRAP e dell'IVA – fermi restando l'obbligo di conservazione, ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/73, dei documenti ricevuti ed emessi e, se prescritti, gli obblighi di fatturazione e certificazione dei corrispettivi – l'esonero dagli obblighi di liquidazione e versamenti periodici in materia di IVA, il versamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, pari al 15% del reddito di lavoro autonomo determinato a norma dell'art. 54 del TUIR, la possibilità di farsi assistere, negli adempimenti tributari, dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente.

(c) Contribuenti minimi.

Come già accennato nel Capitolo 4 della Parte III, i commi da 96 a 117 dell'art. 1 della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 hanno introdotto un nuovo regime fiscale semplificato riservato a soggetti di dimensioni ridotte, che entra in vigore dal 1° gennaio 2008 e troverà automatica applicazione, salvo cioè opzione contraria espressa dal contribuente, per le persone fisiche che esercitano attività d'impresa e di lavoro autonomo che rispondano ai seguenti requisiti:

- con riferimento all'anno solare precedente, hanno percepito compensi non superiori a 30.000 euro, non hanno effettuato cessioni all'esportazione e non hanno sostenuto spese per lavoratori dipendenti e collaboratori;
- con riferimento al triennio solare precedente, non hanno effettuato acquisti di beni strumentali, anche mediante contratti di appalto o locazioni per un ammontare complessivo superiore a 15.000 euro.

Il regime in esame consiste nell'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, nella misura del 20% del reddito, determinato dalla differenza tra i compensi percepiti e le spese sostenute, nonché da una franchigia ai

fini IVA e dall'esenzione dall'IRAP; l'uscita dal regime dei minimi si verifica per effetto di opzione da parte del contribuente, ovvero quando siano superati i limiti previsti per la permanenza nel regime.

I contribuenti minimi sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili; permane l'obbligo di conservare, a mente dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973, i documenti ricevuti ed emessi e di presentare la dichiarazione annuale dei redditi.

(d) Contribuenti minimi in franchigia IVA.

Questo regime di sostanziale esonero dagli obblighi inerenti l'IVA è stato introdotto dall'art. 37, comma 15, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore del provvedimento ed è stato abrogato, in virtù del comma 116, dell'art. 1, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, a decorrere dal 1° gennaio 2008.

(e) Lavoratori autonomi di minori dimensioni (cc.dd. "super minori").

Si tratta di un regime di semplificazione degli adempimenti contabili "riservato" a contribuenti marginali, introdotto dall'art. 3, commi da 165 a 170, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662, abrogato per effetto dell'art. 1, comma 116, L. 24 dicembre 2007, n. 244.

Con riferimento ai lavoratori autonomi, rientravano nel regime suddetto le persone fisiche che, nell'anno precedente, avevano realizzato un volume d'affari non superiore ad € 15.493,71, effettuato acquisti per un ammontare, al netto di IVA, non superiore ad € 10.329,14, utilizzato beni strumentali di costo complessivo, al netto degli ammortamenti, non superiore ad € 25.822,84, corrisposto, ai dipendenti o ad altri collaboratori stabili, compensi complessivi, compresi i contributi previdenziali ed assistenziali, non superiori al 70% del volume d'affari.

Fermi restando, ove prescritti, gli obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi, i contribuenti che aderivano al regime potevano adempiere agli obblighi documentali e contabili, rilevanti ai fini dell'IVA e della determinazione del reddito di lavoro autonomo, nei seguenti termini:

- annotazione, nei registri previsti ai fini IVA (ovvero, in luogo di tali registri, in apposito prospetto conforme ad un apposito modello approvato con Decreto Ministeriale) dell'ammontare complessivo delle operazioni fatturate (ovvero "effettuate", in mancanza del relativo obbligo di fatturazione) in ciascun mese – con riferimento allo stesso mese – entro il giorno 15 del mese successivo;
- annotazione, con le modalità e nei termini di cui al precedente alinea, dei corrispettivi o compensi non rilevanti ai fini IVA e, entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi, del valore di eventuali rimanenze;
- annotazione sul registro ex art. 25 del D.P.R. n. 633/72, entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali dell'IVA, dell'importo complessivo imponibile mensile o trimestrale degli acquisti e delle importazioni; in ogni caso, la documentazione riferita agli acquisti oggetto dell'attività artistica o professionale, ovvero quella riferita ad altri costi deducibili, doveva essere conservata a norma dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/73.

c. Lineamenti essenziali della disciplina dell'IRAP: rinvio.

Per quanto attiene all'applicazione dell'IRAP nei confronti dei soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo, si fa rinvio a quanto indicato al precedente Capitolo 4 della presente Parte IV.

2. Attività di lavoro autonomo e normativa IVA.

L'art. 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, individua, tra le operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, anche le prestazioni di servizi effettuate, nel territorio dello Stato, nell'esercizio di arti e professioni.

Il successivo art. 5, nel definire il concetto di esercizio di arti e professioni, specifica, al comma 1, che "per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse" e, al comma 2, che "non si considerano invece effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all' art. 50 del TUIR,... rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo".

Per quanto attiene ai citati requisiti di "autonomia" e "professionalità", nel fare rinvio, quanto alla loro definizione, alle considerazioni espresse al precedente paragrafo 1.a., si evidenzia, in questa sede, che l'esercizio in forma associata di una libera professione integra, per ciascun associato, la qualità di soggetto passivo ai fini IVA, come indicato nella risoluzione ministeriale 9 febbraio 1982, n. 382787.

Dal 1° gennaio 2001, per effetto delle previsioni dell'art. 34 della Legge 24 novembre 2000, n. 342, le prestazioni di servizi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa non sono assoggettate ad IVA per difetto del presupposto soggettivo; a questa previsione non soggiacciono coloro per i quali tali rapporti rientrano nell'oggetto proprio dell'attività svolta per professione abituale che pertanto sono soggetti passivi d'imposta.

In relazione a quanto sopra, sono imponibili, ai fini IVA, le prestazioni professionali e artistiche, le cessioni di beni inerenti l'attività professionale ed artistica, compresi i beni strumentali per i quali sia stata detratta l'IVA all'acquisto, i rimborsi forfetari, fatte salve le anticipazioni di cui all'art. 15, n. 3, del D.P.R. n. 633/72, l'autoconsumo di beni, da valorizzare facendo riferimento al valore normale.

È appena il caso di rilevare che, ai fini IVA, le prestazioni di servizio si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo ai sensi dell'art. 6, comma 3, del D.P.R. n. 633/72, mentre l'imposta relativa alle prestazioni stesse diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate, a mente del comma 5 dello stesso art. 6.

Sono esenti dall'imposta le prestazioni rese nell'ambito delle professioni sanitarie; non si considerano effettuate nell'esercizio di arti o professioni e quindi non sono rilevanti ai fini del tributo in esame, ai sensi del comma 2 dell'art. 5 D.P.R. n. 633/72:

- come già accennato, le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa;
- le prestazioni di servizi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali;
- le prestazioni di vigilanza e custodia rese da guardie giurate.

È da osservare, inoltre, che nel sistema IVA, la distinzione tra "esercizio d'impresa" e "arti e professioni" è assai meno marcata rispetto a quanto previsto in materia di imposte sui redditi, essendo comuni ad entrambe le categorie di contribuenti le disposizioni di carattere generale (presupposti del tributo, principi sulla territorialità, ecc.), salvo taluni aspetti marginali, fra cui si evidenziano l'irrelevanza, ai fini del tributo in argomento, delle prestazioni gratuite effettuate dai professionisti ed alcune particolari limitazioni della detraibilità IVA, previste dall'art. 19 bis1 del D.P.R. n. 633/72, dettate esclusivamente con riferimento ai professionisti.

Per quanto attiene agli obblighi di presentazione della dichiarazione ai fini dell'IVA, si evidenzia che ne sono esonerati gli esercenti arti e professioni che, nell'anno di riferimento, hanno effettuato solo operazioni esenti purché non debbano effettuare rettifica della detrazione ai sensi dell'art. 19 bis 2 del D.P.R. n. 633/72 e non abbiano registrato acquisti intracomunitari.

In merito alle liquidazioni periodiche, di cui all'art. 1, comma 1, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100 ed ai relativi versamenti d'imposta, l'art. 7 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542 ha previsto, relativamente agli artisti e professionisti, la facoltà di optare per la liquidazione trimestrale dell'imposta (in luogo di quella mensile) quando, nell'anno solare precedente, gli stessi abbiano realizzato un volume d'affari non superiore ad € 309.874,14.

3. Le fasi del controllo.

In via preliminare, occorre rimarcare, secondo quanto già evidenziato nei Capitoli 1 e 2 della presente Parte IV, che, nei riguardi dei lavoratori autonomi, l'attività ispettiva fiscale va tendenzialmente ispirata a metodologie di controllo di carattere indiretto – presuntivo, fondate soprattutto sull'acquisizione e lo sviluppo di una molteplicità di elementi materiali e documentali i quali, opportunamente elaborati, possono fornire indicazioni relative alle effettive dimensioni del ciclo d'affari e, complessivamente considerati, siano in condizioni di costituire un quadro indiziario grave, preciso e concordante idoneo a superare le risultanze della contabilità, ove esistente e generalmente attendibile.

Come si è evidenziato relativamente alle imprese minori, infatti, la circostanza che il lavoratore autonomo, almeno di norma, gestisce direttamente gli adempimenti fiscali di carattere strumentale, peraltro in forma fortemente semplificata, rende molto più probabile che eventuali comportamenti evasivi siano fondati sulla omessa certificazione di compensi, individuabile principalmente sulla base di prove dirette ovvero, appunto, di carattere indiretto – presuntivo, piuttosto che sulla inosservanza delle specifiche regole in tema di imputazione di compensi o di deducibilità di spese.

Inoltre, è da aggiungere in questa sede che, nei riguardi dei lavoratori autonomi, possono essere operativamente proficui approcci ispettivi volti alla ricostruzione del reddito complessivo agli stessi riferibile, sulla base di disponibilità, spese ed investimenti sintomatiche di capacità contributiva, secondo le norme e le procedure illustrate nel Capitolo 12 della presente Parte IV.

Nell'ipotesi in cui, comunque, occorra procedere attraverso un approccio di tipo analitico – normativo, si deve osservare come il reddito di lavoro autonomo, – al contrario di quanto in genere accade per il reddito d'impresa – non si determina muovendo da un documento di sintesi quale il conto economico del bilancio di esercizio, anche se è assai frequente che, in pratica, specialmente da parte di coloro che adottano un regime contabile di tipo ordinario, venga redatto un rendiconto sotto forma di “bilancio contabile” informale.

In ogni caso, tanto nel caso in cui un documento del genere sia disponibile, quanto nel caso in cui non lo sia, il riscontro analitico – normativo deve necessariamente prendere le mosse dalla riconciliazione dei documenti fiscali elementari con i dati riportati nelle scritture contabili tenute dal lavoratore autonomo in base allo specifico regime adottato e con quelli riportati nella dichiarazione presentata, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA oltre che, se necessario, dell'IRAP.

Nell'ambito di tale riconciliazione, che dovrà essere tendenzialmente effettuata in maniera unitaria per l'imposizione sul reddito e l'IVA, il percorso ispettivo da adottare può essere sintetizzato nelle seguenti fasi:

- esame del contenuto dei documenti elementari, quali fatture, parcelle o note emesse: in tale fase, dovrà essere prestata particolare attenzione alla congruità degli importi fatturati sulla scorta delle tariffe professionali e/o di quelle applicate per prestazioni similari, in quanto significative divergenze potrebbero nascondere casi di sottofatturazione;
- controllo relativo alla registrazione dei documenti emessi ed ai connessi riflessi sulla formazione del reddito di periodo;
- controllo delle operazioni passive, volto principalmente alla verifica del rispetto delle disposizioni in tema di detrazioni IVA e dei connessi riflessi sulla formazione del reddito di periodo, tanto sul piano del rispetto dei principi generali, quali quelli dell'inerenza, della corretta imputazione temporale, della certezza, della determinabilità e, più in genere, della adeguata documentazione, quanto sotto il profilo dell'osservanza degli specifici limiti di

deducibilità previsti dall'art. 54 del TUIR; in tale specifico contesto, una certa attenzione va risposta, fra l'altro:

- nel caso di professionisti facenti parte di associazioni ex art. 5, comma 3, lett. c) del TUIR, alla corretta ripartizione, tra i vari associati, dei costi complessivamente sostenuti per il mantenimento della struttura professionale;
- più in generale ad eventuali, ingiustificate, incongruenze delle spese rispetto ai compensi dichiarati; si pensi, a titolo esemplificativo, ai premi pagati per assicurazioni professionali, nell'ambito dei quali il relativo costo aumenta sensibilmente in funzione del capitale assicurato, di talché, a fronte di un premio evidentemente troppo elevato in rapporto al volume dei compensi dichiarati nell'anno sottoposto a verifica ed in quello precedente, potranno ben essere valutati taluni approfondimenti ispettivi.

Peraltro, appare evidente come la valutazione di eventuali profili di incongruità delle spese, del genere dianzi indicato, possa condurre i verificatori a spostare il riscontro dal piano analitico – normativo, a quello indiretto – presuntivo, a conferma della connessione che, con riguardo ai lavori autonomi, obiettivamente esiste fra le due metodologie;

- esame dei registri e dei documenti espressivi dei movimenti finanziari, anche per individuare entità, frequenza e natura dichiarata dei prelevamenti effettuati personalmente dal professionista e valutare se gli stessi possano essere in realtà espressivi di operazioni di altro genere;
- riscontro delle liquidazioni e dei versamenti periodici;
- riscontro fra la documentazione contabile e quella extracontabile acquisita all'ispezione.

Qualora dai riscontri di cui sopra non emergano prove dirette di falsità o incompletezze dichiarative, bensì elementi che conducano i verificatori a ritenere che i compensi dichiarati siano sottostimati, fermo restando, sussistendone i presupposti normativi e di fatto, l'eventuale avvio delle procedure ispettive di tipo indiretto o presuntivo indicate nel Capitolo 2 della presente Parte IV, uno strumento che potrebbe rivelarsi particolarmente efficace è rappresentato dalle indagini finanziarie, per le quali si fa rinvio, per gli approfondimenti del caso, alla successiva Parte V.

Richiamando, ancora, le indicazioni fornite al Capitolo 2 in tema di riscontro indiretto – presuntivo, si rimarca la fondamentale importanza che, proprio nei riguardi dei lavoratori autonomi, assumono le operazioni di ricerca nella fase di accesso, al fine di pervenire al reperimento, soprattutto, di documentazione di tipo extracontabile, quali agende, fascicoli, brogliacci, riferimenti a conti bancari o postali ovvero ad altre particolari forme di transazioni finanziarie, avendo cura di estendere l'ispezione agli strumenti informatici rinvenuti.

CAPITOLO 7

IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DEGLI ADEMPIMENTI IN TEMA DI RITENUTE, CREDITI D'IMPOSTA, LIQUIDAZIONI E VERSAMENTI

1. Introduzione.

Non di rado l'attività ispettiva fiscale, in relazione agli obiettivi iniziali della stessa o ai suoi sviluppi, non può limitarsi agli aspetti attinenti alla ricostruzione della base imponibile, al corretto inquadramento delle operazioni rispetto al sistema impositivo di riferimento, o all'osservanza degli obblighi dichiarativi e strumentali, ma deve essere estesa anche a profili che più direttamente riguardano la corretta determinazione dell'imposta; in questo Capitolo, vengono pertanto fornite alcune indicazioni di orientamento con riguardo ai principali aspetti su cui indirizzare l'attività ispettiva ove si presenti la necessità di sottoporre a riscontri l'applicazione e il versamento delle ritenute fiscali, la formazione e l'utilizzo dei crediti d'imposta, l'effettuazione di liquidazioni e versamenti.

2. Le ritenute alla fonte.

a. Generalità.

In taluni casi l'ordinamento tributario, al fine di agevolare e facilitare le fasi dell'accertamento e della riscossione, nonché lo stesso contribuente, fa ricadere gli adempimenti attuativi delle prestazioni impositive su soggetti diversi rispetto a coloro nei cui confronti si realizza il presupposto d'imposta; rientra in questo contesto la *sostituzione tributaria*, che si realizza tramite il meccanismo tecnico delle *ritenute alla fonte* con il quale il legislatore addossa, in via eccezionale, l'obbligo di pagare l'imposta ad un soggetto diverso dal contribuente, facendo leva su di una particolare relazione (ad esempio, il rapporto di lavoro) che intercorre tra loro.

b. Disciplina generale e principali distinzioni.

Lo schema della sostituzione tributaria vede coinvolti due soggetti: il *sostituto d'imposta*, che è il soggetto obbligato al pagamento di un'imposta o di un acconto d'imposta in luogo del *sostituito* che è il soggetto nei cui confronti si realizza il presupposto; a norma dell'art. 64 del D.P.R. n. 600/73 il sostituto deve esercitare la *rivalsa* nei confronti del sostituito, tranne che non sia diversamente stabilito dalla legge, recuperando in tal modo nei confronti di questo, le somme che per suo conto ha pagato o pagherà all'Erario.

La caratteristica delle ritenute alla fonte risiede nel particolare rapporto che intercorre tra i due soggetti; il sostituto, infatti, è debitore delle somme che a vario titolo deve al contribuente (compensi per prestazioni professionali, salari e stipendi, interessi, proventi da assicurazioni sulla vita, ecc.), per cui la rivalsa si traduce nel ritenere parte di quanto dovuto al creditore, contrariamente a quanto avviene per l'IVA, laddove il creditore deve chiedere "in aggiunta" le somme da versare all'erario.

Le ritenute alla fonte possono essere:

- *a titolo d'imposta*, se hanno carattere definitivo ed estinguono l'obbligazione tributaria relativamente al reddito al quale si riferiscono (redditi di capitale percepiti da persone fisiche non esercenti attività di impresa, arti o professioni, ovvero compensi per prestazioni professionali erogati a non residenti, ecc); i proventi sui quali è operata la ritenuta a titolo d'imposta, quindi, non devono essere dichiarati dal sostituto;
- *a titolo d'acconto*, se non hanno carattere definitivo, ma costituiscono una sorta di anticipo del tributo; i proventi percepiti dal sostituto, devono concorrere, al lordo della ritenuta operata, alla determinazione del reddito complessivo del contribuente, il quale, in sede di dichiarazione, dovrà comparare l'importo delle ritenute subite e debitamente certificate dal sostituto, con l'imposta complessiva, acquisendo il diritto al rimborso in caso di eccedenza ovvero, in caso contrario, l'obbligo al versamento di ulteriori imposte dovute.

c. Sostituti d'imposta.

Sono tassativamente individuati dalla legge e segnatamente dagli artt. 23, comma 1 e 29, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, nonché da altre leggi riguardanti specifici settori, nei seguenti soggetti:

- società di capitali (società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative e di mutua assicurazione) residenti nel territorio dello Stato;
- enti commerciali equiparati alle società di capitali (enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) residenti nel territorio dello Stato;
- enti non commerciali (enti pubblici, tra i quali sono compresi anche università statali, regioni, province, comuni ed enti privati non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) residenti nel territorio dello Stato;
- associazioni non riconosciute, i consorzi, le aziende speciali istituite ai sensi degli artt. 22 e 23 della Legge 8 giugno 1990, n. 142 e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti;
- le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato;
- i Trust;
- il condominio; in questo caso le ritenute sono effettuate dall'amministratore, se nominato, altrimenti devono essere effettuate da un condomino utilizzando il codice fiscale del condominio stesso;
- le società di persone (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice) residenti nel territorio dello Stato;
- le società di armamento residenti nel territorio dello Stato;
- le società di fatto o irregolari residenti nel territorio dello Stato;
- le società o le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni residenti nel territorio dello Stato;
- le aziende coniugali, se l'attività è esercitata in società fra coniugi residenti nel territorio dello Stato;
- i gruppi europei d'interesse economico (GEIE);
- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;
- le persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- le amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, le quali operano le ritenute ai sensi dell'art. 29 del D.P.R. n. 600/73;
- i curatori fallimentari, i commissari liquidatori, gli eredi che non proseguono l'attività del sostituto d'imposta deceduto.

d. Obblighi del sostituto d'imposta.

(1) Effettuazione delle ritenute e termini di pagamento.

Le ritenute devono essere effettuate nelle modalità e sulle tipologie di reddito elencate negli articoli da 23 a 30 del D.P.R. n. 600/73.

Il momento di effettuazione coincide, di norma, con quello del pagamento del provento o corrispettivo; il versamento, a mente del combinato disposto degli artt. 8 del D.P.R. n. 602/73, 17 e 18 del D.Lgs. n. 241/97, deve essere effettuato entro il 16 del mese successivo a quello del pagamento delle somme sulle quali sono state effettuate, ovvero, se il termine scade di sabato o di giorno festivo, il primo giorno lavorativo successivo.

(2) Certificazione.

Il sostituto d'imposta, a norma dell'art. 4, comma 6 *quater*, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti ovvero entro dodici giorni dalla richiesta degli stessi in caso di interruzione del rapporto di lavoro, deve rilasciare a ciascun percipiente un'apposita certificazione unica, anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto nazionale per la previdenza sociale (I.N.P.S.), attestante l'ammontare complessivo di dette somme e valori, l'ammontare delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali.

La certificazione è unica anche ai fini dei contributi dovuti agli altri enti e casse previdenziali.

Per i redditi di lavoro dipendente, pensioni e assimilati, le informazioni di cui sopra devono essere riportate nel *modello CUD*, approvato con Decreto Ministeriale.

(3) Presentazione della dichiarazione.

Tutti i sostituti d'imposta, a norma dell'art. 4 del D.P.R. n. 322/98, sono tenuti alla presentazione di un'apposita dichiarazione (Modello 770) che si compone di due parti, in relazione ai dati in ciascuna di esse richiesti; in particolare:

- il *Modello 770/SEMPLIFICATO* deve essere utilizzato dai sostituti d'imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, per comunicare in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati fiscali relativi alle ritenute operate nell'anno nonché gli altri dati contributivi ed assicurativi richiesti; detto modello contiene i dati relativi alle certificazioni rilasciate ai soggetti cui sono stati corrisposti in tale anno redditi di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati, indennità di fine rapporto, prestazioni in forma di capitale erogate da fondi pensione, redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi, nonché i dati contributivi, previdenziali ed assicurativi e quelli relativi all'assistenza fiscale prestata nell'anno per il periodo d'imposta precedente.

La trasmissione telematica deve essere effettuata di norma entro il 31 marzo, sebbene possano essere disposte, con appositi interventi normativi, specifiche proroghe;

- il *Modello 770/ORDINARIO* deve essere utilizzato dai sostituti d'imposta, dagli intermediari e dagli altri soggetti che intervengono in operazioni fiscalmente rilevanti, tenuti, sulla base di specifiche disposizioni normative, a comunicare i dati relativi alle ritenute operate su dividendi, proventi da partecipazione, redditi di capitale erogati nell'anno od operazioni di natura finanziaria effettuate nello stesso periodo, nonché i dati riassuntivi relativi alle indennità di esproprio e quelli concernenti i versamenti effettuati, le compensazioni operate e i crediti d'imposta utilizzati.

La trasmissione telematica deve essere effettuata entro il 31 luglio.

e. Sostituiti d'imposta.

Riveste tale qualifica qualsiasi soggetto che percepisce uno dei proventi per i quali è prevista l'applicazione delle ritenute alla fonte da parte del sostituto; in particolare possono essere sostituiti d'imposta, tutti i soggetti di cui si è detto al precedente sottoparagrafo c. e le persone fisiche non esercenti imprese, arti o professioni.

f. Indicazioni per l'attività di controllo.

In via generale il sostituto, tranne nei casi in cui eroghi compensi in nero, non ha alcun interesse a non effettuare le ritenute, dovendo semplicemente trattenere somme che comunque dovrebbero essere corrisposte al sostituto; il controllo sulla regolare effettuazione delle ritenute, pertanto, si traduce, in genere, nel riscontro degli adempimenti strumentali indicati nei precedenti paragrafi.

Resta ovviamente inteso che, qualora sulla base delle metodologie di controllo di cui si è diffusamente trattato nei precedenti Capitoli, si dovesse pervenire alla constatazione di violazioni connesse all'erogazione di somme di denaro "in nero" agli aventi diritto, rispetto alle quali è normativamente prevista l'effettuazione delle ritenute, occorrerà procedere anche alla verbalizzazione delle violazioni specificamente previste per l'inosservanza delle disposizioni in tema, appunto, di ritenute.

Non va inoltre trascurata la circostanza per cui uno dei pregi del meccanismo delle ritenute alla fonte, oltre alla già citata semplificazione, è senz'altro quella di assolvere ad una funzione di segnalazione all'Erario, attraverso la presentazione del modello 770, di tutti quei soggetti che hanno percepito compensi o proventi a vario titolo da parte del sostituto; conseguentemente, attraverso l'esame dei modelli 770 effettuato nel corso delle operazioni ispettive presso un soggetto che operi in funzione di sostituto d'imposta, possono anche emergere elementi riferibili a terzi contribuenti che potrebbero risultare utili ai fini di ulteriori approfondimenti nei riguardi di questi ultimi.

In questo generale contesto, durante l'attività ispettiva, è bene prestare particolare attenzione a tutte quelle prestazioni di servizi effettuate da operatori economici non residenti, il cui pagamento deve essere assoggettato a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ai sensi dell'art. 25, comma 2, del D.P.R. n. 600/73; l'esame di queste posizioni può emergere anche dal controllo ai fini IVA per quelle operazioni che danno luogo agli obblighi di autofatturazione ex art. 17 D.P.R. n. 633/72.

3. I crediti d'imposta.

a. Profili generali.

Con la locuzione "credito d'imposta", si indicano condizioni e situazioni diverse, facenti capo al singolo contribuente, espressive di una condizione di credito "fiscale" del soggetto nei confronti dello Stato; detta condizione, in generale, può scaturire:

- dalla differenza, a favore del contribuente, tra l'imposta dovuta per l'anno a cui si riferisce la dichiarazione e quanto è stato già pagato sotto forma di ritenute alla fonte ed acconti;
- da imposte pagate per conto del contribuente da altri soggetti, come ad esempio il "vecchio" credito d'imposta sui dividendi o il credito d'imposta sui proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento e a SICAV;
- da un'agevolazione che riduce il debito d'imposta, come ad esempio il credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate (art. 1, comma 271, della Legge 27 dicembre 2006 n. 296), in attività di ricerca (art 1, comma 280, della L. n. 296/2006), per nuove assunzioni in aree svantaggiate (art. 2, comma 539, della L. n. 244/2007), ecc.;
- dalla necessità di evitare la doppia tassazione internazionale dei redditi prodotti all'estero.

I crediti d'imposta riducono l'imposta netta dovuta e sono tassativamente indicati dalla legge; laddove siano superiori all'imposta dovuta, è generalmente previsto il riporto dell'eccedenza all'anno successivo.

In relazione alle concrete possibilità di fruire del credito d'imposta, il contribuente può decidere di usarlo in compensazione, chiederne il rimborso ovvero cederlo a terzi.

b. Compensazione.

La compensazione rappresenta, al contempo, una forma di pagamento e di rimborso del credito d'imposta vantato dal contribuente; la generale possibilità di utilizzare tale istituto è stata ribadita dall'art. 8, comma 1, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, laddove è stabilito che l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione.

È possibile operare una distinzione tra:

- *compensazione tradizionale (o verticale)*, che consente al contribuente di ridurre il debito nei confronti dell'erario attraverso una contestuale riduzione dei crediti relativi alla stessa imposta, procedendo al riporto delle eventuali eccedenze al periodo successivo onde poterle utilizzare allo stesso fine; la compensazione verticale non è soggetta a limiti in relazione agli importi compensabili e può essere effettuata anche in dichiarazione dei redditi utilizzando il Modello di versamento F24;
- *compensazione orizzontale*, introdotta dall'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, che, al comma 1, prevede che i contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate.

In definitiva la compensazione orizzontale opera in relazione ai crediti e debiti relativi ad imposte diverse, contributi, sanzioni e tutti gli altri pagamenti eseguibili mediante il Modello F24 (anche a titolo, ad esempio, di ravvedimento operoso, concordato, conciliazione giudiziaria, definizione in via breve, ecc.); l'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97, in questo senso, contiene una elencazione assolutamente non esaustiva, in quanto, oltre a specifiche norme dettate per l'IVA (ad esempio, l'art. 30, comma 4, Legge 23 dicembre 1994, n. 724, per le eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale IVA presentata da società ed enti non operativi) e per altre imposte (ad esempio, per le imposte sostitutive e contribuzioni dovute per l'emersione del lavoro sommerso, ex art. 3, comma 2, Legge 18 ottobre 2001, n. 383, per l'imposta sostitutiva sui beni rivalutati, ex art. 12, comma 2, e art. 15, Legge 21 novembre 2000, n. 342, art. 2, comma 25, Legge 24 dicembre 2003, n. 350, e art. 1, commi 471, 472 e 475, Legge 23 dicembre 2005, n. 266) numerose altre ipotesi di credito d'imposta compensabili si rinvencono nell'ambito di molteplici disposizioni di carattere agevolativo (ad esempio, il credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo nelle imprese industriali, ex art. 48, comma 2, Legge 28 dicembre 2001, n. 448, o per il contributo a istituti di cultura stranieri, ex art. 52, comma 37, Legge 28 dicembre 2001, n. 448).

Le diverse tipologie di crediti d'imposta, rilevano ai fini del limite per l'utilizzo in compensazione degli stessi.

In via generale, a norma dell'art. 25 del D.Lgs. n. 241/97 è possibile effettuare compensazioni in presenza di crediti d'imposta per un importo non superiore a 516.456,90 euro; detto limite, però, non è applicabile ai crediti d'imposta conseguenti all'applicazione di discipline agevolative sovvenzionali, consistenti appunto nell'erogazione di contributi pubblici sotto forma di crediti compensabili con debiti tributari o contributivi, per i quali, anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive, la L. n. 244/2007, all'art. 1, comma 53, ha previsto che l'importo utilizzabile in compensazione non può andare oltre la soglia dei 250.000 euro.

Tuttavia, ancorché la Legge Finanziaria per il 2008 abbia introdotto un limite annuale specifico all'utilizzo in compensazione dei crediti della specie (fatta eccezione per quelli espressamente esclusi dalla nuova regola, relativi a ricerca industriale e sviluppo precompetitivo e investimenti per il mezzogiorno rispettivamente ex art. 1, comma 280 e 271 della L. n. 296/2006, che restano utilizzabili senza tetto massimo), il limite dianzi indicato si cumula con quello di carattere generale, fissato a 516.456,90 euro dalla richiamata norma del D.Lgs. n. 241/97, come evidenziato nella risoluzione ministeriale del 3 aprile 2008, n. 9/DF.

Il diritto alla compensazione sorge dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo in cui si è formato il credito, senza la necessità di attendere la presentazione della dichiarazione o denuncia; sorto tale diritto, è possibile avvalersi di questo istituto senza alcun vincolo né in relazione alla priorità da attribuire al tipo di imposta e/o contributo, né tanto meno tra quanto chiedere a rimborso e quanto compensare.

L'art. 1, comma 30, della L. n. 296/2006, al fine di contrastare l'indebita effettuazione delle compensazioni previste dal decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ha previsto che i titolari di partita IVA, entro il quinto giorno precedente a quello in cui intendono effettuare l'operazione di compensazione per importi superiori a 10.000 euro, debbano comunicare all'Agenzia delle Entrate, in via telematica, l'importo e la tipologia dei crediti oggetto della successiva compensazione; la mancata risposta da parte dell'Agenzia delle Entrate al contribuente, entro il terzo giorno successivo a quello di comunicazione, vale come silenzio assenso.

Un cenno merita, infine, la possibilità concessa ai gruppi di società, ad opera dell'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/72, di concentrare tutti gli obblighi relativi ai versamenti periodici IVA in capo alla società controllante.

L'applicazione della "liquidazione IVA di gruppo", che non esonera le società facenti parte del gruppo dalla responsabilità in ordine a tutti gli altri adempimenti previsti dalla legge, rende, ai sensi dell'art. 8 comma 1 del D.P.R. n. 542/99, di fatto inammissibile la compensazione orizzontale per i crediti e i debiti trasferiti da parte delle società e degli enti che ad essa aderiscono, mentre è possibile effettuare la compensazione verticale limitatamente ai crediti e ai debiti risultanti dai prospetti riepilogativi annuali delle dichiarazioni di gruppo da parte delle società controllanti.

Dal 1 gennaio 2008, ad opera dell'art. 1, commi 63 e 64, della L. n. 244/2007, le eventuali eccedenze detraibili relative ai periodi d'imposta precedenti a quello di adesione alla liquidazione di gruppo, rimangono nella esclusiva disponibilità della società che le ha prodotte e possono essere utilizzate secondo le regole ordinarie.

c. Rimborsi.

(1) Note introduttive.

Come già anticipato in precedenza, qualora il contribuente vanti una situazione soggettiva attiva, nella specie di credito, nei confronti dell'erario e non intenda procedere a compensazione, ovvero al riporto delle eccedenze d'imposta, può chiedere legittimamente il rimborso delle somme nelle modalità e nei termini previsti dalle norme che disciplinano le singole imposte; al riguardo, di seguito vengono fornite alcune indicazioni relative alle principali imposte, tralasciando quelle cosiddette minori.

(2) Imposte dirette.

Per le imposte dirette, le procedure da adottare sono diverse a seconda della fonte che ha generato il credito.

L'eccedenza può, infatti, derivare dal versamento di maggiori imposte a seguito di ritenute dirette o versamenti diretti, dovuti ad errori materiali, duplicazioni o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria, ai sensi degli artt. 37 e 38 del D.P.R. n. 602/73; in questo caso è sufficiente una apposita istanza in carta semplice all'Ufficio delle Entrate competente in base al domicilio fiscale del richiedente, secondo la risoluzione ministeriale 22 aprile 2002, n. 123/E, corredata dai dati inerenti l'esistenza del credito e dai motivi della richiesta.

L'eccedenza, di contro, può scaturire dalle risultanze dei controlli ex art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73, ovvero da errori materiali o duplicazioni dovuti all'ufficio delle imposte, ai sensi dell'art. 41, comma 1 del D.P.R. n. 602/73; in questi casi si procederà al rimborso d'ufficio.

Da ultimo l'eccedenza può scaturire dalla dichiarazione dei redditi, quale risultanza delle procedure di determinazione del reddito complessivo e di calcolo delle imposte dovute, da parte dello stesso contribuente, nel qual caso il rimborso può essere richiesto tramite un *procedimento ordinario*, quando l'importo a credito supera i 12 euro, mediante l'indicazione dell'importo chiesto a rimborso (che può essere anche parziale) nell'apposito rigo della dichiarazione dei redditi, ovvero una *procedura rapida* tramite conto fiscale, alla quale possono accedere tutti i titolari di partita IVA, mediante la

presentazione di una apposita domanda all'agente della riscossione presso cui è aperto il conto fiscale al momento dell'istanza.

In tale ultimo caso la richiesta non può eccedere il limite di 516.456,90 euro e, nel caso in cui l'importo chiesto a rimborso sia superiore contemporaneamente a 5.164,57 euro e al 10% del totale dei versamenti effettuati nei due anni precedenti sul conto fiscale, deve essere prestata *idonea garanzia* (nel caso di gruppi di società, obbligati alla redazione del bilancio consolidato ex D.Lgs. n. 127/91, il cui netto patrimoniale, risultante dall'ultimo bilancio depositato sia superiore a 258.228.449,54 euro, la società capogruppo può assumersi direttamente l'obbligo di restituire le somme all'Amministrazione finanziaria).

(3) IVA.

Se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile, aumentato delle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili, il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, ovvero di chiederne il rimborso in caso di cessazione di attività

Anche i soggetti che non hanno cessato l'attività possono chiedere il rimborso in tutto o in parte dell'eccedenza detraibile, quando la stessa è maggiore a 2.582,28 euro e si verifica una delle seguenti condizioni: se l'aliquota media sulle operazioni passive è superiore a quella sulle operazioni attive; se si effettuano operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8 bis e 9 del D.P.R. n. 633/72 per un ammontare superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate; limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche; se si effettuano prevalentemente operazioni non soggette all'imposta; se ricorrono le condizioni previste dal secondo comma dell'art. 17 (deve trattarsi, cioè, di un operatore non residente identificato direttamente in Italia o che ivi abbia nominato un rappresentante fiscale).

È inoltre possibile chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, per importi inferiori a 2.582,28 euro, se anche dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano eccedenze detraibili; in tal caso il rimborso può essere richiesto per un ammontare comunque non superiore al minore degli importi delle predette eccedenze.

Ai sensi dell'art. 38 bis, comma 2, del D.P.R. n. 633/72, è possibile ottenere il rimborso anche parziale dei crediti IVA maturati in ciascuno dei primi tre trimestri, nel caso in cui si verifichi una delle seguenti ipotesi: l'aliquota media sulle operazioni passive sia superiore a quelle sulle operazioni attive maggiorata del 10%; le operazioni non imponibili siano superiori al 25% del volume d'affari; deve trattarsi di non residenti identificati direttamente o che abbiano nominato un rappresentante fiscale sul territorio; quando siano stati effettuati acquisti ed importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Sia per i rimborsi annuali che per quelli infrannuali, analogamente a quanto già evidenziato per i rimborsi nelle imposte dirette, è necessario fornire idonea garanzia ai sensi dell'art. 38 bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/72 e procedere secondo le modalità descritte rispettivamente dal citato art. 38 bis e dell'art. 8, comma 2, del D.P.R. n. 542/99.

In caso di *gruppi di società*, il rimborso, sia esso annuale o infrannuale, può essere chiesto solo dalla società controllante.

d. Cessione del credito d'imposta.

In tempi relativamente recenti, il legislatore ha previsto una espressa disciplina della cessione del credito d'imposta, dapprima con riferimento all'IVA e successivamente anche con riferimento ai crediti in materia di imposte sui redditi.

In materia di IVA, la cessione all'interno del gruppo è disciplinata dal D.M. 13 dicembre 1979, mentre la cessione a soggetti diversi dalle società del gruppo, può ritenersi disciplinata dall'art. 5, comma 4 ter, del DL 14 marzo 1988 n. 70, convertito, con modificazioni, dalla Legge 13 maggio 1988 n. 154; il Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha infatti affermato la possibilità di desumere per implicito la cedibilità a terzi dei crediti IVA da tale ultima disposizione, la quale prevede che, agli effetti dell'art. 38 bis del D.P.R. n. 633/72, in caso di cessione di credito risultante dalla dichiarazione annuale, l'ufficio può ripetere, anche dal cessionario, le somme rimborsate, salvo che questi non presti la garanzia prevista nel comma 2 del suddetto art. 38 bis, fino a quando l'accertamento non sia divenuto definitivo.

È possibile cedere soltanto il credito che scaturisce dalla dichiarazione annuale e non quello relativo ai rimborsi infrannuali, come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso del 13 febbraio 2006, n. 6/E.

Il contribuente cedente deve notificare formalmente all'Ufficio delle Entrate competente per territorio l'avvenuta cessione del credito, ai sensi dell'art. 69 della Legge sulla contabilità di Stato (Regio Decreto 18 novembre 1923, n. 2440), che disciplina, in linea generale, fra l'altro, le cessioni di crediti vantati nei confronti della Pubblica Amministrazione; tale cessione, inoltre, deve risultare da atto pubblico o da scrittura privata autenticata dal notaio, contenente l'esatta individuazione delle parti, che il cedente deve inviare in copia autentica all'Ufficio competente nei suoi confronti, tramite ufficiale giudiziario.

Per quanto riguarda le *imposte dirette*, la possibilità di procedere alla cessione dei crediti d'imposta è stata introdotta dall'art. 3, comma 94, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549, che ha aggiunto al D.P.R. n. 602/73 gli artt. 43 bis e 43 ter; il relativo regolamento è stato approvato con D.M. 30 settembre 1997, n. 384.

La cessione, da operarsi con atto pubblico o con scrittura privata autenticata da un notaio, deve riguardare l'intero ammontare del credito chiesto a rimborso.

Gli interessi per ritardato rimborso di imposte, previsti dall'art. 44 del D.P.R. n. 602/73, non possono formare oggetto di autonomo atto di cessione e spettano comunque al cessionario; è prevista la nullità di ogni patto contrario.

Per essere efficace, l'atto di cessione deve essere notificato all'Ufficio delle Entrate presso il quale è stata presentata la dichiarazione dei redditi del cedente, nonché al concessionario del servizio della riscossione competente in ragione del domicilio fiscale del cedente alla data di cessione del credito; sono inoltre inefficaci nei confronti dell'Amministrazione finanziaria i successivi atti di cessione a terzi del credito ceduto.

A seguito della cessione restano impregiudicati i poteri della Amministrazione finanziaria relativi al controllo delle dichiarazioni dei redditi, all'accertamento e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del contribuente che ha ceduto il credito d'imposta.

Le cessioni delle eccedenze di imposta nell'ambito del *gruppo societario*, possono essere effettuate mediante una procedura semplificata che riguarda i soli crediti Ires (o Irpeg), risultanti dalla dichiarazione, che non siano stati compensati, né chiesti a rimborso, ma che siano stati riportati al periodo successivo; in questo caso, la cessione può avere ad oggetto anche solo una parte delle eccedenze d'imposta, mentre la quota non ceduta può essere portata in diminuzione dei versamenti d'imposta relativi agli esercizi successivi o chiesta a rimborso.

L'ente o la società cedente deve indicare nella dichiarazione dei redditi da cui emerge il credito di imposta ceduto, a pena di inefficacia, gli estremi dei soggetti cessionari e gli importi dei crediti ceduti.

Il cessionario può utilizzare le eccedenze ricevute per i versamenti, ma non può chiedere a rimborso la parte non utilizzata in sede di dichiarazione dei redditi; il cedente è responsabile in solido con il cessionario nelle ipotesi di indebito rimborso.

e. Indicazioni per l'attività di controllo.

Sulla base di quanto dianzi esposto, è evidente come il credito d'imposta possa essere oggetto di varie vicende che il contribuente può autonomamente e discrezionalmente porre in essere, sebbene secondo specifici schemi indicati dal legislatore; l'esperienza operativa non ha mancato di porre in luce come, in alcuni casi, le procedure in precedenza esaminate si prestino a comportamenti fraudolenti da parte dei singoli soggetti.

È pertanto necessario che in sede ispettiva non si trascuri di controllare anche la corretta osservanza di dette procedure e, soprattutto, l'effettiva sussistenza dei presupposti di legge; è inoltre generalmente auspicabile che, già nella fase di preparazione dell'intervento, si abbia cura di ricercare, mediante i dati e i documenti disponibili nelle diverse banche dati, eventuali indici di anomalia da sottoporre ad ulteriori approfondimenti all'atto dell'avvio di operazioni.

In via generale, i crediti maturati nel settore delle imposte dirette sono generalmente connessi a cause specifiche, quali ad esempio, oneri deducibili e detraibili, maggiori ritenute versate, eccedenze degli acconti rispetto all'imposta dovuta, o anche agevolazioni previste da singole norme; il controllo dovrà tendenzialmente essere focalizzato sul riscontro, di fatto e di diritto, delle ragioni che hanno generato il credito, di norma controllabili abbastanza agevolmente.

Molto più delicato è, invece, il controllo delle singole posizioni creditorie ai fini IVA, anche tenuto conto della prassi di ricorrere a sottofatturazioni o all'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti proprio allo scopo di precostituire crediti d'imposta fittizi al fine di ottenere falsi rimborsi, ovvero compensazioni non dovute; con riferimento al citato tributo e tenuto conto del particolare meccanismo impositivo, il controllo dei crediti d'imposta coincide pertanto, almeno di norma, con la più ampia azione ispettiva finalizzata al riscontro dell'osservanza della veridicità, esattezza, completezza e correttezza giuridica dell'applicazione della normativa generale.

Anche l'istituto della compensazione, si è spesso prestato a comportamenti fraudolenti, in precedenza agevolati dai minori adempimenti richiesti per la sua applicazione, rispetto, ad esempio, ai rimborsi, per i quali, prima della materiale erogazione, sono previsti meccanismi di controllo; questa situazione è stata superata attraverso la previsione introdotta dal citato art. 1, comma 30, della finanziaria per il 2007, di cui si è già detto in precedenza.

Quale ulteriore misura di contrasto alle frodi nello specifico settore, vale la pena evidenziare la novità introdotta al regime IVA per i gruppi d'impresa dalla Legge Finanziaria per il 2008, che, con l'art. 1, commi 63 e 64, ha modificato l'art. 73 del D.P.R. n. 633/72, vietando alle società che entrano per la prima volta nella liquidazione IVA di gruppo di trasferire il credito maturato nel corso dell'anno precedente; la *ratio* della norma è quella di evitare fenomeni evasivi/elusivi attraverso cui determinati soggetti transitino solo occasionalmente all'interno del gruppo, per poi uscirne una volta conseguiti i benefici fiscali, ovvero finalizzati a far confluire nella liquidazione unitaria i crediti IVA di società appositamente acquisite al solo fine di sterilizzare le eccedenze a debito gravanti sul gruppo.

A corroborare la pericolosità dei crediti d'imposta, si evidenzia che gli stessi rientrano tra i quattro *data mart* dell'applicativo R.A.D.A.R. – Ricerca e Analisi Decisionale per l'Accertamento dei Redditi.

In conclusione, si ricorda che le operazioni di cessioni di credito d'imposta rientrano tra quelle previste dall'art. 37 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in tema di disposizioni antielusive.

4. Le liquidazioni ed i versamenti.

Con il termine *liquidazione*, si intende il procedimento attraverso il quale si perviene alla determinazione dell'ammontare dell'imposta di volta in volta dovuta dal contribuente in un dato periodo di riferimento, normalmente coincidente con l'anno solare, in relazione alla base imponibile preventivamente determinata tenendo conto delle regole che disciplinano ciascun tributo; nel sistema tributario nazionale, che si fonda sulla autodeterminazione dell'imposta, la liquidazione viene effettuata autonomamente da parte del contribuente (cosiddetta "autoliquidazione"), normalmente nell'ambito della stessa dichiarazione destinata a fornire evidenza dei singoli redditi, delle diverse componenti di questi e del reddito complessivo.

Per quanto precede, la particolare tipologia di riscontro, in linea generale, può in concreto assumere una certa autonomia:

- nei casi in cui le metodologie di controllo adottate ai fini della ricostruzione della base imponibile non abbiano evidenziato irregolarità, in quanto, laddove siano state formulate proposte di recupero a tassazione per la constatata falsità, inesattezza o incompletezza della dichiarazione, le stesse assolvono evidentemente una funzione "assorbente" rispetto ai successivi e conseguenti obblighi di liquidazione e versamento;
- relativamente ai casi in cui le disposizioni fiscali prevedano obblighi di liquidazione e versamento "infrannuali" – come nel caso dell'IVA, secondo le indicazioni di cui al Capitolo 5 della presente Parte IV – con riferimento al periodo d'imposta in corso alla data di effettuazione dell'intervento;
- con riferimento ai casi in cui, nell'ambito dell'autoliquidazione operata dal contribuente, siano stati considerati a vario titolo crediti d'imposta di cui occorre stabilire l'effettiva spettanza e la correttezza della fruizione.

Il versamento attiene ad un momento successivo rispetto alla liquidazione, vale a dire al concreto pagamento dell'imposta e può essere effettuato utilizzando i normali strumenti finanziari (assegni circolari, contanti, ecc.) ovvero gli strumenti telematici previsti, comunque ricorrendo, però, alla preventiva compilazione del modello F24, che potrà essere rispettivamente cartaceo o telematico; si ricorda, inoltre, che in questa fase è possibile avvalersi dei versamenti unitari ex art. 17 del D.P.R. n. 241/97.

Il pagamento delle imposte può avvenire anche attraverso l'istituto degli *acconti*, che consistono sostanzialmente nel pagamento di una somma, determinata anteriormente al verificarsi del presupposto impositivo e versata, appunto, a titolo di acconto sull'imposta che si determinerà a seguito delle operazioni di liquidazione; ovviamente il pagamento di un acconto potrà far emergere differenze rispetto a quanto effettivamente dovuto, che potranno essere "ripianate" con versamenti a conguaglio ovvero, in caso contrario, con il sorgere di un credito d'imposta che, come descritto al paragrafo 3. che precede, potrà essere chiesto a rimborso o essere utilizzato in compensazione orizzontale o verticale, laddove ne ricorrano i presupposti.

I versamenti in via telematica, salvo alcune eccezioni, sono obbligatori dal 2007 per tutti i soggetti titolari di partita Iva, mentre sono facoltativi per i soggetti diversi da questi che quindi possono continuare ad utilizzare i normali strumenti finanziari previa compilazione del modello F24 cartaceo.

I versamenti telematici possono essere eseguiti direttamente, compilando il modello F24 *on-line* mediante lo stesso applicativo utilizzato per la presentazione telematica delle dichiarazioni (Entratel o Fisconline), ovvero attraverso servizi di *home banking* delle banche e di Poste Italiane o i servizi di *remote banking (CBI)*, oppure, ancora, tramite intermediari incaricati dai contribuenti, che possono effettuare il versamento telematico tramite Entratel o tramite i servizi telematici offerti dalle banche e da Poste Italiane.

CAPITOLO 8
IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO
DI ATTIVITÀ BENEFICIARIE DI REGIMI FISCALI AGEVOLATIVI

1. Gli Enti non commerciali.

a. Inquadramento normativo.

Dal punto di vista civilistico, gli enti non commerciali o *no profit* sono quei soggetti giuridici a carattere collettivo, aventi finalità etico-sociali, di natura solidaristica o mutualistica, caratterizzati dalla sussistenza di tre elementi, quali quello personale, dato dalla collettività dei componenti, quello teleologico, rappresentato dagli scopi dell'ente e quello patrimoniale, dato dal fondo di dotazione appositamente creato per il raggiungimento dello scopo; in termini generali, sono riconducibili a questa categoria:

- le associazioni riconosciute e le fondazioni (artt. da 14 a 35 c.c.).

Le associazioni che intendono acquisire il riconoscimento della personalità giuridica devono essere necessariamente costituite per atto pubblico; il procedimento di costituzione prevede la redazione di due atti, l'atto costitutivo – che esprime la volontà di dar vita al rapporto associativo – e lo statuto, contenente tutta la disciplina relativa all'organizzazione e al funzionamento dell'ente, a norma dell'art. 16 c.c.

Nelle fondazioni il riconoscimento della personalità giuridica presuppone un complesso di beni destinati ad uno specifico scopo di pubblica utilità, mentre, nel caso delle associazioni, la legge conferisce la personalità giuridica ad un complesso di persone; le fondazioni si costituiscono con negozio unilaterale, che riveste la forma dell'atto pubblico, o per testamento e, come le associazioni, acquisiscono personalità giuridica all'atto del riconoscimento, secondo la stessa procedura prevista per le associazioni.

- le associazioni non riconosciute (art. 36–38 c.c.).

Prendono vita dall'accordo degli associati, che trova la sua manifestazione nel cosiddetto "contratto di associazione", per il quale la legge non prescrive alcuna formalità e che, pertanto, potrebbe essere valido anche se stipulato con semplice scrittura privata o addirittura oralmente; la forma scritta è però indispensabile, qualora vengano apportati all'associazione beni immobili in proprietà e in godimento ultranovennale o a tempo indeterminato;

- i comitati (art. 39–42 c.c.);
- le fondazioni e le associazioni ex-bancarie, nel caso di non esercizio in via prevalente della gestione delle partecipazioni nella banca;
- le organizzazioni di volontariato (Legge 11 agosto 1991, n. 266).

Le organizzazioni di volontariato (OdV) possono assumere la forma giuridica che ritengono più adeguata al perseguimento dei loro fini; l'atto costitutivo o lo statuto devono contenere, tra l'altro, l'indicazione di assenza di fini di lucro, la gratuità delle prestazioni fornite dagli aderenti e l'obbligo di formazione del bilancio, dal quale devono risultare i beni, i contributi o i lasciti ricevuti.

Altre caratteristiche peculiari sono quella di avvalersi prevalentemente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti, nonché quella di finanziare la propria attività attraverso contributi degli aderenti o di privati, contributi dello Stato, enti pubblici o organismi internazionali, donazioni e lasciti testamentari, entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali; per beneficiare delle agevolazioni fiscali e per accedere ai contributi pubblici, è necessario che l'organizzazione sia iscritta nell'apposito registro del volontariato, regionale o provinciale, nel cui territorio vi è la sede amministrativa e/o operativa;

- le cooperative sociali (Legge 8 novembre 1991, n. 381).

Le cooperative sociali devono perseguire l'interesse generale della promozione umana e dell'integrazione sociale dei cittadini attraverso la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi (le cosiddette cooperative di "tipo A") o lo svolgimento di diverse attività – agricole, industriali, commerciali o di servizi – al fine di favorire l'inserimento nel mondo del lavoro di persone svantaggiate (le cosiddette cooperative di "tipo B").

La legge prevede la presenza di tre categorie di soci: soci prestatori, che ricevono un'utilità economica per il fatto di effettuare una prestazione; soci fruitori, che ottengono il soddisfacimento di un loro bisogno grazie allo svolgimento dell'attività da parte della cooperativa; soci volontari, che operano in modo spontaneo e gratuito senza fini di lucro, anche indiretto ed esclusivamente per fini di solidarietà;

- le imprese sociali (D. Lgs. 24 marzo 2006, n. 155).

Sono definite imprese sociali tutte le organizzazioni private, ivi comprese le società di cui al Libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata, al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale; ai sensi dell'art. 2 del D. Lgs. n. 155/2006, si considerano beni e servizi di utilità sociale quelli prodotti o scambiati in settori quali assistenza sociale, assistenza sanitaria, assistenza socio-sanitaria, educazione, istruzione e formazione, tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, valorizzazione del patrimonio culturale, turismo sociale, formazione universitaria e post-universitaria, formazione extrascolastica, ricerca ed erogazione di servizi culturali.

Il successivo art. 3 prevede che l'organizzazione che esercita un'impresa sociale destina gli utili e gli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio, essendo quindi vietata la distribuzione, anche in forma indiretta, di utili e avanzi di gestione, comunque denominati, nonché fondi e riserve in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori; nella denominazione è obbligatorio l'uso della locuzione "impresa sociale";

- le IPAB (Istituzioni di pubblica assistenza e beneficenza) privatizzate (Legge 17 luglio 1980, n. 381);
- le associazioni sportive dilettantistiche (Legge 16 dicembre 1991, n. 398, art. 25 Legge 13 maggio 1999, n. 133, art. 90 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289);
- le associazioni senza fine di lucro e pro loco (Legge 6 febbraio 1992, n. 66);
- gli enti ecclesiastici cattolici (Legge 20 maggio 1985, n. 222) e quelli religiosi di altre confessioni.

Sono generalmente previsti nell'ambito degli ordinamenti delle singole confessioni religiose, per cui lo Stato si astiene solitamente dall'intervenire, al fine di non condizionarne le norme in materia di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione; tuttavia, la legge impone alcune condizioni circa il riconoscimento della personalità giuridica, che, con riferimento alla Chiesa cattolica, sono riportate nel Concordato stipulato con lo Stato italiano;

- le organizzazioni non governative – ONG (art. 28, Legge 26 febbraio 1987, n. 49).

Si tratta di organizzazioni private che possono richiedere al Ministero degli Affari Esteri il riconoscimento di idoneità per la realizzazione di programmi di breve e medio termine nei Paesi in via di sviluppo, al fine di selezionare, formare e impiegare volontari in servizio civile, anche attingendo da cittadini *in loco*; il riconoscimento viene concesso previa verifica di alcuni specifici requisiti, che la ONG richiedente deve possedere secondo il dettato della Legge 26 febbraio 1987, n. 49;

- gli enti di promozione sociale (art. 3, comma 6, Legge 25 agosto 1991, n. 287).

Rientrano in tale ambito le associazioni riconosciute e non, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza fini di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati;

- le associazioni di promozione sociale (Legge 7 dicembre 2000, n. 383);
- gli enti lirici (D. Lgs. 29 giugno 1996, n. 367);
- i centri di formazione professionale;
- gli istituti di patronato (D. Lgs. C.P.S. 29 luglio 1947, n. 804; Legge 27 marzo 1980, n. 112; D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 1017).

b. Profili relativi all'imposizione diretta.

(1) Aspetti generali.

Gli aspetti tributari degli enti *no profit* sono stati oggetto di una profonda rivisitazione ad opera del D.Lgs. n. 460/97, entrato in vigore, ai sensi dell'art. 30 del medesimo decreto, dal 1° gennaio 1998.

La soggettività tributaria ai fini IRES per gli enti non commerciali è dettata dall'art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR, il quale ricomprende, appunto tra i soggetti passivi d'imposta "gli enti pubblici e privati diversi dalle società, ... residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali"; come emerge dal testo della norma, nessun rilievo assume, ai fini della qualificazione "fiscale" di ente non commerciale, la natura, pubblica o privata, del soggetto, l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati, ovvero la rilevanza sociale delle finalità perseguite, rilevando invece soltanto l'oggetto dell'attività svolta in via principale, nel senso che se questo è di natura commerciale il trattamento fiscale dell'ente è necessariamente equiparato a quello delle società, mentre se è di tipo non commerciale (ideale, sportivo, solidaristico, ecc.) si rendono applicabili le diverse e specifiche disposizioni di cui al Capo III del medesimo Titolo II del TUIR.

Il secondo comma dell'art. 73 in esame individua, a titolo esemplificativo, fra gli enti diversi dalle società di cui alla lett. c) del comma 1, oltre alle persone giuridiche (artt. 14 e ss. c.c.), le associazioni non riconosciute (artt. 36 e ss. c.c.) e i consorzi (artt. 2602 e ss. c.c.); la soggettività passiva ai fini dell'imposizione diretta è, peraltro, estesa alle "organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti dei quali il presupposto dell'imposta si verifichi in modo unitario e autonomo".

Atteso il tenore letterale dell'art. 73 in commento, ai fini della corretta applicazione delle disposizioni fiscali è necessario aver riguardo al requisito della residenza, nonché verificare quando un'attività si possa ritenere "non commerciale" e quando si possa considerare "svolta in via principale".

Tralasciando il profilo della residenza – per il cui riscontro occorre tenere conto del comma 3 dell'art. 73 del TUIR, oggetto di analisi nel Capitolo 6 della Parte VI della presente istruzione – una rilevanza centrale per distinguere gli enti non commerciali dagli enti commerciali, assume l'oggetto esclusivo o principale dell'ente; sul punto, il comma 4, ai fini dell'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale, impone di fare riferimento, in primo luogo, a quanto indicato nella legge istitutiva, nello statuto o nell'atto costitutivo dell'ente, se redatti nella forma dell'atto pubblico, ovvero della scrittura privata autenticata o registrata (criterio formale).

Il medesimo comma 4 prosegue affermando che da tali atti si deve ricavare "l'attività essenziale per raggiungere direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto», definendo così, in modo specifico, cosa si debba intendere per "oggetto principale"; il successivo comma 5 recita che "in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è

determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti”.

Va, peraltro, evidenziato che il comma 4 prevede una condizione necessaria ma non sufficiente perché un ente formalmente costituito possa essere considerato non commerciale; infatti, il successivo art. 149 del TUIR, intestato “Perdita della qualifica di ente non commerciale” prevede che, a prescindere dalle dichiarazioni inserite formalmente nell'atto costitutivo, o nello statuto o dalle disposizioni di legge, l'ente perde la qualifica di “ente non commerciale” qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.

Trattasi di una presunzione legale di perdita della qualifica di ente non commerciale, ai fini delle imposte sui redditi, applicabile anche ai fini IVA, in virtù dello specifico richiamo previsto dall'ultimo comma dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/72; secondo quanto disposto dal comma 3 dell'art. 149 in argomento, occorre osservare che la perdita della qualifica opera a partire dall'inizio del periodo d'imposta in cui si è verificata.

Il comma 2 del medesimo art. 149 elenca, poi, una serie di parametri che *possono* essere presi in considerazione (dagli organi ispettivi e dagli uffici accertatori, ma anche dall'ente stesso) per la corretta qualificazione dell'ente, quali la prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività, la prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali, la prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative, la prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale, rispetto alle restanti spese.

Nella circolare ministeriale del 12 maggio 1998, n. 124/E viene precisato che il verificarsi di una o più delle condizioni previste dall'art. 149 non comporta l'immediato mutamento di qualifica; i parametri, infatti, devono essere considerati come elementi di un giudizio complessivo al fine di verificare che senza alcun dubbio l'ente abbia esercitato per la maggior parte del periodo d'imposta in prevalenza attività commerciale.

(2) La determinazione del reddito.

Il comma 1 dell'art. 143 del TUIR prevede che il reddito complessivo imponibile degli enti non commerciali è formato dai redditi fondiari, redditi di capitale, redditi d'impresa e redditi diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione; conseguentemente, mentre per gli enti commerciali, come le società di capitali, i proventi di qualsiasi fonte confluiscono comunque in un'unica categoria reddituale (reddito d'impresa), per gli enti non commerciali il reddito complessivo è, in sostanza, costituito dalla sommatoria dei redditi appartenenti alle quattro categorie sopra riportate, secondo modalità analoghe a quelle previste per le persone fisiche.

Il secondo periodo del comma 1 dell'art. 143, introduce una prima importante agevolazione, in base alla quale vengono decommercializzate le cosiddette “attività commerciali minori”, per le quali, attesa la loro natura marginale, viene prevista una deroga alla disciplina generale, a condizione, però, che i servizi siano resi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente, sia assente una organizzazione stabile, appositamente preconstituita per l'erogazione del servizio e che il corrispettivo richiesto ai fruitori del servizio non ecceda i costi di diretta imputazione; se viene meno anche uno di detti requisiti, l'attività sarà da considerarsi commerciale.

Il successivo comma 3 della norma in esame, esclude inoltre dalla formazione del reddito i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche (che, ai sensi dell'art. 2, comma 2 del D.Lgs. n. 460/97, sono anche escluse dal campo di applicazione dell'IVA), sempre che, però, si tratti di iniziative occasionali, la raccolta dei fondi avvenga in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione e i beni

eventualmente ceduti per la raccolta dei fondi siano di modico valore; inoltre, l'art. 8 del D.Lgs. n. 460/97 ha integrato l'art. 20 del D.P.R. n. 600/73, introducendo l'obbligo di una rigorosa rendicontazione delle attività di raccolta dei fondi in questione, che deve essere posta in essere per ogni iniziativa.

A mente della lett. b) del comma 3 dell'art.143 in esame, sono parimenti esclusi da imposizione i contributi corrisposti agli enti non commerciali dalle Amministrazioni pubbliche per lo svolgimento, in regime di convenzione o accreditamento, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi (quest'ultimo regime è tipico dell'area sanitaria).

Alla determinazione del reddito degli enti non commerciali, è dedicata una serie di disposizioni contenute nell'art. 144 del TUIR; in particolare, viene stabilito che i redditi e le perdite che concorrono a formare il reddito complessivo degli enti non commerciali sono determinati distintamente per ciascuna categoria di redditi ed è imposto in via generale a tutti gli enti non commerciali l'obbligo della tenuta della contabilità separata per le attività commerciali esercitate (ne sono, tuttavia, esonerati gli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica, qualora siano osservate le relative modalità).

Il comma 4 dell'art. 144 del TUIR individua i criteri per la deduzione, nella determinazione del reddito d'impresa, delle spese e degli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente per l'esercizio di attività commerciali e per altre attività, prevedendo specifici limiti di deducibilità.

L'art. 146 del TUIR consente di portare in deduzione dal reddito complessivo degli enti non commerciali, sempre che non siano deducibili nella determinazione del reddito d'impresa che concorre a formarlo, gli oneri indicati alle lettere a), f) e g), del comma 1 dell'art. 10 del medesimo TUIR.

(3) Il regime forfetario degli enti non commerciali.

L'art. 145 del TUIR prevede un regime forfetario permanente di determinazione del reddito, esteso a tutti gli enti non commerciali ammessi alla tenuta della contabilità semplificata ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. n. 600/73; nella stessa norma viene contemporaneamente confermata la validità del più favorevole regime forfetario di determinazione del reddito per le associazioni sportive dilettantistiche, per le associazioni senza scopo di lucro e per le pro-loco disciplinate dalla Legge 16 dicembre 1991, n. 398.

Il regime forfetario previsto dal citato articolo consente di pervenire alla determinazione del reddito d'impresa applicando anzitutto all'ammontare dei ricavi di cui all'art. 85 del TUIR, conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, un coefficiente di redditività, differenziato per tipologia di attività (attività di prestazione di servizi ed altre attività) e per scaglioni di ricavi ed aggiungendo al risultato ottenuto le plusvalenze patrimoniali (art. 86 TUIR), le sopravvenienze attive (art. 88 TUIR), i dividendi e interessi (art. 89 TUIR) e i proventi immobiliari (art. 90 TUIR).

c. Il regime fiscale degli enti associativi.

(1) Aspetti generali.

Gli enti di tipo associativo costituiscono un sottoinsieme della categoria più ampia degli enti non commerciali e sono destinatari di un particolare regime fiscale di favore, peraltro non perfettamente allineato fra imposte sui redditi e IVA, a causa dei vincoli comunitari esistenti per tale ultimo tributo.

Lo speciale regime tributario di favore per le attività rese dagli enti in argomento riguarda le attività interne alla vita associativa in presenza di determinate condizioni, mentre l'attività esterna, cioè quella resa nei confronti dei terzi, continua a restare, di regola, fuori dall'ambito di applicazione della normativa agevolata.

(2) Le agevolazioni previste in materia di imposte sui redditi.

L'art. 148 del TUIR, intestato "Enti di tipo associativo", non definisce tale tipologia di soggetti, ma si limita a delineare le disposizioni che si applicano alle "associazioni", ai "consorzi" e agli "altri enti di tipo associativo"; tali enti, che devono necessariamente qualificarsi come non commerciali alla luce dei criteri fissati dagli artt. 73 e 149 del TUIR, sono assoggettati, in via generale, ai fini delle imposte sui redditi, alla disciplina degli enti non commerciali ma, relativamente alle attività rese all'interno della vita associativa, fruiscono di un trattamento agevolato, al verificarsi di alcune condizioni espressamente previste dalla legge.

In particolare, al comma 1 del citato art. 148 del TUIR viene stabilito che l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo non è considerata attività commerciale; a norma della seconda parte del comma in esame, le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo dell'ente.

Il successivo comma 2, ad integrazione di quanto già prescritto nel precedente comma, ribadisce il principio generale secondo il quale si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salva l'applicazione dell'agevolazione di cui al secondo periodo del comma 1 dell'art. 143 (per le cosiddette "attività commerciali minori"), le cessioni di beni o le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti rese, ancorché in conformità alle finalità istituzionali, verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione dalle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto; in tal caso le contribuzioni dei soci e dei partecipanti perdono la loro natura di mero concorso alle spese sostenute dall'ente di cui fanno parte per assumere quella di corrispettivo, concorrendo alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito d'impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità.

Il comma 3 stabilisce che per determinate associazioni – quali associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali e culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona – in deroga alla previsione normativa di cui al comma 2 – non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso pagamenti di corrispettivi specifici effettuate in diretta attuazione degli scopi istituzionali, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre organizzazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti o dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali.

Ai sensi del successivo comma 4 dell'articolo in esame, il particolare regime tributario previsto nel precedente comma non si applica ad una serie di attività ivi elencate; trattasi di una presunzione di commercialità di carattere generale e, pertanto, operante per tutti gli enti non commerciali, compresi quelli indicati nel comma 3.

Ulteriori, specifiche agevolazioni relative ad attività o prestazioni poste in essere dagli Enti dianzi elencati nonché da altre tipologie di associazioni, sono contenuti nei successivi commi 5, 6 e 7.

(3) I vincoli statuari.

Il comma 8 dell'art. 148 del TUIR impone, ai fini dell'applicabilità del trattamento di favore recato dai commi 3, 5, 6 e 7, che gli enti associativi abbiano redatto l'atto costitutivo o lo statuto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata e che lo stesso atto costitutivo/statuto riporti le clausole riportate nel medesimo comma 8, dirette a garantire la non lucratività dell'associazione e ad evitare il

proliferare di fenomeni elusivi, sintetizzabili nelle seguenti indicazioni (per le quali esistono comunque alcune deroghe per le associazioni religiose e per quelle politiche, sindacali e di categoria):

- divieto di distribuzione, anche indiretta, degli utili o avanzi di gestione; secondo le precisazioni fornite nella citata circolare ministeriale n. 124/E, è applicabile la disposizione antielusiva dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 460/97 (ancorché dettata per le ONLUS), che costituisce una presunzione legale di distribuzione indiretta;
- obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento; in base a tale disposizione, non è possibile che in relazione allo scioglimento dell'associazione sia previsto il conferimento di quote del patrimonio sociale agli associati, essendo il patrimonio associativo destinato obbligatoriamente a finalità di utilità generale;
- principio di democraticità; a tutti i soci devono essere riconosciuti gli stessi diritti, senza discriminazioni e privilegi (quali il diritto di voto solo per alcune categorie, o il diritto di voto plurimo o l'attribuzione di un numero di voti proporzionale all'entità del conferimento), evidenziando al riguardo che risultano in contrasto con detto principio le eventuali clausole che prevedono un limite temporale alla partecipazione del socio alla vita associativa, nonché la suddivisione del voto tra elettorato attivo e passivo, concedendo il primo a tutti e il secondo solo a una cerchia di soggetti determinati;
- libera elezione degli organi sociali; accanto alla parità di diritti e doveri viene posta una limitazione alle deleghe di voto e sancito il divieto di impedimenti alla libera elezione degli organi sociali, nonché la trasparenza dello statuto da cui emergano i criteri di ammissione e di esclusione dei soci, le regole di convocazione degli organi sociali e della validità delle loro deliberazioni, le regole inerenti alla redazione ed approvazione dei bilanci e rendiconti e la determinazione di idonee forme di comunicazione ai soci di detti atti, affinché gli stessi ne possano prendere visione.
Inoltre, l'assemblea deve essere sovrana, ossia dotata di potere deliberativo su tutte le questioni inerenti la vita sociale;
- intrasmissibilità della quota sociale; è vietato il trasferimento della qualità di socio dell'associazione, in quanto il rapporto associativo nasce, giuridicamente, dalla relazione che si instaura tra socio e associazione e non dal conferimento della quota da parte del socio;
- obbligo del rendiconto; trattasi di una delle novità maggiormente significative introdotte dal D.Lgs. n. 460/97 che costituisce, in sostanza, l'esplicazione dell'onere di adottare uno strumento idoneo a garantire trasparenza nella gestione associativa attraverso l'evidenziazione dei flussi finanziari dell'associazione e della situazione economica della stessa, riferito sia all'attività istituzionale che all'attività commerciale, indipendentemente dal regime contabile, ordinario o semplificato, adottato dall'ente non commerciale.

d. Gli obblighi contabili degli enti non commerciali.

In tema di scritture contabili degli enti non commerciali, il principio fondamentale è che ove l'ente, pur non avendo per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, effettui anche attività d'impresa, deve tenere la contabilità in forma separata, al fine di distinguere le componenti positive e negative riguardanti le attività istituzionali da quelle imputabili all'attività commerciale; l'obbligo della netta separazione tra le due "categorie" di attività è stato introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 460/97, modificativo dell'art. 144, comma 2, del TUIR.

Più specificamente gli enti non commerciali, relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, soggiacciono all'obbligo di tenuta della contabilità e di redazione del bilancio, secondo quanto espressamente stabilito dall'art. 13, comma 2, lett. g), del

D.P.R. n. 600/73, il quale prevede che, ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, sono obbligati alla tenuta di scritture contabili, a norma dell'art. 20 del medesimo decreto, gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'IRES, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; il citato art. 20 prevede, al comma 1, che le disposizioni degli artt. 14, 15, 16 e 18 del medesimo decreto (relative alle imprese in contabilità ordinaria o semplificata), sono applicabili anche agli enti soggetti ad IRES che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, ma "solo" relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate.

Il successivo comma 3 dello stesso art. 20 prevede, per gli enti non commerciali soggetti alla determinazione forfetaria del reddito, che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a € 15.493,71, relativamente all'attività di prestazione di servizi, ovvero a € 25.822,84 negli altri casi, la possibilità di adottare il regime di contabilità "super semplificato", previsto dall'art 3, comma 166, della L. n. 662/96, valido sia ai fini dell'IVA, sia ai fini delle imposte sui redditi.

Il comma 2 del medesimo art. 20 obbliga, inoltre, gli enti non commerciali che abbiano effettuato raccolte pubbliche di fondi agevolate, indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, a redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22 del D.P.R. n. 600/73, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione svolte.

È previsto, infine, l'obbligo per gli enti associativi che beneficino della detassazione dell'attività "interna", di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario, secondo le disposizioni statutarie (non è prevista l'esposizione della situazione patrimoniale dell'ente).

Occorre, in merito, osservare che l'obbligo di redazione del rendiconto da ultimo citato sussiste ancorché, per effetto delle richiamate agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, l'ente commerciale non ponga in essere alcuna attività commerciale nel periodo d'imposta considerato; è opportuno, inoltre, evidenziare che detto rendiconto, nel silenzio della norma, deve contenere "tutta" l'attività posta in essere dall'ente non lucrativo, ossia tanto l'attività commerciale, quanto quella istituzionale, ivi compresa quella decommercializzata e, di conseguenza, esclusa dall'imposizione diretta e/o indiretta.

Peraltro, secondo quanto precisato dal Ministero delle Finanze, anche la documentazione di supporto di tale documento di sintesi, ancorché non fiscale, deve essere conservata con le modalità previste dal D.P.R. n. 600/73 e ciò in considerazione della rilevanza attribuita allo stesso rendiconto, imposto da una norma tributaria quale specifico requisito per l'applicazione di un particolare trattamento di favore; è importante, altresì, sottolineare che, in base a quanto precisato in più occasioni dall'Amministrazione finanziaria, non solo la mancata redazione ma anche la mancata approvazione del predetto rendiconto determina la decadenza delle disposizioni tributarie di favore ed è dunque indispensabile che l'associazione provveda annualmente alla convocazione dell'assemblea dei soci per l'approvazione del rendiconto, come da previsioni statutarie.

Si reputa utile aggiungere, infine, che l'obbligo di redigere il rendiconto in argomento sussiste anche per le associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, enti per i quali, di contro, non sono obbligatorie le clausole statutarie relative alla democraticità e alla libera eleggibilità degli organi amministrativi.

e. Indicazioni operative.

(1) Problematiche relative all'accesso.

Ai sensi dell'art. 52, comma 2, del D.P.R. n. 633/72, l'accesso in locali istituzionalmente adibiti all'esercizio di attività non commerciali è consentito previa autorizzazione del

Procuratore della Repubblica, solo se sussistono “gravi indizi di violazioni” alle norme tributarie, nei termini illustrati al Capitolo 3 della Parte II della presente istruzione; un eventuale accesso presso la sede o i locali di un ente non commerciale, potrebbe ritenersi consentito in assenza della citata autorizzazione solo ove siano preventivamente acquisiti specifici riscontri documentali, comprovanti, in maniera incontrovertibile, che presso la sede o i locali stessi si svolgano, in tutto o in parte, attività commerciali o professionali.

L'esercizio di attività commerciali o professionali “palesi”, può essere agevolmente e documentalmente desunto da interrogazioni all'Anagrafe tributaria, ove risultino presentate da parte dell'ente dichiarazioni che comprendano quadri riservati al reddito d'impresa o professionale, ovvero sulla base di attività ispettive svolte presso altri contribuenti.

Ove invece le attività commerciali siano svolte occultamente, oppure in via “di fatto”, gli elementi comprovanti possono essere acquisiti attraverso specifica attività info–investigativa, comprendente, se del caso, anche sopralluoghi *in loco*, in forma evidentemente non palese; in queste circostanze l'idoenità delle risultanze documentali acquisite, ai fini del superamento della necessità di ottenere l'autorizzazione all'accesso dell'Autorità Giudiziaria, deve essere valutata con molta prudenza ed attenzione.

Gli elementi documentali acquisiti, comprovanti l'esercizio di attività commerciali o professionali nei locali presso cui accedere, devono risultare chiaramente dal piano di verifica, già prima dell'inizio dell'intervento, nonché nel foglio di servizio (in forma necessariamente sintetica) e nel processo verbale di verifica redatto all'atto dell'avvio delle operazioni, in cui gli elementi in parola devono costituire oggetto di specifica informativa al contribuente, nell'ambito delle ragioni giustificative dell'intervento.

(2) Controllo della “reale” natura dell'ente.

Il controllo in questione non può prescindere da una preventiva conoscenza del regime civilistico e fiscale applicabile all'ente da sottoporre a verifica, in funzione della particolare categoria in cui si colloca, almeno dal punto di vista formale: detta conoscenza appare particolarmente utile in sede di accesso, in quanto è di tutta evidenza che la richiesta formulata dai verificatori al responsabile dell'ente ai fini dell'esibizione dei documenti che risultino obbligatori in relazione alla tipologia di attività che l'ente stesso dichiara di esercitare ed alle agevolazioni fiscali di cui lo stesso fruisce, impedisce allo stesso di provvedere alla redazione ed esibizione “a posteriori” dei documenti medesimi, atteso che degli stessi non è generalmente previsto alcun obbligo di trasmissione all'Autorità, ma solo un obbligo di conservazione ex art. 22 del D.P.R. n. 600/73.

Il controllo sulla reale natura dell'ente sottoposto a verifica deve partire, quindi, dall'esame approfondito delle previsioni inserite nello statuto, sempre che questo sia dotato di data certa, mentre se lo stesso non risulta quanto meno registrato, le clausole ivi inserite saranno esaminate quali mere previsioni indicative, non vincolando in alcun modo le determinazioni degli operanti, che saranno assunte in considerazione dell'attività effettivamente svolta; detto approccio di tipo sostanziale sarà seguito, naturalmente, anche qualora lo statuto non sia stato redatto od esibito dal contribuente.

Il contenuto dello statuto sarà poi riscontrato con l'effettivo funzionamento dell'ente, avendo particolare riguardo agli adempimenti previsti dal codice civile e dalle normative di settore; in tale contesto andrà verificato anche il possesso dei requisiti formali previsti, quali l'iscrizione a particolari elenchi o registri nazionali o regionali, ovvero ad organizzazioni sovraordinate di carattere nazionale, ecc.

Qualora l'ente, in base a tali preliminari riscontri, possa legittimamente considerarsi “non commerciale”, in sede di esame documentale dovrà essere eseguito, per ogni periodo d'imposta oggetto di controllo, il confronto tra il volume delle operazioni riconducibili all'area istituzionale e quello relativo all'area commerciale, anche tenendo

in considerazione i parametri previsti dall'art. 149, comma 2 del TUIR; va, infatti, evidenziato che, qualora il "peso" di quest'ultima risulti prevalente rispetto all'attività istituzionale, tutta l'attività posta in essere dall'ente (sin dall'inizio del periodo d'imposta) dovrà essere riconsiderata ai fini fiscali, diventando rilevante, *in toto*, ai fini del reddito d'impresa e, di conseguenza, soggetta a tutte le ordinarie disposizioni fiscali previste per gli enti commerciali.

(3) Controllo degli adempimenti fiscali.

Una volta definita, almeno in linea teorica, la natura "non commerciale" dell'ente, si passerà al riscontro contabile, avendo cura, preliminarmente, di verificare se l'apparato contabile posto in essere dall'ente risulti compatibile con le tipologie ed il volume delle attività (istituzionale e commerciale) esercitate, sia regolarmente tenuto e presenti, in sostanza, i necessari requisiti di chiarezza ed attendibilità.

Il controllo vero e proprio verterà, quindi, sul puntuale rispetto delle norme dettate per la determinazione del reddito (contenute negli artt. da 143 a 147 del TUIR), nonché di quelle previste in generale dalla normativa IVA e dalle eventuali normative di settore.

In presenza di un ente di natura associativa, che abbia beneficiato delle norme di favore previste dall'art. 148 del TUIR e dall'art. 4 del D.P.R. n. 633/72, in aggiunta ai controlli dianzi elencati, dovranno essere svolti opportuni approfondimenti anche in relazione all'attività rendicontata come "interna" e, come tale, detassata ai fini fiscali; a tal fine può essere utile analizzare il contenuto dei libri sociali previsti dallo statuto (identificazione degli associati nel libro dei soci, deliberazioni riportate nel libro delle assemblee e nel libro dei verbali del consiglio direttivo, ecc.), nonché acquisire specifiche informazioni dalle persone che risultano (o risultavano) associati nell'ente, circa il reale funzionamento dell'associazione e le dinamiche che caratterizzano l'attività effettivamente esercitata.

Qualora l'ente associativo abbia svolto attività agevolate dietro pagamento di corrispettivi specifici, ai sensi dei commi 3, 5, 6 e 7 del medesimo art. 148, dovrà essere riscontrato il regolare rispetto delle clausole statutarie previste nella medesima norma (che dovranno risultare inserite nello statuto dotato di data certa); in tale caso dovrà essere anche esaminato, con cura, il rendiconto economico e finanziario inerente la gestione dell'ente che, si ricorda, dovrà riportare l'intero volume delle attività svolte dallo stesso, indipendentemente dal fatto che rivestano o meno natura commerciale.

L'esame proseguirà, quindi, con le ordinarie tecniche ispettive utilizzate in relazione ai contribuenti esercenti attività d'impresa o professionali, avendo cura di riscontrare i regolari adempimenti formali e sostanziali previsti dalle varie norme tributarie.

2. Le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

a. Profili normativi di carattere generale.

Il D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, nel riordinare la normativa fiscale degli enti non commerciali, ha anche istituito la nuova figura delle "ONLUS" (Organizzazioni non lucrative di utilità sociale), che non rappresenta un'autonoma categoria bensì una "veste" particolare, di matrice prettamente tributaria, che può essere assunta da vari organismi, enti non commerciali e società cooperative che, adeguandosi a determinati requisiti statuari, possono ottenere rilevanti agevolazioni fiscali; le ONLUS possono essere classificate nelle sotto elencate categorie:

- *Onlus ordinarie*, intendendosi per tali i soggetti dianzi indicati, che svolgono una o più delle attività specificamente elencate dal citato art. 10 del D.Lgs. n. 460/97;
- *Onlus di diritto*, costituite dagli enti che assumono tale qualifica per espressa previsione di legge, indipendentemente dai requisiti statuari; rientrano in questa categoria gli organismi di volontariato, di cui alla L. n. 266/91, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della L. n. 49/87, le cooperative sociali, di cui alla L. n.

381/91, i consorzi, costituiti come società cooperative, la cui base sociale sia composta solo da cooperative sociali;

- *Onlus parziarie*, nelle quali rientrano gli enti ecclesiastici concordatari e le associazioni affiliate agli enti di promozione sociale nazionali riconosciuti dal Ministero dell'Interno ai sensi della Legge 25 agosto 1991, n. 287, limitatamente all'esercizio delle attività elencate nel comma 1, lett. a) del citato art. 10.

Di contro, a mente del medesimo disposto normativo, non si considerano in ogni caso ONLUS, gli enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative, le fondazioni bancarie, i partiti e i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, di categoria, le associazioni di datori di lavoro, i consorzi di cooperative diverse da quelle dianzi specificate.

La legge stabilisce tassativamente i settori in cui le ONLUS possono svolgere la propria attività nel perseguimento del proprio fine, che deve essere esclusivamente di solidarietà sociale, ponendo in evidenza che, mentre per alcune attività la finalità solidaristica si considera sempre presente (assistenza sociale e socio-sanitaria, beneficenza, tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico, tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, ricerca scientifica di particolare interesse sociale, attività di promozione della cultura e dell'arte per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato), per altre la finalità solidaristica si considera perseguita solo quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizio sono dirette ad arrecare beneficio a particolari categorie di soggetti, ritenuti svantaggiati in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali, familiari, o rivolte a componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari (trattasi delle attività qualificabili come assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili).

La norma prevede anche la possibilità per le ONLUS di svolgere attività connesse, ossia funzionali allo svolgimento di quelle istituzionali, a condizione che in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascun settore le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali ed i relativi proventi non superino il 66% delle spese complessive dell'organizzazione; il criterio della prevalenza, che peraltro è autonomo rispetto al secondo, comporta l'esame di una pluralità di elementi, quali ad esempio gli investimenti, l'impiego delle risorse materiali e umane, nonché il numero delle prestazioni effettuate, secondo le indicazioni della circolare ministeriale del 26 giugno 1998, n. 168/E.

Ai sensi del comma 1 dell'art. 10 in argomento, le ONLUS devono inserire specifiche clausole nel proprio statuto, con la precisazione che il venir meno di anche uno solo dei requisiti ivi previsti comporta l'immediata perdita della qualifica di ONLUS e, in taluni casi, l'irrogazione di sanzioni amministrative (cfr. artt. 27 e 28 del D.Lgs. n. 460/97); trattasi, in dettaglio, del divieto di svolgere attività diverse da quelle istituzionali, ad eccezione di quelle direttamente connesse, dell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale, del divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili, avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, dell'obbligo di impiegare i predetti utili per la realizzazione delle attività istituzionali e direttamente connesse, dell'obbligo, in caso di scioglimento, di devolvere il patrimonio ad altre Onlus o a fini di pubblica utilità, dell'obbligo di redigere il bilancio o il rendiconto annuale, della disciplina uniforme del rapporto associativo, dell'uso dell'acronimo "Onlus" nella denominazione e in qualsiasi segno distintivo.

Ai sensi dell'art. 11 del citato decreto, i soggetti che intendono intraprendere una delle attività consentite, con la qualifica di ONLUS, al fine della fruizione dei benefici fiscali, devono iscriversi nell'Anagrafe Unica, appositamente istituita presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, mediante invio di apposita comunicazione da inoltrare alla competente Direzione Regionale delle Entrate, secondo le indicazioni del D.M. 19 gennaio 1998 e del D.M. 18 luglio 2003, n. 266; sono esonerate da tale comunicazione le ONLUS di diritto.

b. Le agevolazioni fiscali previste per le ONLUS.

(1) Imposizione diretta.

Premesso che il reddito delle ONLUS è determinato con i criteri generali stabiliti per tutti gli enti non commerciali (qualora, evidentemente, l'ente, in relazione alla propria natura giuridica, possa qualificarsi come tale), per i particolari Organismi sono previste agevolazioni specifiche; in particolare, ai sensi dell'art. 150, comma 1 del TUIR, per tutte le ONLUS, ad esclusione delle società cooperative (per le quali rimane applicabile il regime fiscale generale delle società di capitali e quello proprio delle cooperative), vale il principio secondo il quale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale, non costituisce esercizio di attività commerciale.

Ai sensi del successivo comma 2, inoltre, per tutte le ONLUS sono esclusi dal reddito imponibile i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse; tali proventi, comunque, derivano da attività che sono considerate commerciali ad ogni effetto e per le quali, pertanto, devono essere tenute le previste scritture contabili.

L'ambito dell'agevolazione in argomento interessa esclusivamente i redditi d'impresa e non si estende alle ulteriori categorie reddituali concorrenti alla formazione del reddito complessivo, quali i redditi di capitale, i redditi diversi o i redditi fondiari; con riferimento a quest'ultimo aspetto, nella circolare ministeriale del 28 dicembre 1999 n. 244/E, è stato precisato che sono soggetti a IRES come redditi fondiari quelli che derivano dagli immobili adibiti all'attività decommercializzata delle Onlus.

Come dianzi evidenziato, la decommercializzazione opera, per le Onlus, con riferimento al reddito d'impresa: in proposito si osserva, in via incidentale, che le Onlus sono gli unici soggetti, nel panorama *non profit*, a poter svolgere attività di carattere commerciale in via principale (ad esempio, attività di formazione nei confronti di soggetti disabili), senza per questo perdere la qualifica di enti non commerciali.

In relazione alle "attività connesse", va precisato che in esse vanno ricomprese quelle svolte per il perseguimento dei fini istituzionali o che sono svolte, pur nell'ambito dell'attività istituzionale di cui all'art. 10 del D. Lgs. n. 460/1997, a favore di soggetti diversi da quelli "svantaggiati", a condizione, relativamente ad ogni esercizio, che le attività connesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i proventi derivanti non superino il 66% delle spese totali dell'ente.

Sempre con riferimento al settore impositivo diretto, va menzionata l'agevolazione di cui al disposto dell'art. 16, comma 1, del D.Lgs. n. 460/97, in base al quale sui contributi corrisposti alle ONLUS dagli enti pubblici non si applica la ritenuta alla fonte di cui all'art. 28 del D.P.R. n. 600/73.

(2) Imposizione indiretta.

Quanto al settore impositivo indiretto, sono previste alcune disposizioni finalizzate a favorire talune specifiche operazioni poste in essere da tali Organismi o nei confronti di essi.

In primo luogo, dal lato delle operazioni passive, è stato disposto che non sono rilevanti, ai fini IVA, le prestazioni pubblicitarie effettuate gratuitamente e volte alla promozione delle attività istituzionali delle Onlus, a mente dell'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 633/72, come modificato dall'art. 14 del D.Lgs. n. 460/97

In tema di operazioni esenti, l'art. 14 del D.Lgs. n. 460/97 ha esteso alle Onlus alcune ipotesi di esenzione previste per alcuni enti non commerciali, andando a modificare le relative previsioni legislative; in particolare, ai sensi dell'art. 10, n. 12, del D.P.R. n. 633/72, costituiscono operazioni esenti le cessioni gratuite di beni di cui all'art. 2, comma 2, n. 4), del medesimo decreto effettuate a favore delle Onlus.

Sul fronte delle operazioni attive, ai sensi dei nn. 15, 19 e 20 dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/72, sono esenti dal tributo in esame, rispettivamente, le prestazioni rese dalle Onlus per il trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, per ricovero e cura, per educazione dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale.

Infine, l'art. 10, comma 1, n. 27 ter, del D.P.R. n. 633/72, come integrato dall'art. 14 del D.Lgs. n. 460/97, prevede l'esenzione da IVA delle prestazioni socio-sanitarie, di assistenza, domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani e inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di Aids, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese dalle ONLUS; va in merito evidenziato che questa disposizione individua come destinatari delle prestazioni agevolate solo alcuni dei soggetti considerati svantaggiati di cui all'art.10, comma 2, lett. a), del D.Lgs. n. 460/97.

Per completezza, vanno anche menzionate le agevolazioni introdotte dagli artt. da 17 a 24 del D.Lgs. n. 460/97, relative ad altri settori impositivi indiretti, nonché a quello dei tributi locali.

c. Obblighi contabili.

Gli obblighi contabili variano in relazione all'ammontare dei proventi realizzati; in generale, ai sensi dell'art. 20 bis del D.P.R. n. 600/73, per tutte le ONLUS diverse dalle società cooperative, le scritture contabili obbligatorie, ai fini fiscali, vanno distinte fra quelle che interessano l'attività complessivamente svolta e quelle che riguardano le attività direttamente connesse.

In relazione all'*attività complessivamente svolta*, occorre redigere scritture contabili che evidenzino cronologicamente e sistematicamente le operazioni poste in essere in ciascun periodo di gestione; sulla base di tali scritture, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, occorre redigere un apposito documento che rappresenti in maniera adeguata la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ONLUS, distinguendo le attività istituzionali da quelle direttamente connesse.

Ai fini dei predetti adempimenti è, pertanto, sufficiente la tenuta del libro giornale e del libro inventari, in conformità alle disposizioni di cui agli artt. 2216 e 2217 c.c.

Nella circolare del Ministero delle Finanze n. 168/E del 26 giugno 1998 è stato precisato che il documento da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale consiste nel bilancio obbligatorio per statuto, opportunamente rielaborato per mettere in rilievo le diverse attività svolte dal soggetto.

Per quanto riguarda le sole *attività direttamente connesse*, in quanto considerate per natura commerciali, devono essere tenute tutte le scritture contabili obbligatorie per le imprese commerciali, in base ai diversi regimi adottabili (ordinario o semplificato); inoltre, se l'attività svolta è di ridotte dimensioni (ricavi annui non superiori a € 15.493,71 nel caso di prestazioni di servizi, € 25.822,84 negli altri casi), è applicabile il regime super-semplificato di cui all'art. 3, comma 166, della L. n. 662/96.

Ai sensi del comma 5 dell'art. 20 bis in commento, le ONLUS i cui proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di € 1.032.913,80 (importo da aggiornare ogni anno in base alle variazioni ISTAT) devono, inoltre, allegare al bilancio una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori contabili, già a partire dal secondo anno.

Infine, secondo quanto previsto dai commi 3 e 4 della norma in commento, in luogo delle scritture contabili previste dal primo comma con riferimento all'attività complessivamente svolta, possono limitarsi a redigere l'apposito rendiconto delle spese e delle entrate previsto per gli enti non commerciali che effettuano raccolte di fondi (di cui all'art. 20 del D.P.R. n. 600/73) le ONLUS che in un anno abbiano conseguito proventi, relativi all'attività complessiva, di ammontare non superiore a € 51.645,69 (limite da aggiornare ogni anno in

base alle variazioni ISTAT), limitatamente all'esercizio successivo in cui tale importo non è stato superato, nonché le organizzazioni di volontariato di cui alla L. n. 266/91 e le organizzazioni non governative di cui alla L. n. 49/87.

d. Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.

Per gli aspetti procedurali e sostanziali relativi ai controlli sulle ONLUS, in considerazione della peculiare attività da queste esercitata, considerata a priori non commerciale, si richiamano, in quanto applicabili, le indicazioni fornite al precedente paragrafo 1.e., con riferimento agli enti non commerciali, in aggiunta alle quali occorre evidenziare la necessità, in ogni caso, di riscontrare il reale possesso dei requisiti formali e sostanziali per poter usufruire del particolare regime fiscale agevolativo – analiticamente indicati nei paragrafi precedenti – verificando, preliminarmente, la regolare iscrizione all'Anagrafe unica.

Va ricordato che il controllo, in via generale, sugli enti che si qualificano "ONLUS" è demandato all'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale istituita, in attuazione della delega di cui all'art. 3, commi da 190 a 193, della L. n. 662/96, con D.P.C.M. 21 marzo 2001, n. 329, oltre che, naturalmente, all'Amministrazione finanziaria; al riguardo, in data 20 ottobre 2005 è stato stipulato un Protocollo d'intesa tra la predetta Agenzia e la Guardia di Finanza, che prevede la collaborazione fra le due Istituzioni ed ha come fine quello dell'esecuzione di azioni ed attività – d'iniziativa del Corpo o su richiesta della stessa Agenzia – per il controllo della reale ed effettiva sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi che legittimano gli enti in argomento ad usufruire delle agevolazioni fiscali loro riconosciute.

3. Le cooperative a mutualità prevalente: cenni.

a. Premessa.

Il settore cooperativo è stato, da sempre, destinatario di agevolazioni fiscali, sostanzialmente preordinate a promuovere ed incentivare l'attività mutualistica connessa a tale forma gestionale; per accedere ai benefici fiscali, però, le società cooperative devono essere in possesso di alcuni requisiti, previsti dalla legge quali elementi indicativi del requisito di "mutualità".

Fino all'entrata in vigore della riforma del diritto societario, il 1° gennaio 2004, il predetto requisito – genericamente richiamato dall'art. 2511 c.c. – andava ricercato esclusivamente nell'ambito della normativa tributaria e, in particolare, nell'art. 26 del D.Lgs. Cps n. 1577/47 (cosiddetta "Legge Basevi"), cui rinvia l'art. 14 del D.P.R. n. 601/73.

Con l'entrata in vigore delle nuove norme in materia contenute nel codice civile, il legislatore ha istituito la figura giuridica della "cooperativa a mutualità prevalente" di cui agli artt. 2512 e seguenti c.c. ed ha stabilito, all'art. 223 duodecies delle relative disposizioni di attuazione, che solo tali cooperative possono beneficiare delle agevolazioni fiscali; il trattamento fiscale è stato adeguato al nuovo sistema per effetto dell'art. 1, commi da 460 a 466 e comma 468, della L. n. 311/2004 (Legge Finanziaria per il 2005).

b. Aspetti civilistici.

L'art. 2512 c.c. individua, fra i soggetti che operano con finalità mutualistiche, le cooperative a mutualità prevalente, definite come quelle che svolgono la loro attività prevalentemente a favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi e che si avvalgono, nello svolgimento della loro attività, in prevalenza delle prestazioni lavorative dei soci e dell'apporto di beni e servizi da parte dei soci stessi; tali cooperative devono essere iscritte nell'apposito albo, istituito dal Decreto 23 giugno 2004 del Ministro delle Attività Produttive.

La condizione di prevalenza richiamata nell'art. 2512, che deve essere documentata dagli amministratori e dai sindaci nella nota integrativa al bilancio, è specificata nel successivo art. 2513, laddove è previsto che i ricavi delle vendite e delle prestazioni nei confronti dei soci devono essere superiori al 50 per cento del totale, il costo del lavoro dei soci deve essere superiore al 50 per cento del costo del lavoro totale e il costo della produzione per

beni e servizi conferiti/ricevuti dai soci deve essere superiore al 50 per cento del totale dei beni e servizi acquistati.

Ulteriori requisiti relativi ai contenuti dello statuto sono previsti dall'art. 2514 che richiede l'inserimento obbligatorio delle clausole di divieto di distribuzione dei dividendi in misura superiore al tasso di interesse previsto per i buoni fruttiferi aumentato di 2,5 punti percentuali, divieto di distribuzione delle riserve tra i soci e devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale versato e i dividendi eventualmente maturati, a scopi di pubblica utilità conformi allo spirito mutualistico.

L'art. 2545 quater prevede, infine, l'obbligo di destinazione di una determinata quota degli utili annuali della società (pari al 3%) ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

c. *Contenuto delle principali agevolazioni fiscali.*

La determinazione del reddito delle cooperative viene effettuata con criteri analoghi a quelli previsti per le società e gli enti commerciali; sono, tuttavia, previste alcune esenzioni ed agevolazioni, applicabili a seconda che le cooperative siano o meno a mutualità prevalente e, quindi, che siano o meno presenti i requisiti citati al precedente punto b.; in particolare, alle cooperative a mutualità prevalente, di cui all'art. 2514 c.c. e loro consorzi, iscritte all'apposito Albo, si applicano le seguenti agevolazioni:

- assoggettamento ad IRES di una quota pari al 30% degli utili netti annuali, indipendentemente dal fatto che siano o meno accantonati a riserva indivisibile.

Tale quota di utili, pertanto, potrà essere liberamente utilizzata, nel rispetto dei vincoli previsti dalla normativa civilistica in materia; ne consegue che la distribuzione di un importo superiore al 30% dell'utile netto comporterà la tassazione di tale maggiore importo;

- per la restante quota di utili netti, pari al 70%, possibilità per la cooperativa di beneficiare delle disposizioni specifiche in base alle quali non concorrono a formare il reddito imponibile le somme destinate a riserve indivisibili (ai sensi dell'art. 12. della Legge 16 dicembre 1977, n. 904), i fondi mutualistici nella misura pari al 3% degli utili netti (ai sensi dell'art. 11 della L. n. 59/92), la rivalutazione gratuita delle quote o delle azioni (ai sensi dell'art. 7 della L. n. 59/92);
- a mente dell'art. 12 del D.P.R. n. 601/73, deduzione dal reddito delle somme (cosiddetti "ristorni") ripartite tra i soci sotto forma di restituzione di una parte del prezzo dei beni e dei servizi dagli stessi acquistati o di maggiore compenso per i conferimenti effettuati; secondo quanto precisato nella circolare ministeriale 9 luglio 2003, n. 37/E, i ristorni possono essere effettuati mediante integrazione delle retribuzioni, distribuzione gratuita di azioni di partecipazione cooperativa, aumento gratuito del capitale sociale;
- ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 601/73, per le cooperative a mutualità prevalente agricole e loro consorzi, esenzione da IRES dei redditi conseguiti mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci nonché mediante la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci;
- ai sensi del medesimo art. 10 del D.P.R. n. 601/73, esenzione da IRES anche dei redditi conseguiti da cooperative della piccola pesca e loro consorzi;
- ai sensi dell'art. 11 del D.P.R. n. 601/73, esenzione da IRES dei redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi, se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità non è inferiore al cinquanta per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie; se l'ammontare delle

retribuzioni è inferiore al cinquanta per cento ma non al venticinque per cento dell'ammontare complessivo degli altri costi l'imposta è ridotta alla metà;

- per le Banche di credito cooperativo, applicabilità delle medesime regole espone per le cooperative a mutualità prevalente, con la particolarità che la quota di utili netti obbligatoriamente soggetta a IRES è pari al 27% degli stessi (infatti, per tali soggetti, la misura minima dell'utile da destinare a riserva legale è pari al 70%, a mente dell'art. 37 del D.Lgs. n. 385/93), cui va aggiunto il 3% da destinare a fondo mutualistico obbligatorio;
- per le cooperative sociali e loro consorzi, a mente dell'art. 12 della L. n. 904/77, applicabilità di regole di esclusione dall'IRES più ampie rispetto alla generalità delle cooperative, giacché per le stesse non concorrono a formare il reddito imponibile le somme destinate a riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci; pertanto, se l'intero utile è accantonato a tali riserve, non vi è materia imponibile.

Va, peraltro, evidenziato che, per le cooperative che non hanno il requisito della mutualità prevalente, non concorre a formare il reddito imponibile la quota pari al 30% degli utili netti annuali, a condizione che tale quota sia destinata ad una riserva indivisibile prevista dallo statuto; sono, inoltre, deducibili le somme versate ai fondi mutualistici nella misura pari al 3% degli utili (cfr. art. 11 della L. n. 59/92).

A fattor comune, infine, si segnala il disposto dell'art. 1, comma 465, della L. n. 311/2004, che limita la deducibilità degli interessi passivi corrisposti sulle somme che i soci persone fisiche versano alle società cooperative e ai loro consorzi, alle condizioni previste dall'art. 13 del D.P.R. n. 601/73; tali interessi sono in deducibili per la parte che supera la misura minima degli interessi spettanti ai detentori di buoni postali fruttiferi, aumentata dello 0,90%.

Tale disposizione si applica, in via prioritaria, in aggiunta alla generica limitazione di deduzione degli interessi passivi, ex art. 96 del TUIR.

Va posto in risalto, altresì, che l'art. 81, commi da 25 a 29, del D.L. 25 giugno 2008, n.112, convertito in Legge 6 agosto 2008, n.133, ha previsto che:

- le cooperative a mutualità prevalente ex art.2512 c.c. che presentano in bilancio un debito per finanziamento contratto con i soci superiore a 50 milioni di euro, a condizione che tale debito sia superiore al patrimonio netto contabile comprensivo dell'utile d'esercizio, come risultanti alla data di approvazione del bilancio, destinano il 5 per cento dell'utile netto annuale ad apposito fondo di solidarietà per i cittadini meno abbienti, secondo modalità e termini da stabilirsi con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, d'intesa con il Ministro di Grazia e Giustizia; tale disposizione si applica in relazione agli utili evidenziati nei bilanci relativi agli esercizi 2008 e 2009;
- è applicata una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 20 per cento, sugli interessi corrisposti dalle società cooperative e loro consorzi, che non soddisfano i requisiti della definizione di piccole e medie imprese di cui alla Raccomandazione 2003/361/CE della Commissione del 6 maggio 2003, ai propri soci persone fisiche residenti, relativamente ai prestiti erogati ai sensi dell'art.13 del D.P.R. n.601 del 1973;
- le cooperative di consumo – ossia i soggetti iscritti nella sezione dell'Albo delle cooperative a mutualità prevalente tenuto presso le Camere di Commercio e che forniscono beni nei confronti dei soci consumatori finali – a partire dall'anno d'imposta in corso al 25 giugno 2008, dovranno assoggettare ad imposizione IRES il 55% della quota di utili netti annuali conseguiti; in precedenza, la misura dell'esenzione era commisurata alla percentuale del 30%, in virtù delle disposizioni contenute nella legge 30 dicembre 2004, n. 311.

d. Indicazioni operative.

In relazione al quadro normativo sinteticamente delineato, il controllo nei confronti delle società cooperative deve essere prioritariamente indirizzato alla verifica, in concreto, della

sussistenza del carattere di “mutualità prevalente” e, quindi, dei requisiti richiesti per poter beneficiare delle agevolazioni fiscali connesse alla specifica natura giuridica.

In presenza di tali requisiti, dovrà essere verificato, anche attraverso l'esame delle delibere sociali, il regolare accantonamento a riserva delle somme non soggette a tassazione ed il regolare assoggettamento ad IRES della “quota obbligatoria”, nonché di quella eccedente, eventualmente distribuita ai soci.

Con particolare attenzione andranno, altresì, esaminati i “ristorni”, (deducibili per la cooperativa), in quanto tali operazioni potrebbero elusivamente dissimulare distribuzioni di utili in violazione alle norme civilistiche e statutarie; qualora si verifichi la circostanza, andrà, inoltre, verificato il corretto trattamento fiscale degli interessi calcolati sulle somme corrisposte dai soci della cooperativa.

Va da sé che, in assenza delle condizioni previste per la riconducibilità dell'ente tra le cooperative a mutualità prevalente, andranno effettuate le conseguenti riprese a tassazione delle quote di utile netto annuale che non possono beneficiare delle suddette agevolazioni.

4. Altri regimi agevolativi: cenni.

a. Aspetti generali.

Nel presente paragrafo vengono fornite alcune indicazioni di carattere generale circa le principali agevolazioni di cui possono fruire i soggetti titolari di reddito d'impresa o di reddito di lavoro autonomo, normalmente concesse sotto forma di crediti di imposta, trattamenti agevolati di una determinata parte di reddito, esclusioni dal reddito imponibile o ulteriori deduzioni, ovvero previo pagamento di una imposta sostitutiva a fronte del riconoscimento di determinati valori.

Le agevolazioni possono essere concesse a specifiche categorie di soggetti ovvero a soggetti operanti in determinati settori, o che svolgono attività localizzate in aree territoriali ritenute svantaggiate; le leggi o gli appositi decreti attuativi stabiliscono, di volta in volta, le caratteristiche dell'agevolazione e la sua eventuale cumulabilità con altre misure, dovendosi comunque tenere conto della normativa comunitaria che detta regole precise in materia di agevolazioni concesse da parte dei singoli Stati.

Nei casi in cui l'agevolazione sia concessa sotto forma di credito d'imposta, con apposito decreto viene, di volta in volta, comunicato l'avvenuto esaurimento delle risorse disponibili; pertanto, dalla data di pubblicazione del decreto, non è più possibile utilizzare il credito.

b. Agevolazioni per determinati investimenti.

Fra le agevolazioni connesse a determinati investimenti, è da considerare, in primo luogo, quella per gli *investimenti in aree svantaggiate*, di cui all'art. 1, commi 271–279 della L. n. 296/2006, consistente in un credito d'imposta previsto a favore di imprese che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, acquistano beni strumentali destinati a strutture produttive ubicate in Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Sardegna, Abruzzo e Molise; l'investimento su cui può essere riconosciuto il credito d'imposta deve riguardare l'acquisizione, anche mediante contratti di leasing, di beni strumentali nuovi, destinati a strutture produttive già esistenti o di nuova costituzione, appartenenti a specifiche categorie (macchinari e impianti diversi da quelli infissi al suolo, attrezzature industriali e commerciali, programmi informatici commisurati alle esigenze produttive e gestionali, brevetti riguardanti nuove tecnologie).

Il credito è calcolato con riguardo ai nuovi investimenti eseguiti in ciascun periodo d'imposta e si determina in relazione alla quota di costo complessivo dei beni agevolati eccedente gli ammortamenti dedotti nel periodo d'imposta relativi alle medesime categorie di beni e facenti parte della stessa struttura produttiva (per i beni acquisiti in leasing, si assume il costo di acquisto sostenuto dal locatore); lo stesso deve essere rideterminato se i beni oggetto dell'investimento agevolato non entrano in funzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello dell'acquisizione o ultimazione, nonché nel caso in cui gli

stessi siano dismessi, ceduti a terzi o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o a strutture diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione (in entrambi i casi il credito va ricalcolato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei suddetti beni).

Le modalità e le condizioni per poter legittimamente accedere all'agevolazione e fruire del credito d'imposta, sono analiticamente illustrate nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n.38/E dell'11 aprile 2008, le cui indicazioni appaiono estremamente utili anche ai fini dell'impostazione dell'eventuale attività ispettiva.

Nella stessa categoria rientra l'agevolazione per gli *investimenti in attività di ricerca*, di cui all'art. 1, commi 280–284, della L. n. 296/2006, che consiste in un credito d'imposta a favore delle imprese che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2009, sostengono costi per attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo in conformità alla vigente disciplina comunitaria degli aiuti di Stato.

Il credito d'imposta è pari al 10% dei suddetti costi, percentuale elevata al 40% nel caso in cui gli stessi derivino da contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca; i costi agevolabili non possono, in ogni caso, superare l'importo di 50 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta (fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, la percentuale del 40% era ridotta al 15%, mentre i costi non potevano superare i 15 milioni di euro).

È utile inoltre un cenno all'agevolazione alle *imprese turistiche e piccole e medie imprese commerciali che acquistano beni strumentali*, ai sensi dell'art. 11 della L. n. 449/97, che prevede un credito d'imposta in favore delle imprese turistiche, di somministrazione di alimenti e bevande e delle piccole e medie imprese commerciali di vendita al dettaglio e all'ingrosso, a seguito dell'acquisto di beni ammortizzabili, strettamente pertinenti all'attività esercitata nell'unità locale cui sono destinati, individuati dalla Tabella dei coefficienti di ammortamento di cui al DM 31 dicembre 1988, limitatamente al "gruppo XIX – Alberghi, ristoranti, bar e attività affini" e alle "Attività non precedentemente specificate".

Il credito spettante è pari al 20% del costo dei beni acquistati, al netto dell'IVA e di eventuali altre imposte, delle spese notarili, degli interessi passivi, dei costi d'imballaggio e di trasporto, dei materiali di consumo e dei costi relativi alla manodopera eventualmente utilizzata nella realizzazione degli impianti.

Il credito deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è concesso, allegando copia della comunicazione del Ministero per lo sviluppo economico dell'avvenuta concessione; la norma prevede, infine, i casi in cui il credito è soggetto a revoca, con applicazione delle relative sanzioni.

c. Agevolazioni varie.

Fra le agevolazioni concesse per diverse finalità o particolari attività, è da menzionare, in primo luogo, quella per le *aggregazioni professionali*, di cui all'art. 1, commi 70–76 della L. n. 244/2007, che riconosce agli studi professionali associati o alle realtà simili, risultanti dall'aggregazione di almeno 4 ma non più di 10 professionisti, un credito d'imposta pari al 15% dei costi sostenuti per l'acquisizione, anche mediante leasing, di determinati beni e per alcune spese relative agli immobili utilizzati per l'esercizio della professione.

Il credito d'imposta spetta, in generale, a condizione che tutti i soggetti partecipanti all'operazione di aggregazione esercitino l'attività professionale esclusivamente all'interno della struttura risultante dall'aggregazione; le operazioni di aggregazione agevolabili devono essere effettuate nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2010, mentre i costi che originano il credito d'imposta devono essere sostenuti a partire dalla data in cui l'operazione di aggregazione risulta effettuata e nei successivi dodici mesi.

Particolarmente importante è il cosiddetto "*bonus per assunzioni in aree svantaggiate*", di cui all'art. 2, commi 539–548, della L. n. 244/2007, concesso, per gli anni dal 2008 al 2010, ai datori di lavoro che, tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2008, incrementano il numero

dei lavoratori dipendenti nelle aree delle regioni del Centro e Sud Italia indicate al precedente punto b..

Il credito d'imposta – pari, in generale, a € 333 per ciascun lavoratore assunto e per ciascun mese – spetta a tutti i datori di lavoro che, nel periodo indicato, incrementino il numero di lavoratori dipendenti assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato, rispetto alla media degli occupati del periodo precedente; per i soggetti che assumono la qualifica di datori di lavoro dal 2008, ogni lavoratore dipendente assunto costituisce incremento della base occupazionale.

La richiamata normativa, che detta specifiche cause di decadenza del beneficio, prevede che l'agevolazione spetta solo se i lavoratori assunti per coprire i nuovi posti creati non abbiano mai lavorato prima o abbiano perso o siano in procinto di perdere l'impiego precedente, ovvero siano portatori di handicap o "lavoratrici svantaggiate", siano rispettate le prescrizioni dei contratti collettivi nazionali e le norme in materia di salute e sicurezza dei lavoratori e il datore di lavoro non abbia ridotto la base occupazionale nel periodo dal 1° novembre 2007 al 31 dicembre 2007, per motivi diversi da quelli del collocamento a riposo.

Altrettanto importante è il *credito d'imposta per concentrazioni aziendali*, previsto dall'art. 9 del D.L. n. 35/2005, convertito in L. n. 80/2005, in favore di micro, piccole e medie imprese, come definite in base alla Raccomandazione della Commissione Europea del 6 maggio 2003, n. 2003/361/CE, costituite, appunto, per effetto di operazioni di concentrazione; detto credito può essere richiesto all'Agenzia delle Entrate, a determinate condizioni e nei limiti dei fondi disponibili, nella misura del 50% delle spese sostenute per studi e consulenze relative alle suddette operazioni ed è fruibile anche dagli imprenditori agricoli, ai sensi dell'art. 1, comma 419, della L. n. 266/2005.

Sono escluse dalla possibilità di utilizzo del credito le imprese tra le quali sussiste a monte un rapporto di controllo, nonché quelle controllate direttamente o indirettamente dalla stessa persona fisica, tenendo conto anche delle partecipazioni dei familiari.

Esistono poi una serie di agevolazioni per settori specifici o minori, quali, ad esempio: il credito d'imposta previsto per le imprese agricole e agroalimentari soggette al regime obbligatorio di certificazione e controllo della qualità, di cui all'art. 1, commi 289–290, della L. n. 296/2006; le detrazioni d'imposta previste dall'art. 1, commi 344–349, della L. n. 296/2006, per i soggetti che, in generale, entro il 31 dicembre 2010 sostengono determinate spese documentate relative ad interventi per il contenimento dei consumi energetici degli edifici esistenti; la deduzione dal reddito d'impresa per i commercianti che effettuano alcuni specifici interventi di sostituzione degli impianti di illuminazione per una maggiore efficienza energetica, di cui all'art. 1, commi 354–355 della L. n. 296/2006; il credito d'imposta stabilito dall'art. 1, commi 228–232 della L. n. 244/2007, per ciascuno dei periodi 2008, 2009 e 2010 a favore di piccole e medie imprese commerciali di vendita al dettaglio e all'ingrosso e di quelle di somministrazione di alimenti e bevande, per l'installazione di apparecchi di videosorveglianza e di misure finalizzate a prevenire il rischio del compimento di atti illeciti da parte di terzi; il credito d'imposta previsto dalla L. n. 244/2007 a tutte le imprese, non appartenenti al settore cinematografico ed audiovisivo che, in qualità di associate in partecipazione, apportino denaro per la produzione di opere cinematografiche riconosciute di nazionalità italiana.

È il caso, infine, di evidenziare che sono riconducibili alla categoria delle agevolazioni anche gli interventi normativi che consentono la *rivalutazione dei beni d'impresa*, fra cui l'art. 1, commi 469–476, della L. n. 266/2005 e gli artt. 10–16 della L. n. 342/2000.

In particolare, per effetto della prima norma dianzi citata, i soggetti titolari di reddito d'impresa potevano rivalutare, dietro pagamento di un'imposta sostitutiva indeducibile, i beni materiali e immateriali, le partecipazioni in società controllate e in società collegate iscritte tra le immobilizzazioni, nonché le aree fabbricabili non ancora edificate, risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2004, con effetto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2005; in relazione alle specifiche modalità esecutive, la rivalutazione doveva

essere effettuata nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2004, riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea, comportare l'indicazione in bilancio e in inventario di valori non superiori, in nessun caso, a quelli effettivamente attribuibili ai beni, con riguardo alla loro consistenza, capacità produttiva, effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori di mercato.

L'effetto agevolativo di tale previsione consiste nella conseguente possibilità di aggiornare il valore dei beni aumentandone il costo ammortizzabile e il limite di deducibilità delle spese di manutenzione, riducendo la plusvalenza in caso di successiva cessione, nonché di incrementare il patrimonio netto contabile, a seguito dell'iscrizione di una riserva in sospensione che costituisce la contropartita della rivalutazione, con ulteriori benefici fiscali in termini di deducibilità degli interessi passivi per effetto delle disposizioni sulla "*thin capitalization*" e sul *pro rata* patrimoniale, esaminate nel documento "**Linee guida per il riscontro analitico – normativo delle principali componenti e di specifici aspetti del reddito d'impresa**", unito alla presente circolare.

d. Indicazioni operative.

In presenza di agevolazioni di cui alle precedenti lett. b. e c., ovvero di altre aventi analogo carattere, il controllo non può prescindere da un approfondito esame della normativa di riferimento – istitutiva ed attuativa – avendo riguardo anche alle specifiche istruzioni di prassi emanate dall'Agenzia delle Entrate; per ogni tipologia di agevolazione concessa o richiesta, dovrà poi essere riscontrata la presenza – dal punto di vista non solo formale, ma soprattutto sostanziale – di tutti i requisiti soggettivi, oggettivi, territoriali e di destinazione, richiesti dalla medesima normativa.

Con particolare attenzione dovrà essere verificata l'effettività dei costi agevolabili, mediante approfondito esame dei documenti di spesa esibiti, atteso che, molto spesso, quello delle agevolazioni costituisce terreno fertile per il proliferare di frodi commesse mediante false fatturazioni.

Va da sé che, in mancanza dei requisiti previsti, si dovrà procedere a formulare la proposta di recupero a tassazione delle somme già oggetto di beneficio, mediante rideterminazione del reddito d'impresa o delle imposte dovute.

CAPITOLO 9

GLI STUDI DI SETTORE

1. Natura e funzione degli studi di settore.

Al Capitolo 2 della presente Parte IV si è accennato agli studi di settore e fatto breve riferimento alle relative finalità nel quadro del procedimento di accertamento delle imposte; occorre ora procedere a un esame più dettagliato di questo particolare strumento, la cui particolarità consiste, in via generale, nel configurare un sistema di determinazione tendenzialmente automatica della base imponibile di imprese di minori dimensioni ed esercenti arti e professioni, la cui natura corrisponde a quella propria delle presunzioni legali, destinate però ad operare, nel caso specifico, anche a prescindere dalla previa ispezione della contabilità, in tal modo introducendo una eccezione alla regola generale per cui, ai fini fiscali, l'uso di presunzioni semplici in presenza di contabilità esistente e regolare presuppone il controllo di questa.

Il fondamento normativo è rappresentato dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella Legge 29 ottobre 1993, n. 427, che, tra l'altro, ha:

- all'art. 62 bis, disposto che, al fine di rendere più efficace l'azione accertatrice, il Ministero dell'Economia e delle Finanze elabori, sentite le associazioni di categoria, appositi "studi di settore", da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale;
- all'art. 62 sexies, ampliato i poteri di accertamento dell'Amministrazione nell'ambito del metodo analitico – induttivo applicato al reddito d'impresa ed al reddito di lavoro autonomo, stabilendo che gli accertamenti ex art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/73 e 54 del D.P.R. n. 633/72, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati a norma dell'art. 62 bis della stessa legge.

In concreto gli studi di settore, approvati con decreti ministeriali e soggetti a revisione periodica, sono entrati in funzione per effetto dell'art. 10 della Legge 8 maggio 1998, n. 146, con validità a ai fini dell'accertamento a partire dal periodo d'imposta 1998, subentrando per tale via ai parametri, aventi sostanzialmente le medesime finalità, ma connotati da diverse differenze soprattutto sul piano delle modalità di elaborazione e vevoli per i periodi dal 1995 al 1997.

Più specificamente, gli studi di settore sono strumenti diretti a facilitare la ricostruzione indiretta dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo, attraverso la determinazione di funzioni di ricavo e compenso per gruppi omogenei di contribuenti operanti nello stesso settore di attività; ogni studio di settore risulta costituito da tante funzioni di ricavo e di compenso quanti sono i gruppi omogenei di contribuenti (cosiddetti *cluster*) nei quali sono stati suddivisi tutti coloro che operano nello stesso settore di attività.

La determinazione delle funzioni prende le mosse dall'elaborazione di un'ampia struttura informativa attinente ai dati contabili ed extracontabili dei contribuenti, pervenendo alla individuazione di indici specifici statistici per ogni categoria economica, ai quali è possibile rapportare la situazione del sigolo contribuente; ai fini di detta elaborazione, è fatto obbligo ai contribuenti rientranti nella relativa disciplina di compilare, nell'ambito della dichiarazione dei redditi, un apposito modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Come posto in risalto nella circolare n. 29/E dell'11 aprile 2002 dell'Agenzia delle Entrate, gli studi di settore permettono di determinare i ricavi che con più probabilità possono essere attribuiti al contribuente, "individuando non solo la capacità potenziale di produrre ricavi, ma anche quanto di questa capacità potenziale viene effettivamente utilizzata a causa di vincoli interni ed esterni all'azienda (orari di attività, situazioni di mercato, ecc.)"; gli stessi, infatti, sono stati realizzati rilevando, per ogni singola attività economica, le relazioni esistenti tra le variabili

contabili e quelle strutturali, sia interne (processo produttivo, area di vendita, ecc.) che esterne all'azienda (l'andamento della domanda, il livello dei prezzi, ecc.) e "tengono conto, inoltre, delle caratteristiche dell'area territoriale in cui opera l'azienda che pure incidono notevolmente sulla capacità di produrre ricavi".

2. L'applicabilità degli studi di settore ed effetti della relativa disciplina.

a. *Categorie di contribuenti rientranti negli studi di settore.*

Come precisato nella già citata circolare n. 29/E del 2002 dell'Agenzia delle Entrate, per effetto della disposizione di cui all'art. 62 sexies del D.L. n. 331/93, convertito dalla L. n. 427/93, lo scostamento dei ricavi o compensi dichiarati dal contribuente rispetto a quelli allo stesso attribuibili per effetto dello studio di settore approvato per la specifica attività svolta, costituisce presunzione grave, precisa e concordante che legittima, in via generale, l'accertamento effettuato sulla base del medesimo studio di settore, a condizione che ricorrano le condizioni dettate nell'art. 10 della Legge 8 maggio 1998, n. 146.

Questa disposizione, più in particolare, elenca le categorie di contribuenti che rientrano nel campo di applicazione della relativa disciplina ed è stata, nel tempo, oggetto di diverse modifiche ad opera, tra l'altro, dell'art. 1 della Legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge Finanziaria per il 2005), dell'art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in Legge 4 agosto 2006, n. 248 e dell'art. 1 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge Finanziaria per il 2007).

Al riguardo:

- inizialmente gli studi di settore si applicavano integralmente ed automaticamente solo *agli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità semplificata*, mentre, relativamente *agli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria per effetto di opzione e a tutti gli esercenti arti e professioni*, soltanto qualora, in almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi considerati, ivi compreso quello da accertare, l'ammontare dei compensi o dei ricavi determinabili sulla base degli studi di settore fosse risultato superiore all'ammontare dei compensi o ricavi dichiarati con riferimento agli stessi periodi d'imposta (cosiddetta "regola del 2 su 3") ed infine, *per i contribuenti in regime di contabilità ordinaria, sia naturalmente che per effetto d'opzione*, allorquando dal verbale d'ispezione ex art. 33 del D.P.R. n. 600/73 risultasse comprovata l'inattendibilità della contabilità ordinaria; a fattor comune era previsto un limite massimo di ricavi e compensi dichiarati, pari a 10 miliardi delle "vecchie lire" (5.164.568,99 euro) al di sopra del quale era in ogni caso esclusa l'applicazione degli studi settore;
- per effetto delle modifiche introdotte dalla Legge Finanziaria 2005 ed a partire dal periodo d'imposta 2004, la richiamata "regola del 2 su 3", originariamente prevista solo per gli ordinari per opzione e i lavoratori autonomi, è stata estesa anche a tutti i contribuenti in contabilità ordinaria per natura, ferme restando le altre previsioni della normativa, ivi compreso il limite massimo di ricavi e compensi dichiarati dianzi citato;
- successivamente, in base alle modifiche apportate dal D.L. n. 223/2006 ed a partire dai periodi d'imposta dal 2005, il campo di applicazione degli studi di settore è stato ulteriormente esteso, comprendendo incondizionatamente anche tutti i contribuenti in contabilità ordinaria per natura, eliminando, tanto per questi ultimi quanto per gli ordinari per opzione ed i lavoratori autonomi, la "regola del 2 su 3" e sopprimendo (perché, ormai, non più attuale) la condizione, prevista per tutte le imprese in contabilità ordinaria, della previa verifica dell'inattendibilità di questa, fermo restando il limite massimo di ricavi e compensi dichiarati sopra indicato;
- in seguito alle modifiche della Legge Finanziaria 2007 e a partire dal periodo d'imposta in corso all'1.1.2007, quest'ultimo limite è stato elevato a 7,5 milioni di euro, il quale, attualmente, rappresenta la misura massima di ricavi e compensi dichiarati al di sopra della quale si determina la non applicabilità degli studi di settore; nelle istruzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate per la compilazione del modello contenente i dati rilevanti ai

fini dell'applicazione degli studi di settore per il 2008, è espressamente previsto che il modello stesso deve essere compilato anche da parte dei contribuenti con volumi di affari e compensi superiori a 5.164.569 euro e fino a 7.500.000 euro.

Allo stato attuale, pertanto, tutti gli imprenditori e gli esercenti arti o professioni che svolgono le attività economiche per le quali risultano approvati gli studi di settore, tanto in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, quanto di contabilità semplificata, che hanno dichiarato ricavi ex 85, comma 1, del TUIR, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e) o compensi di cui all'art. 54, comma 1, dello stesso TUIR, per un ammontare inferiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto ministeriale di approvazione e che non può essere comunque superiore a 7,5 milioni di euro, possono essere sottoposti ad accertamento in base agli studi di settore, con le medesime modalità, ove si rilevi, anche per un solo periodo d'imposta, uno scostamento fra le risultanze degli stessi ed i ricavi o i compensi dichiarati.

Quanto alla tipologia di ricavi e compensi che rilevano ai fini dell'individuazione del limite di applicabilità degli studi di settore, si tratta:

- per le imprese, dei corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa, delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione, nonché delle indennità risarcitorie connesse ai predetti beni, dei contributi in denaro o in natura spettanti in base a contratto, dei contributi in conto esercizio spettanti a norma di legge;
- per gli esercenti arti e professioni, dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, al netto dei contributi previdenziali e assistenziali di legge.

Nell'ambito del generale campo di applicazione della disciplina degli studi di settore, sono poi previste specifiche cause di esclusione, anche queste oggetto di modifiche ed integrazioni via via introdotte nel tempo: attualmente, per effetto delle modifiche da ultimo apportate dalla Legge Finanziaria 2007 al comma 4 dell'art. 10 della L. n. 146/98, gli studi di settore:

- inizialmente esclusi nei confronti dei contribuenti operanti con un periodo d'imposta di durata superiore o inferiore a 12 mesi, si applicano, a decorrere dal periodo d'imposta in corso all'1.1.2007, anche nei confronti di questi;
- non si applicano nei confronti dei contribuenti che hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta; a partire dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2006, gli studi si applicano comunque in caso di cessazione e inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione, nonché quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti;
- non si applicano ai contribuenti che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività; per verificare in concreto dette situazioni, si può fare riferimento alle istruzioni periodicamente emanate dall'Agenzia delle Entrate per la compilazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

La circolare n. 110/E del 21 maggio 1999 del Ministero delle Finanze, al punto 6.2, ha chiarito che sono altresì esclusi dall'applicazione degli studi di settore i contribuenti che determinano il reddito con criteri di tipo forfetario, quelli incaricati delle vendite a domicilio, nonché i soggetti che si avvalgono del regime fiscale sostitutivo di cui al D.L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla Legge 8 agosto 1994, n. 489.

Ulteriori cause di inapplicabilità sono individuate nei diversi decreti ministeriali che hanno approvato gli studi di settore attualmente in vigore; in genere, come evidenziato nella citata circolare n. 110/E e ferme restando le particolarità che vengono introdotte di anno in anno, è previsto che non si proceda ad accertamento in base agli studi di settore, pure in

presenza delle generali condizioni di applicabilità del particolare strumento di determinazione dei ricavi, in caso di:

- esercizio dell'attività d'impresa attraverso l'utilizzo di più punti di produzione e di vendita in locali non contigui a quello di produzione, di più punti di produzione ovvero di più punti di vendita;
- esercizio di due o più attività d'impresa non rientranti nel medesimo studio di settore, se l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non prevalenti (non rientranti tra quelle prese in considerazione dallo studio di settore) supera il 20 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati;
- società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate;
- società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.

Infine, sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore i contribuenti minimi che applicano l'art. 1, commi da 96 a 117, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, i quali sono altresì esonerati dalla compilazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi stessi.

È peraltro implicita nello stesso sistema su cui si basano gli studi di settore, la materiale inapplicabilità di questi nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ovvero di mancata indicazione dei ricavi o compensi percepiti, poiché il funzionamento della specifica disciplina presuppone che siano stati dichiarati compensi o ricavi.

b. Il procedimento di accertamento in base agli studi di settore.

Il verificarsi di una condizione di applicazione dello studio di settore determina – qualora non ricorrano per altro verso cause d'esclusione – che i contribuenti rientranti nel campo di applicazione della relativa disciplina debbano, come già evidenziato, presentare dichiarazioni congrue rispetto alle risultanze degli studi, tanto ai fini delle imposte sui redditi, quanto ai fini IVA; più specificamente, è il contribuente stesso che, verificando la sua posizione di congruità indicata nello studio di settore relativo alla categoria di appartenenza, sceglie di adeguarsi ai ricavi o compensi presunti, compilando l'apposito modello della dichiarazione e determinando il reddito e liquidando le imposte dovute in base allo stesso studio di settore, ovvero, di contro, decide di non adeguarsi ed attendere l'iniziativa dell'Amministrazione.

L'appartenenza della specifica attività di impresa o di lavoro autonomo ad una certa categoria, viene individuata con riferimento al rispettivo codice di attività ATECOFIN indicato in ciascuno studio.

In caso di presentazione di dichiarazione non congrua viene avviato, nei confronti dell'operatore interessato e relativamente al settore impositivo rispetto al quale si è prodotta la non congruità, il procedimento di accertamento basato sullo studio stesso attraverso le seguenti modalità, ispirate alle disposizioni che regolano l'accertamento con adesione:

- inoltro al contribuente di un invito al contraddittorio, contenente gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento, allo scopo di pervenire ad una definizione del contesto; l'obbligo espresso per l'Amministrazione di notificare, prima dell'avviso di accertamento, l'invito a comparire a tutti i contribuenti potenzialmente interessati agli accertamenti da studi di settore, al fine del regolare svolgimento del contraddittorio, è stato previsto dall'art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223;
- tendenziale adattamento, a cura dell'Ufficio, del risultato dell'applicazione degli studi alla concreta e particolare situazione dell'impresa o professione, sulla base degli elementi direttamente acquisiti ovvero forniti dal contribuente in sede di contraddittorio,

tenendo altresì conto della “localizzazione” nell’ambito del territorio “non colta” dalle elaborazioni dalle quali sono scaturiti gli studi di settore;

- attenta valutazione delle osservazioni formulate dal contribuente nel corso del medesimo contraddittorio, avendo cura di motivare tanto l’accoglimento quanto il rigetto delle stesse.

Quanto precede consente di chiarire – come ben posto in risalto dalle circolari dell’Agenzia delle Entrate n. 31 del 22 maggio 2007, n. 38 del 12 giugno 2007 e n. 5 del 23 gennaio 2008 – che quello basato sugli studi di settore è un metodo di accertamento che solo in via generica può definirsi “automatico”, dal momento che il suo contenuto dipende dall’esito, imprevedibile a priori, del contraddittorio, che va obbligatoriamente esperito da parte del competente Ufficio; l’automatismo in argomento, pertanto, sta a significare sostanzialmente che l’onere dell’Ufficio di fornire ulteriori elementi probatori rispetto al risultato presuntivo proprio degli studi di settore, non è predefinito, nel senso che esso dipende dagli elementi forniti dal contribuente nell’ambito del contraddittorio stesso.

Al riguardo, va ulteriormente precisato che :

- i valori cui il contribuente deve adeguarsi oscillano fra un minimo e un massimo, quest’ultimo definito ricavo o compenso puntuale;
- esiste quindi un’area – detta “intervallo di confidenza” – entro la quale il singolo operatore beneficia di un certo margine di manovra per adeguare le risultanze della procedura matematico – statistica in cui si sostanzia lo strumento in esame, alla propria realtà;
- solo qualora l’ammontare dei ricavi o dei compensi si ponga al di sotto del ricavo minimo, il parziale automatismo del procedimento accertativo in precedenza descritto scatta del tutto;
- l’adeguamento nell’ambito dell’intervallo di confidenza configura un livello di ricavi o compensi comunque “possibile”, ferma restando la facoltà dell’Ufficio di chiedere al contribuente di giustificare i motivi dell’adeguamento ad un livello inferiore a quello di riferimento puntuale; in ogni caso, come precisato nella già citata circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 5 del 2008, “l’attività di accertamento sulla base degli studi di settore deve essere prioritariamente rivolta nei confronti di quei contribuenti non congrui che, sulla base delle risultanze della contabilità, hanno dichiarato un ammontare di ricavi o compensi inferiore al ricavo o compenso minimo di riferimento derivante dall’applicazione delle risultanze degli studi di settore”.

Deve inoltre essere precisato che nei confronti degli esercenti attività d’impresa, arti e professioni per i quali non risultano approvati gli studi di settore e dei contribuenti dediti ad attività per le quali, pur essendo stato pubblicato lo studio di settore, quest’ultimo non può essere applicato per la ricorrenza di una o più cause di inapplicabilità previste nel relativo decreto di approvazione, l’art. 4 del Regolamento del 31 maggio 1999 ha previsto, anche relativamente ai periodi d’imposta successivi al 1997, la possibilità di effettuare l’accertamento in base ai parametri di cui all’art. 3, commi da 181 a 187, della Legge 29 dicembre 1995, n. 549, qualora i soggetti citati non indichino nella dichiarazione dei redditi ricavi o compensi di ammontare non inferiore a quello scaturente dall’applicazione dei parametri stessi, sempre che nei riguardi di detti soggetti non operino le specifiche cause di esclusione dagli studi di settore contemplate dall’art. 10 della L. n. 146/98.

Occorre infine tenere presente che, relativamente ai titolari di redditi d’impresa e di lavoro autonomo cui non si applicano gli studi di settore, il comma 19 dell’art. 1 della L. n. 296/2006, Legge Finanziaria 2007, ha previsto la successiva determinazione di specifici “indicatori di normalità economica”, idonei a rilevare la presenza di ricavi o compensi non dichiarati ovvero di rapporti di lavoro irregolare, che serviranno, appunto, ad orientare le attività di controllo nei riguardi dei soggetti non rientranti nella specifica disciplina degli studi di settore; secondo il comma 22 dell’art. 1 della stessa legge, sulla base di appositi criteri

selettivi sarà programmata una specifica azione di controllo nei confronti dei soggetti che risultino incoerenti per effetto dell'applicazione dei suddetti indici.

c. Il risultato dello studio di settore quale sintesi di parametri di congruità e di coerenza economica.

Come dianzi già accennato, gli studi di settore individuano, per le diverse attività economiche considerate e, per ciascuna di questa, per le varie categorie di contribuenti, il risultato ritenuto congruo in termini di ricavi o compensi da dichiarare (inteso quale raggiungimento delle soglie fissate nell'intervallo di confidenza individuato per ciascuna categoria), mediante l'analisi e l'elaborazione, tramite l'applicazione informatica denominata "GERICO", di variabili contabili ed extracontabili; tuttavia, detta applicazione informatica non segnala semplicemente la "congruità", bensì, anche la "coerenza" economica con riferimento a taluni particolari indici, ritenuti particolarmente espressivi della concreta realtà aziendale del singolo contribuente nei riguardi del quale opera la procedura (quali, ad esempio, produttività per addetto, rotazione del magazzino, ricarico, rendimento orario del personale, ecc.).

Conseguentemente, un contribuente può risultare:

- *congruo e coerente*, poiché dichiara ricavi uguali o superiori a quelli compresi nell'intervallo evidenziato da ciascuno studio, risultando contemporaneamente in linea rispetto ai richiamati indici espressivi della realtà aziendale; l'applicazione del sistema degli studi di settore nei suoi confronti porterà quindi a risultati fisiologici;
- *non congruo ma coerente*; in tale ipotesi gli Uffici finanziari possono procedere nei suoi confronti ad accertamento in base agli studi di settore, secondo la procedura indicata al precedente sottoparagrafo b.;
- *congruo ma incoerente*, ove presenti situazioni giudicate non normali con riferimento ai richiamati indici espressivi della realtà aziendale.

In questo caso, pur riscontrandosi una coincidenza fra quanto dichiarato dal contribuente e le risultanze dello studio, le anomalie degli indici citati potrebbero essere espressive di strumentalizzazioni dello studio stesso, volte ad attestare i ricavi a livelli inferiori a quelli reali e quindi elementi tali da poter giustificare ulteriori approfondimenti nei confronti del contribuente; in particolare, come indicato nella già citata circolare n. 110/E del 1999, al paragrafo 5., "...le anomalie riscontrate negli indici di coerenza potranno essere utilizzate per la selezione delle posizioni da sottoporre a controllo, pur in presenza di ricavi congrui rispetto a quelli presunti sulla base degli studi di settore. Ovviamente detti controlli potranno essere effettuati utilizzando anche metodi di accertamento diversi da quello basato su detti studi di settore".

Più in particolare, in presenza di indicatori che non risultano coerenti con la reale situazione aziendale confrontata con quella che emerge dall'applicazione dello studio, l'Amministrazione potrà verificare se tale situazione sia sintomatica della non corrispondenza alla realtà dei ricavi dichiarati e/o dei dati extracontabili comunicati dal contribuente, ovvero sia ascrivibile a situazioni di inefficienza organizzativa e gestionale oppure all'adozione di politiche di vendita a prezzi non competitivi; infatti, mentre l'incongruità è sanabile, nel senso che il contribuente, in dichiarazione, può adeguarsi alle risultanze dello studio, nessun adeguamento è previsto per l'incoerenza, aprendosi quindi la strada per interventi dell'Amministrazione volti a verificare la situazione;

- *incongruo e incoerente*; in tal caso, oltre a procedere ad accertamento in base allo studio di settore, l'Amministrazione può decidere di approfondire la situazione, nei termini indicati al precedente alinea.

Per completezza, va precisato che l'art. 7 sexies del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito in Legge 2 dicembre 2005, n. 248, ha previsto, in caso di mancato adeguamento ai ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore, la possibilità di attestazione delle cause giustificative della mancata congruità dei ricavi o compensi

dichiarati, rispetto a quelli derivanti dall'applicazione degli studi medesimi e delle cause che giustificano una incoerenza rispetto agli indici economici individuati dagli studi stessi; l'attestazione è rilasciata, a richiesta del contribuente, dai soggetti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, dai responsabili dei centri di assistenza fiscale e dagli altri soggetti abilitati, a norma di legge, all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni Tributarie.

d. La previsione di indici di normalità economica ad opera delle Leggi Finanziarie 2007 e 2008.

Sul generale assetto descritto al precedente sottoparagrafo c., sono intervenute alcune importanti previsioni ad opera, tra l'altro, della Legge Finanziaria 2007 e di quella successiva relativa al 2008; in particolare:

- in primo luogo è stato previsto, mediante l'inserimento di un art. 10 bis nella L. n. 146/98, ad opera del comma 13 dell'art. 1 della L. n. 296/2006, che gli studi di settore siano sottoposti a revisione, al massimo, ogni tre anni dalla data di entrata in vigore di ciascuno studio ovvero da quella di ultima revisione, tenendo conto anche dei dati e delle statistiche ufficiali, quali quelli di contabilità nazionale, nonché di valori di coerenza, risultanti da specifici indicatori definiti da ciascuno studio, "rispetto a comportamenti considerati normali per il relativo settore economico"; è stato pertanto introdotto, al fine di orientare il processo di revisione triennale, un riferimento specifico alla necessità di fondare l'elaborazione degli studi anche su parametri espressivi della "normalità" di certi settori economici, che si distinguono e si aggiungono ai criteri di coerenza rispetto a determinati indicatori caratterizzanti la specifica attività del contribuente, già previsti dalla disciplina ed accennati al precedente sottoparagrafo c.;
- secondariamente, il comma 14 dell'art. 1 della stessa L. n. 296/2006, ha previsto che, fino alla revisione degli studi di settore effettuata tenendo anche conto dei citati indicatori di coerenza economica, a partire dal periodo d'imposta 2006, ai fini dell'applicazione della disciplina degli studi stessi si deve tenere conto anche di "specifici indicatori di normalità economica, di significativa rilevanza, idonei alla individuazione di ricavi, compensi e corrispettivi fondatamente attribuibili al contribuente in relazione alle caratteristiche ed alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta";
- su quest'ultima previsione è intervenuto l'art. 15, comma 3 bis, del D.L. n. 81/2007, convertito con modificazioni nella Legge 3 agosto 2007, n. 127, che ha introdotto nell'art. 1 della Legge Finanziaria 2007 due nuovi commi:
 - il 14 bis, per il quale "gli indicatori di normalità economica di cui al comma 14, approvati dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, hanno natura sperimentale e i maggiori ricavi, compensi e corrispettivi da essi desumibili costituiscono presunzioni semplici";
 - il 14 ter, secondo cui "i contribuenti che dichiarano un ammontare di ricavi o compensi inferiori a quelli desumibili dagli indicatori di normalità economica di cui al comma 14 bis non sono soggetti ad accertamenti automatici e, in caso di accertamento, spetta all'ufficio accertatore motivare e fornire elementi di prova per gli scostamenti riscontrati".

Tali ultimi "indicatori di normalità economica" sono stati individuati con il D.M. 20 marzo 2007, relativamente alle *imprese*, nella rotazione del magazzino, nella durata delle scorte, nel valore aggiunto per addetto, nella redditività dei beni mobili strumentali e, relativamente ai *lavoratori autonomi*, nel rapporto tra ammortamenti dei beni mobili strumentali e valore degli stessi, nella resa oraria per addetto, nella resa oraria del professionista; in allegato 1 e 2 al citato documento, sono riportate apposite "note metodologiche" contenenti specifiche indicazioni in ordine al concreto funzionamento dei predetti indicatori, distintamente per attività d'impresa e per attività di lavoro autonomo.

Secondo quanto disposto dal citato D.M. 20 marzo 2007, come poi modificato dal D.M. 4 luglio 2007, fermo quanto detto al sottoparagrafo c. a proposito della rilevanza degli “indici di coerenza” già previsti dalla normativa, l'accertamento in base agli studi di settore può ora essere operato se il contribuente rientrante nel relativo campo di applicazione non dichiara ricavi o compensi in misura uguale o superiore al maggiore fra i seguenti valori:

- livello minimo risultante dall'applicazione degli studi di settore tenendo conto delle risultanze degli indicatori di normalità economica di cui al citato D.M.;
- livello puntuale di riferimento (il massimo dell'intervallo), risultante dall'applicazione degli studi senza tenere conto delle risultanze degli indicatori medesimi.

In realtà, tali ultime indicazioni, che evidenziano un impatto, per così dire, “affievolito” degli indicatori di normalità economica sulla disciplina degli studi di settore, riguardano solo gli studi di settore che non sono “in evoluzione”, vale a dire non sottoposti alla revisione di cui è cenno al primo alinea del presente sottoparagrafo; per quelli che, entrando in vigore a partire dall'anno di imposta 2007, sono soggetti alla suddetta “evoluzione” e quindi sono elaborati tenendo direttamente conto di valori di coerenza, risultanti da specifici indicatori definiti da ciascuno studio, “rispetto a comportamenti considerati normali per il relativo settore economico” (non necessariamente coincidenti con quelli del D.M. 20 marzo 2007), il livello di adeguamento alle risultanze degli studi di settore – come chiarito nelle istruzioni dell'Agenzia delle Entrate relative al modello di comunicazione dei dati per l'applicazione di questi ultimi per l'anno 2008 – è dato in ogni caso dal ricavo o compenso puntuale di riferimento calcolato dall'applicazione GERICO, che terrà conto anche dell'eventuale incoerenza rispetto agli indicatori di normalità individuati per il singolo studio, ai sensi del comma 13 dell'art.1 della L. n.296/2006.

L'art. 1, comma 252, della L. n. 244/2007, Legge Finanziaria 2008, ha ulteriormente precisato che, ai fini dell'accertamento, l'Agenzia delle Entrate ha l'onere di motivare e fornire elementi di prova per avvalorare l'attribuzione dei maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica e che, in ogni caso, i contribuenti che dichiarano ricavi o compensi inferiori a quelli previsti dai citati indicatori non sono soggetti ad accertamenti automatici.

Come chiarito nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5 del 2008, in caso di applicazione dei suddetti indicatori l'Ufficio deve in ogni caso accompagnare questi ultimi con ulteriori elementi, a prescindere dal comportamento che il contribuente terrà in sede di contraddittorio, mentre, nell'ordinario sistema di accertamento in base agli studi (con esclusivo riferimento al livello puntuale), le ulteriori incombenze di carattere probatorio da parte dell'Ufficio dipendono dall'esito del contraddittorio stesso.

Quale ulteriore sviluppo del processo di cui è dianzi cenno, in sede di revisione di 68 studi di settore, approvati con decreti del Vice Ministro dell'Economia e delle Finanze e datati 6 marzo 2008, sono stati previsti specifici indicatori di normalità economica, aventi finalità e modalità di funzionamento simili a quelli provvisori di cui all'art. 1, comma 14, della L. n. 296/2006 ed approvati con il citato D.M. 20 marzo 2007, ma con sostanziali differenze ravvisabili nel fatto che quelli provvisori:

- sono i medesimi per tutti gli studi di settore del comparto delle imprese, da un lato, e delle professioni dall'altro, mentre i nuovi indicatori sono stati specificamente elaborati per ciascuno studio di settore;
- sono stati individuati con riferimento all'intera platea dei contribuenti esercenti le attività considerate dai singoli studi di settore, mentre i nuovi indicatori sono stati specificamente enucleati per ciascun gruppo omogeneo, spesso distinguendo, all'interno del gruppo, tra i soggetti con dipendenti e quelli senza dipendenti, ovvero in funzione del luogo di esercizio dell'attività.

Come precisato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 44/E del 29 maggio 2008, i nuovi indicatori di normalità economica sono definiti con modalità dettagliate in quanto basate su una specifica analisi economica, garantendo così un grado di precisione e di

stima di gran lunga superiore a quello fornito dai precedenti indici; a ciò va aggiunto che i nuovi indicatori, in quanto definiti in sede di elaborazione dei nuovi studi di settore, formano parte integrante degli stessi.

Analizzando nel dettaglio i nuovi indici di normalità economica, occorre evidenziare che quelli introdotti per le imprese, a decorrere dal periodo d'imposta 2007, sono stati elaborati senza prevedere l'indicatore "valore aggiunto per addetto" che, nella maggior parte dei nuovi studi di settore, è stato invece utilizzato ai fini dell'analisi della coerenza economica; inoltre, non troverà applicazione nemmeno l'indicatore "redditività dei beni mobili strumentali", mentre è stato, di contro, individuato il nuovo indice "incidenza dei costi residuali sui ricavi", che mira a contrastare il fenomeno riguardante l'indicazione, in misura eccessiva, di alcune voci di costo che non entrano nella funzione di regressione (per cui risultano irrilevanti ai fini delle stime dei ricavi), ma che di fatto concorrono alla determinazione del reddito d'impresa dichiarato.

Per la maggior parte dei nuovi studi relativi alle attività professionali, approvati a decorrere dal periodo d'imposta 2007, è prevista l'applicazione alternativa degli indicatori di normalità economica relativi al "rendimento orario" ovvero al "rendimento giornaliero".

Come posto in risalto nella citata circolare n. 44/E, è da evidenziare il maggior "peso" probatorio degli indici di normalità economica introdotti nei nuovi studi di settore, approvati a decorrere dal 2007, rispetto a quelli approvati con D.M. 20 marzo 2007 che, come dianzi accennato, rivestono natura sperimentale e costituiscono "presunzioni semplici"; la stima dei maggiori ricavi o compensi effettuata tenendo conto degli indicatori di normalità economica introdotti nei nuovi studi di settore, ai sensi dell'art. 10 bis, comma 2, della L. n. 146/98, ha infatti la medesima valenza di quella derivante dalla tradizionale analisi di congruità effettuata dallo studio di settore, ferma restando, comunque, l'impossibilità da parte dell'Ufficio di procedere ad "accertamenti automatici" basati esclusivamente su tali stime, come ampiamente già rimarcato in precedenza.

3. Gli effetti dell'accertamento in base agli studi di settore e dell'adeguamento da parte del contribuente.

In via generale, va preliminarmente posta in risalto la circostanza che la finalità degli studi di settore va ricondotta, per legge, all'esigenza di rendere maggiormente efficace l'azione accertatrice; la stessa funzione generale degli studi di settore, esclude quindi, di per sé stessa, che l'adeguamento agli studi di settore o la definizione dell'accertamento in base agli stessi, prefigurino una qualche forma di "sanatoria" ovvero determinino effetti preclusivi rispetto agli ordinari poteri istruttori o accertativi esercitabili dall'Amministrazione.

Per quanto riguarda, in particolare, gli effetti degli accertamenti basati sugli studi, l'art. 70 della Legge 21 novembre 2000, n. 342, come modificato, da ultimo, dalla L. n. 311/2004 (Legge Finanziaria 2005) prevede che:

- detti accertamenti sono effettuati senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice con riferimento alle medesime o ad altre categorie reddituali, nonché con riferimento ad ulteriori operazioni rilevanti ai fini IVA;
- anche la definizione mediante adesione di un accertamento basato su studi di settore, non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice con riferimento alle categorie reddituali oggetto di adesione, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Per quanto riguarda, in particolare, l'adeguamento alle risultanze degli studi da parte del contribuente, il comma 4 bis dell'art. 10 della L. n. 146/98, inserito dal comma 17 dell'art. 1 della Legge Finanziaria 2007, con effetto dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2007, ha previsto una parziale preclusione rispetto alla possibilità di procedere ad accertamento o rettifica in via analitico – induttiva.

In dettaglio, secondo la citata disposizione:

- quale regola generale, i contribuenti che dichiarino, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori al livello di congruità e risultino anche coerenti rispetto

agli specifici indicatori di carattere economico, non possono essere oggetto di accertamento o rettifica sulla base di presunzioni semplici di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), secondo periodo, del D.P.R. n. 600/73 e all'art. 54, comma 2, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633/72, qualora l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al 40 per cento dei ricavi o compensi dichiarati;

- per il computo delle suddette soglie, si deve fare riferimento solo ai ricavi o compensi indicati alla lett. a) dello stesso art. 10, comma 4, della L. n. 146/98, vale a dire ricavi ex art. 85, comma 1, del TUIR, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e) o compensi di cui all'art. 54, comma 1, dello stesso TUIR; trattasi, in altri termini, dei ricavi e compensi che rilevano ai fini dell'individuazione del limite di applicabilità degli studi di settore, indicati nel dettaglio al precedente paragrafo 2.a.;
- in caso di rettifica sulla base di presunzioni semplici per effetto del superamento dei limiti anzidetti, nella motivazione dell'avviso di accertamento devono essere evidenziate le ragioni che inducono l'ufficio a disattendere le risultanze degli studi di settore in quanto inadeguate a stimare correttamente il volume di ricavi o compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente;
- la preclusione attinente alla ricostruzione in base a presunzioni semplici, nei termini dianzi indicati, opera sempre che le informazioni inserite dal contribuente interessato nei modelli predisposti per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, non siano viziate da irregolarità tali da rendere applicabili le specifiche sanzioni introdotte, nell'ambito dei DD.Lgs. nn. 446 e 471 del 1997, dai commi 25, 26 e 27 dello stesso art. 1 della Legge Finanziaria 2007.

4. Studi di settore e attività ispettiva.

a. L'attività ispettiva nei riguardi dei soggetti rientranti nel campo di applicazione degli studi di settore.

Da quanto evidenziato ai precedenti paragrafi, risulta evidente che l'attività ispettiva nei confronti dei soggetti rientranti nel campo di applicazione degli studi di settore non si caratterizza per sostanziali differenze rispetto a quella ordinaria; in altri termini, nei confronti di detti contribuenti, a prescindere dalla circostanza che si siano o meno adeguati alle risultanze degli studi, che siano risultati o meno incoerenti o non allineati agli indicatori di normalità economica, ovvero che siano stati o meno oggetto di accertamento in base agli studi stessi:

- potrà essere esercitata qualsiasi genere di potestà istruttoria; la disciplina in esame, infatti, non incide sulle condizioni di utilizzo dei poteri ispettivi;
- l'attività ispettiva potrà essere orientata al controllo di qualsiasi categoria reddituale e, nell'ambito di ciascuna categoria, a qualsiasi genere di componente di reddito; infatti:
 - . per i compensi da lavoro autonomo e per i ricavi derivanti dalla gestione ordinaria dell'attività d'impresa, l'eventuale ulteriore azione di accertamento non è in alcun modo preclusa;
 - . per i proventi derivanti dalla gestione finanziaria o straordinaria dell'impresa, la disciplina degli studi di settore non rileva;
- potrà essere posta in essere qualsiasi metodologia di ricostruzione delle basi imponibili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA.

Ferma restando l'incondizionata possibilità di procedere con i metodi di ricostruzione analitico e induttivo (per quest'ultimo, ovviamente in presenza di contabilità irregolare o inattendibile e di dichiarazione presentata, dal momento che l'omessa presentazione della dichiarazione rende di fatto inapplicabile la disciplina degli studi di settore), la parziale limitazione al ricorso al metodo analitico – induttivo basato su presunzioni semplici, esaminata al precedente paragrafo 3., opera, a favore dei contribuenti risultati congrui e

coerenti, con esclusivo riferimento all'azione di accertamento o di rettifica successiva al controllo in senso stesso.

Ove risulti in concreto necessario o comunque utile, la ricostruzione in sede istruttoria della base imponibile mediante il ricorso a presunzioni semplici potrà in ogni caso essere effettuata e le relative risultanze, sul piano della eventuale formulazione delle proposte di recupero a tassazione, dovranno comunque essere puntualmente portate a conoscenza del competente Ufficio, cui formalmente fa capo la verifica del superamento delle soglie indicate dalla normativa.

b. L'attività ispettiva finalizzata al riscontro degli elementi posti a base dell'applicazione degli studi di settore.

Oltre alle attività ispettive svolte per ordinarie finalità di controllo fiscale nei termini indicati al precedente sottoparagrafo a., è possibile che, nei riguardi di una o più categorie di soggetti rientranti nel campo di applicazione della relativa disciplina, si presenti, a livello generale, la necessità di intraprendere interventi volti a riscontrare dati, elementi, circostanze o situazioni che rilevano ai fini del funzionamento del particolare strumento accertativo; è quanto avvenuto, ad esempio:

- con il piano dei "controlli di veridicità", che ha a suo tempo riguardato i soggetti incoerenti ovvero che avevano indicato cause di esclusione o inapplicabilità degli studi, oltre che i soggetti che, pur essendo congrui e coerenti, avevano fatto registrare una sorta di appiattimento dell'ammontare dei ricavi e dei compensi dichiarati, allo scopo, per questi ultimi, di verificare che i dati contabili e strutturali forniti in dichiarazione fossero rispondenti alla realtà;
- con il piano coordinato degli "accessi conoscitivi" per la verifica degli elementi posti a base dell'applicazione degli studi di settore, che ha a suo tempo riguardato, tra gli altri, i soggetti che non avevano compilato, in dichiarazione, il modello riguardante gli studi di settore e, nel contempo, avevano indicato particolari motivi di esclusione, ritenuti meritevoli di approfondimento in via di fatto, oppure non avevano segnalato alcun motivo di esclusione o di inapplicabilità, pur avendo evidenziato un codice di attività e un volume d'affari per il quale era prevista l'applicabilità del relativo studio.

Appare di tutta evidenza che questo tipo di azioni di controllo non può che essere disposto a seguito di attivazione da parte degli Organi centrali deputati alla gestione della procedura, sulla base delle esigenze conoscitive e/o di riscontro o monitoraggio dagli stessi segnalate; le relative attività ispettive, che saranno di massima inquadrare nell'ambito dei controlli, sono sviluppate sulla base degli ordinari poteri istruttori richieste dalle particolari circostanze, non presentano particolari problematiche e si traducono, in sostanza, in una mera attività di "verificazione" o "rilevazione" diretta di dati materiali, contabili, strutturali o di altra natura, con riferimento alla attivazione dei competenti Organi centrali.

c. L'utilizzo degli studi di settore quale supporto all'ordinaria attività ispettiva.

In via generale e teorica, gli studi di settore possono inoltre rappresentare uno strumento d'ausilio per l'ordinaria attività ispettiva, principalmente nei riguardi dei soggetti che, di fatto, risultino rientrare nel relativo campo d'applicazione ma non si siano adeguati per qualsiasi ragione, ovvero che, pur essendo congrui, risultino, per effetto dei dati ed elementi acquisiti nel corso dell'attività stessa, non coerenti con gli indici espressivi della specifica realtà aziendale o professionale ovvero non in linea con gli specifici indicatori di normalità economica di cui al citato D.M. 20 marzo 2007 ovvero previsti per ciascuno studio a seguito del processo di revisione periodica.

Tuttavia, tanto nei confronti dei soggetti non adeguati, quanto dei soggetti che risultino congrui ma incoerenti rispetto ai dati espressivi della propria realtà ovvero non in linea con gli specifici indicatori di normalità economica, così come nei riguardi di qualsiasi altro contribuente cui possano teoricamente essere applicabili i dati, le variabili ed i calcoli di ciascuno studio, la presenza dei verificatori presso la sede d'esercizio dell'attività e la concreta ispezione documentale, possono consentire l'acquisizione di dati e elementi di

dettaglio, utilizzabili e valorizzabili in maniera più compiuta rispetto alla rappresentazione della realtà economica discendente dall'applicazione dello studio stesso, per cui appare maggiormente proficua una azione ispettiva, anche di carattere indiretto – presuntivo, fondata su altre metodologie, corrispondenti a quelle generalmente adottate nei riguardi di tutte le imprese di minori dimensioni e dei lavoratori autonomi.

CAPITOLO 10

ELUSIONE FISCALE E INTERPOSIZIONE FITIZIA

1. L'elusione fiscale.

a. Introduzione. L'evoluzione giurisprudenziale in tema di elusione.

L'attività ispettiva fiscale, condotta con le diverse metodologie di controllo che si sono in precedenza esposte, può condurre normalmente all'individuazione di comportamenti evasivi che si concretizzano, in sostanza, nella palese violazione alle norme fiscali da cui consegue la diretta inadempienza del contribuente rispetto all'obbligazione tributaria, pur in presenza dei presupposti di quest'ultima.

Tuttavia, il mancato assolvimento degli obblighi fiscali può essere conseguenza anche di condotte finalizzate ad evitare lo stesso perfezionamento dei presupposti d'imposta e quindi l'insorgenza della relativa obbligazione; la previsione legale, in tale contesto, non viene violata ma semplicemente aggirata, sfruttando in maniera strumentale le lacune inevitabilmente esistenti nel sistema ovvero creando una situazione di divergenza fra sostanza economica e forma giuridica.

In questo caso, si parla comunemente di "elusione fiscale".

Al fine di contrastare condotte del genere, che comunque comportano una illegittima sottrazione agli adempimenti fiscali, la soluzione generalmente adottata nella maggior parte degli ordinamenti consiste nel conferire normativamente all'Autorità fiscale la facoltà di disconoscere gli effetti di una certa operazione qualora risulti che il fine a questa sotteso sia riconducibile esclusivamente ad un indebito risparmio d'imposta e riquilificando la fattispecie allo scopo di ricondurla a quella rientrante nelle disposizioni ritenute eluse.

L'ordinamento nazionale non contempla una norma che contenga, in via generale, una simile previsione; conseguentemente, si è, a vario titolo, cercato di contrastare l'elusione sul piano dell'interpretazione ovvero della ricostruzione giuridica di una fattispecie, ricorrendo:

- a specifiche disposizioni dettate per singoli tributi, quale, principalmente, l'art. 20 del Testo Unico dell'Imposta di Registro, a mente del quale l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente; tale soluzione, peraltro, sconta il limite di far discendere un principio generale da una norma espressamente stabilita per un ben preciso settore impositivo;
- in alternativa, a discipline proprie del diritto civile, quali il contratto in frode alla legge o la simulazione, rispetto alle quali, però, le regole generali richiederebbero una preventiva pronuncia del giudice per la declaratoria di nullità o di inefficacia del contratto;
- quale ulteriore soluzione, alla ricostruzione dei negozi giuridici o dei contratti ritenuti potenzialmente elusivi, ovvero dei loro reciproci collegamenti, al fine di farne emergere gli effetti giuridici sostanziali, al di là di quelli meramente formali; tale ultimo approccio, peraltro, deve essere valutato alla luce della obiettiva constatazione che manca una apposita disposizione di legge che, in via generale, permetta di disapplicare le fattispecie normative in nome della sostanza.

A quest'ultimo, specifico proposito, sebbene l'assenza di un generale potere dell'Amministrazione finanziaria di riquilificare i contratti così come posti in essere dalle parti, in difetto di norme che specificamente lo prevedano, sia stata in passato affermata più volte dalla giurisprudenza di legittimità, nel recente periodo proprio quest'ultima ha assunto posizioni diverse e fortemente innovative, peraltro progressivamente approfondite ed affinate.

Significativa, in tal senso, è la sentenza della Corte di Cassazione – sezione tributaria – n. 7457 del 18 dicembre 2002, riferita all'IVA, in cui è stato affermato che l'Amministrazione finanziaria ben può valutare la complessiva portata di contratti, pur con contenuto differente ed intervenuti fra soggetti formalmente diversi, sostenendo l'esistenza di una interdipendenza funzionale tra gli stessi tale da condurre ad effetti sostanziali soggetti ad applicazione dell'IVA, con la conseguenza che spetta al giudice accertare, attraverso l'interpretazione dei contratti medesimi e con riguardo al loro eventuale collegamento in funzione degli interessi economici concretamente perseguiti dalle parti, la configurabilità di una causa unitaria dei contratti, con effetti ai fini dell'individuazione del regime fiscale applicabile.

Ancora la stessa Corte di Cassazione, con la sentenza n. 12353 del 9 marzo 2005, ha riconosciuto il potere dell'Ufficio finanziario di accertare la sussistenza dell'eventuale simulazione di un contratto in grado di pregiudicare il diritto dell'Amministrazione alla percezione del giusto tributo, senza la necessità di un preventivo giudizio civile di simulazione, spettando poi al giudice tributario, in caso di contestazione, il potere di controllare “*incidenter tantum*”, attraverso l'interpretazione del negozio ritenuto simulato, l'esattezza di tale accertamento, al fine di verificare la legittimità della pretesa tributaria.

Nella sentenza, anch'essa riguardante l'IVA, la Suprema Corte ha:

- da un lato, richiamato altre precedenti decisioni (quali le nn. 11676 del 5 agosto 2002, 18048 del 18 dicembre 2002 e 11424 del 12 novembre 1998) in cui era stato già affermato il citato principio;
- dall'altro, chiarito che l'affermazione generale, peraltro sostenuta dalla stessa Cassazione in precedenti sentenze, secondo la quale il potere dell'Amministrazione finanziaria di riqualificare i contratti può essere riconosciuto solo in presenza di espresse previsioni normative in tal senso, vale solo per le "operazioni elusive" in senso proprio, che devono essere tenute distinte da quelle "simulate", nelle quali proprio la simulazione assoluta del negozio rende impossibile, per mancanza del negozio da verificare, la valutazione della natura e/o degli effetti dell'atto.

In maniera ancor più innovativa si è espressa la Corte di Cassazione con le sentenze n. 20398 del 29 aprile 2005, n. 22932 del 25 ottobre 2005 e n. 28016 del 26 ottobre 2005, riguardanti le cosiddette operazioni di *dividend washing*, più avanti accennate; in particolare:

- con le prime due sentenze dianzi citate, è stata in estrema sintesi ritenuta – ancorché, per espressa ammissione della stessa Corte, in contrasto con la precedente posizione assunta in passato dalla medesima – la nullità delle operazioni contrattuali in parola per assoluta mancanza di causa, rilevabile dall'assenza dello scopo economico, affermandosi nel contempo il principio per cui l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre la nullità dei contratti stipulati dal contribuente per "abuso di diritto", vale a dire per l'abusiva utilizzazione di norme a scopi impropri, con la conseguenza che il giudice può e deve ritenere nulle, appunto per difetto di causa, le operazioni in argomento;
- con la terza sentenza in precedenza menzionata, è stato ribadito il principio in base al quale la stessa Amministrazione finanziaria è legittimata a dedurre la simulazione assoluta o relativa dei contratti o la loro nullità in frode alla legge ex art. 1344 c.c., in quanto le disposizioni tributarie assumono il carattere di "norme imperative poste a tutela dell'interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche" e ciò a prescindere dal fatto che, nel sistema tributario, esista una clausola generale antielusiva.

Questo sviluppo giurisprudenziale è stato notevolmente influenzato dalle posizioni assunte dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea che, come evidenziato anche nel successivo sottoparagrafo c., in diverse sentenze ha ripetutamente affermato l'esistenza nel diritto comunitario del principio della irrilevanza fiscale degli atti posti in essere per “abuso del

diritto”, nozione, questa, che prescinde da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di una operazione.

Sulla base di una sostenuta diretta applicazione di tale principio nell’ordinamento nazionale e quindi della sua validità non solo in relazione a norme comunitarie, ma anche a norme interne, la Corte di Cassazione, spingendosi ancora oltre nell’evoluzione giurisprudenziale intrapresa sull’argomento, ha:

- con la sentenza n. 21221 del 19 settembre 2006, affermato il principio secondo cui, in forza del diritto comunitario, non sono opponibili all’Amministrazione finanziaria gli atti che costituiscano “abuso del diritto”, aggiungendo che tale principio trova applicazione in tutti i settori dell’ordinamento tributario, ivi compresa l’imposizione diretta; la sentenza, peraltro, pone in evidenza la necessità di riconoscere comunque la liceità dell’obiettivo della minimizzazione del carico fiscale, evidenziando che il ricorso a clausole generali non deve, a sua volta, rappresentare uno strumento di elusione del principio di legalità e di difesa del contribuente in materia fiscale;
- con la sentenza n. 22023 del 13 ottobre 2006, sostenuto la potestà del Fisco di negare rilevanza alle operazioni elusive in virtù di una clausola antielusiva di carattere generale, esistente nel nostro ordinamento per effetto dei principi comunitari in tema di abuso del diritto;
- con la sentenza n. 25612 del 1° dicembre 2006, stabilito che l’Amministrazione finanziaria ben può disattendere, perché ritenuta elusiva, la delibera assunta da una società incorporata che determini la distribuzione di utili ai soci in violazione dell’art. 2502 c.c., ancorché tale delibera non sia stata impugnata da alcuno e dunque sia, sotto il profilo civilistico, efficace;
- con le sentenze nn. 8772 e 10257 in data 16 gennaio 2008, concluso che non hanno efficacia nei confronti dell’Amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano “abuso del diritto”, cioè che si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale, incombendo sul contribuente l’onere di fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti, di carattere sostanziale e concreto e non meramente marginale o teorico;
- con la sentenza n. 21170 del 29 maggio 2008, ribadito che non è precluso all’Amministrazione finanziaria, che si faccia carico di giustificare coerentemente il proprio assunto sulla scorta delle risultanze acquisite, procedere alla riqualificazione dei contratti sottoscritti dal contribuente, per farne valere la simulazione ed assoggettarli ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello altrimenti applicabile, ponendo in ulteriore risalto che l’evoluzione della giurisprudenza della stessa Corte di Cassazione è nel senso del riconoscimento di una clausola antielusione di matrice comunitaria di generale valenza, immanente nell’ordinamento.

Appare di tutta evidenza come questa evoluzione giurisprudenziale abbia radicalmente innovato rispetto alle tradizionali impostazioni relative all’elusione fiscale, finendo in buona sostanza per ribaltare l’ottica dei rapporti “elusione/norma legislativa”, nel senso che le singole disposizioni antielusive non vengono più invocate solo come una eccezione ad una regola, ma come mero sintomo dell’esistenza di una regola.

Purtuttavia, nel quadro dell’attività ispettiva il ricorso a categorie giuridiche di carattere generale, quali quelle, menzionate nelle sentenze dianzi richiamate, della “simulazione”, della “causa contrattuale”, dell’“abuso del diritto”, della “imperatività delle norme tributarie”, deve essere sempre valutato con particolare prudenza ed equilibrio e circoscritto a casi in cui la finalizzazione elusiva delle diverse operazioni negoziali poste in essere dalle parti, così come il conseguente mancato assolvimento degli obblighi tributari, emergano in maniera palese sulla base di un complesso di elementi probatori, anche di carattere indiziario, che permettano di supportare motivatamente le proposte di recupero a tassazione formulate, anche con riferimento alla generale possibilità di ricostruire la base

imponibile sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti della falsità, incompetenza o inesattezza della dichiarazione.

In queste circostanze, l'esposizione del percorso logico – argomentativo applicato alle diverse operazioni negoziali prese in considerazione, deve essere caratterizzata da particolare chiarezza, consequenzialità ed organicità, evitando che nella motivazione dei rilievi formulati possano ravvisarsi profili di illogicità o arbitrarietà.

Del resto, la stessa Corte di Cassazione, con la sentenza n. 25374 del 21 maggio 2008, ha chiarito che l'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica incombe sull'Amministrazione finanziaria, che non può certamente limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma deve individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di un reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta, secondo la stessa logica dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73, che sarà oggetto d'esame al successivo paragrafo.

b. L'elusione nelle imposte sui redditi.

(1) L'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73.

Il disconoscimento di operazioni caratterizzate da finalità elusive, appare senz'altro più agevole ove sussistano espresse previsioni normative che lo consentano.

Nell'ordinamento tributario nazionale, la norma anti-elusiva di maggiore applicabilità, sia pure limitatamente a talune specifiche fattispecie e con riferimento al solo settore delle imposte sui redditi (oltre che dell'IRAP, secondo le regole generali di quest'ultimo tributo), è l'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73, introdotto in quest'ultimo testo dall'art. 8, comma 1, del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, in sostituzione del previgente art. 10 della Legge 29 dicembre 1990, n. 408, che ha rappresentato storicamente il primo esempio di disposizione dichiaratamente finalizzata a contrastare l'elusione, con riferimento ad una gamma diversificata di operazioni.

La disposizione recita, testualmente, al primo e secondo comma, rispettivamente, che:

- “sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati fra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti”;
- “l'Amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione”.

Condizione fondamentale per l'esercizio del potere amministrativo di disconoscimento è che non sia possibile riscontrare, nell'operazione concretamente posta in essere, una logica economica; tale condizione deve sussistere nel momento in cui l'operazione stessa viene realizzata e la sua effettiva ricorrenza deve essere valutata con riferimento specifico alle caratteristiche del singolo contribuente interessato.

Il concetto di “aggiramento” richiamato dalla norma, implica la ricorrenza di uno stratagemma adottato rispetto alle varie soluzioni previste e/o tollerate dall'ordinamento, mentre il carattere “indebito” del risparmio d'imposta presuppone invece che sia ravvisabile una “disapprovazione” del sistema rispetto al risultato concretamente conseguito e comporta quindi che vi sia la violazione di un divieto esplicito o latente nel sistema stesso.

Secondo le indicazioni della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 62 del 28 febbraio 2002, l'operazione è elusiva quando conduce ad un risparmio fiscale “patologico”, che si configura allorché questo discenda da un “abuso che il contribuente faccia della legislazione vigente al fine di sfruttarne lacune o difetti e così ottenere risultati che (anche se formalmente legittimi) contrastano con il sistema nel suo complesso”.

Dal punto di vista oggettivo, la disposizione si applica non tanto alla singola operazione di per sé considerata, quanto a un'insieme di atti, fatti o negozi, anche collegati fra loro, a condizione che, a mente del comma 3 del citato art. 37 bis, nel comportamento del contribuente sia ravvisabile almeno una delle seguenti operazioni:

- trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
- conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;
- cessioni di crediti;
- cessioni di eccedenze d'imposta;
- operazioni di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 1 del D.Lgs. 6 novembre 2007, n. 199, il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società;
- operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'art. 81 (dopo il D.Lgs. n. 344/2003, art. 67), comma 1, lettere c), c bis) e c ter) del TUIR; il riferimento alle "classificazioni di bilancio" attinenti ai beni ed ai rapporti di cui all'attuale art. 67, comma 1, lettere c), c bis) e c ter), del TUIR, è stato introdotto dal D.Lgs. n. 344/2003, istitutivo dell'IRES, in relazione alle particolari disposizioni in tema di *participation exemption*, esaminate nel documento "Linee guida per il riscontro analitico – normativo di singole componenti e di specifici aspetti del reddito d'impresa", unito alla presente Istruzione;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'art. 117 TUIR; anche queste ultime operazioni sono state inserite nell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73 dal decreto istitutivo dell'IRES, come integrato dal relativo correttivo (D.Lgs. n. 247/2005) con riferimento al nuovo regime del consolidato fiscale;
- particolari operazioni di rilievo internazionale, quali, segnatamente:
 - . per effetto dell'integrazione apportata dall'art. 2 del D.Lgs. n. 344/2003, poi modificata dall'art. 18, comma 2, del D.Lgs. n. 247/2005, pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26 quater dello stesso D.P.R. n. 600/73, effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti nell'Unione Europea;
 - . per effetto dell'integrazione apportata dall'art. 1, comma 65, della L. n. 296/2006, poi modificata dall'art. 1, comma 84, della L. n. 244/2007, pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ex art. 2359 c.c., una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al D.M. emanato ai sensi dell'art. 168 bis del TUIR, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria e penitenziale.

L'inopponibilità fiscale dell'operazione ed il conseguente disconoscimento del vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, che lasciano comunque impregiudicata la validità civilistica degli atti compiuti, danno luogo alle seguenti fasi procedurali:

- preventiva e motivata richiesta di chiarimenti al contribuente, che questo deve presentare per iscritto entro 60 giorni dal ricevimento;
- successiva emanazione di un avviso di accertamento per le imposte o le maggiori imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto di quelle dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione, specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente;

- iscrizione a ruolo di dette imposte o maggiori imposte, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale;
- possibilità per i soggetti diversi da quelli nei cui confronti opera il disconoscimento, di richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti dichiarati inopponibili all'amministrazione.

È appena il caso di evidenziare che il procedimento dianzi descritto riguarda esclusivamente la fase accertativa e non influisce sulla formulazione, a seguito dell'attività ispettiva, delle proposte di recupero a tassazione basate sul ricorso all'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73.

Da evidenziare, altresì, che il comma 8 dell'articolo in rassegna, stabilisce che le norme tributarie specificamente rivolte a contrastare singoli comportamenti elusivi (in genere mediante la limitazione di deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento), possono essere disapplicate a condizione che il contribuente dimostri che, nella particolare fattispecie, non poteva verificarsi alcun effetto elusivo.

(2) Le “valide ragioni economiche”.

Ai fini della concreta applicazione della disposizione in argomento, appare evidente che la maggiore difficoltà è rappresentata dalla necessità di dimostrare l'assenza di “valide ragioni economiche”, che, nell'opera di ricostruzione di un determinato comportamento potenzialmente elusivo, si presenta, necessariamente, successivamente all'individuazione degli obblighi o divieti tributari aggirati e delle riduzioni di imposta o dei rimborsi indebitamente ottenuti.

Appare evidente che, a differenza di questi ultimi due aspetti, la valide ragioni economiche non sono, di per sé stesse, suscettibili di prova, diretta o indiretta, ma solo di valutazione, da rapportare in concreto alle scelte operate dall'imprenditore che, sebbene discrezionali, possono essere considerate con riferimento a parametri oggettivi espressione di canoni di normale gestione aziendale.

Ed è proprio il riferimento alla “normalità” ovvero alla “anormalità” di una certa operazione e delle modalità con cui è stata posta in essere, che può essere di ausilio nella valutazione della ricorrenza o meno di valide ragioni economiche, nel senso che queste ultime potrebbero risultare, in concreto, insussistenti ogni volta la condotta posta in essere dal contribuente, produttiva di un vantaggio fiscale, risulti insolita ovvero inutilmente complessa, articolata e/o dispendiosa, soprattutto se comparata con altri strumenti negoziali a disposizione dell'imprenditore che, nel caso specifico, gli avrebbero permesso di pervenire al medesimo risultato economico in maniera più semplice, fluida e spedita.

In altri termini, se appare possibile considerare le valide ragioni economiche presuntivamente sussistenti in tutti i casi in cui il contribuente impronti le proprie scelte, di qualsiasi genere, a ragioni strumentali al conseguimento di un qualsivoglia risultato, tale presunzione viene meno quando detta strumentalità risulti esclusivamente preordinata al conseguimento di un beneficio fiscale e, nel contempo, determini una artificiosità ed una complessità dell'operazione priva di reali e concreti fondamenti pratici ovvero, a maggior ragione, causa di inutile dispendio di risorse, giustificabili solo alla luce del beneficio fiscale stesso.

Risulta chiara la difficoltà di fornire indicazioni di maggior dettaglio, soprattutto considerando che l'elusione deve essere ben distinta dal legittimo risparmio d'imposta, che discende dalla piena e legittima libertà del contribuente di scegliere, fra i diversi comportamenti consentiti dall'ordinamento fiscale, quello meno oneroso.

Del resto, la stessa Corte di Giustizia Europea ha avuto occasione di affermare che, per accertare se una certa operazione sia elusiva, le Autorità nazionali non possono

limitarsi ad applicare criteri predeterminati, dovendo rapportare la relativa valutazione alle caratteristiche di ogni caso concreto.

In linea generale e quali ulteriori indicazioni di orientamento, si evidenzia che, anche in presenza di operazioni particolarmente macchinose o, a maggior ragione, anomale, tali da poter far presumere una esclusiva finalizzazione di carattere fiscale, la valutazione circa la sussistenza o meno di valide ragioni economiche non può prescindere dal considerare se, nel caso specifico, le operazioni stesse trovino ragione in qualsiasi interesse economico, anche potenziale o differito nel tempo, tenuto conto delle particolari dinamiche del mercato in cui l'impresa opera e delle caratteristiche di questa, nonché se le medesime operazioni siano, tra l'altro:

- state poste in essere non già per perseguire vantaggi, bensì per limitare o contenere fenomeni economici regressivi e rischi d'impresa;
- riconducibili a situazioni conflittuali, criticità o problematiche interne o esterne, di vario genere, per la cui sistemazione o soluzione l'imprenditore abbia comunque un interesse;
- riferibili alla necessità di limitare o contenere gli effetti dannosi conseguenti ad un deterioramento dei rapporti fra soci, tale da condizionare i presupposti di efficienza ed economicità dell'impresa;
- collegabili alla necessità di un ricambio generazionale, ovvero alla finalità di pervenire ad una maggiore dinamicità ed innovazione, anche attraverso una rappresentanza professionalmente più avanzata e più incline ai rischi d'impresa.

Appare di tutta evidenza come, per acquisire adeguata cognizione di contesti del genere, complessi e strutturati, sia necessario non solo l'esame ragionato di ogni genere di documentazione disponibile che possa risultare utile a comprendere natura e finalità delle operazioni, ma, soprattutto, uno specifico confronto con il contribuente.

c. L'elusione fiscale nell'IVA.

Già nell'ambito del precedente sottoparagrafo a. si è fatto riferimento ad alcuni interventi della Corte di Cassazione che si sono espressi in tema di elusione nell'ambito della disciplina IVA; sull'argomento, importanti indicazioni sono contenute nella sentenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea 21 febbraio 2006, resa nell'ambito della causa C-255/2002, in base alle quali è stata emanata la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 13 dicembre 2007, n. 67/E, contenente note di commento in parte riprodotte nel presente paragrafo.

La sentenza si è espressa in ordine al caso di un istituto bancario inglese che intendeva effettuare lavori di costruzione di alcuni immobili su terreni di proprietà o in locazione.

Essendo la maggior parte delle proprie prestazioni attive (servizi bancari e finanziari) esenti da IVA, lo stesso istituto avrebbe potuto recuperare, sui lavori ad esso fatturati direttamente, soltanto una parte minima dell'imposta assolta sugli stessi (meno del 5 per cento); di conseguenza l'istituto bancario ha elaborato un piano che gli ha consentito, attraverso una serie di operazioni che coinvolgevano diverse società controllate (alle quali l'istituto medesimo forniva la relativa provvista), di recuperare in pratica l'intera IVA assolta a monte per i predetti lavori di costruzione.

In sostanza, mediante una serie di contratti e di subappalti, i predetti lavori sono stati affidati dall'istituto bancario a società controllate operanti in regime di imponibilità e con diritto alla detrazione e da queste – a loro volta – affidati a terzi costruttori indipendenti; tuttavia, il pagamento dei lavori è risultato imputabile (ai diversi livelli) allo stesso controllante, il quale in sostanza finanziava l'operazione complessiva attraverso la concessione di prestiti alle proprie controllate.

L'amministrazione finanziaria del Regno Unito ha contestato ai predetti soggetti di aver posto in essere le diverse operazioni al solo fine di recuperare l'intero importo dell'IVA

relativa ai predetti lavori, sostenendo che l'analisi delle operazioni nel loro complesso dimostrava che, nella sostanza, era stato l'istituto bancario ad ottenere prestazioni edilizie direttamente dai costruttori indipendenti e, quindi, lo stesso poteva recuperare l'IVA solo nella misura della sua ordinaria percentuale di recupero.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, pur riconoscendo, in capo al soggetto passivo, il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale, ha affermato che, nel settore IVA, si integra un comportamento abusivo, quando "le operazioni controverse ..., nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI Direttiva e della legislazione nazionale che la traspongono" siano idonee a "procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni".

In particolare, la Corte ha precisato che permettere ad un soggetto passivo di detrarre la totalità dell'IVA assolta a monte laddove, nell'ambito delle sue normali operazioni commerciali, nessuna operazione conforme alle disposizioni del sistema delle detrazioni contenute nella VI Direttiva o nella legislazione nazionale che le traspongono glielo avrebbe consentito (o glielo avrebbe consentito solo in parte), sarebbe contrario al principio di neutralità fiscale; il sistema delle detrazioni previsto dalla VI Direttiva infatti "intende sollevare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche" e a tal fine garantisce "la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tale attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA".

In merito, è ulteriormente precisato che affinché si integri un comportamento abusivo, "deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale".

La Corte, infine, si è espressa in merito alle conseguenze derivanti dall'integrazione di un comportamento abusivo, come sopra identificato, affermando che, in tal caso, "le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato".

Appare evidente l'estremo interesse che le affermazioni dianzi riportate, rivestono per le Amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri dell'Unione Europea, ivi comprese quelle impegnate nell'attività propriamente ispettiva.

La Corte di Giustizia ha, infatti, evidenziato con chiarezza che il contrasto ad ogni possibile frode, evasione ed abuso è obiettivo non solo riconosciuto, ma anche promosso dalla VI Direttiva CE e, pur in assenza, nell'ambito dell'ordinamento comunitario, di una disciplina positiva di tali fattispecie, deve ravvisarsi – nel sistema dell'IVA – l'esistenza di una clausola generale antiabuso posta a tutela proprio di tale obiettivo di interesse generale; questo principio, seppur non espressamente richiamato nel diritto positivo, deve essere riconosciuto come immanente nel sistema della VI Direttiva, le cui disposizioni devono quindi essere interpretate nel senso che ostano alla adozione di comportamenti abusivi, come definiti dalla Corte.

In merito, è appena il caso di rimarcare che alla Corte di Giustizia è riservato in via esclusiva il potere di interpretare in via pregiudiziale le norme comunitarie; in altri termini, l'interpretazione di una norma di diritto comunitario, resa dalla Corte di Giustizia nell'ambito delle proprie attribuzioni, chiarisce e precisa il significato e la portata della norma stessa, quale deve o avrebbe dovuto essere intesa ed applicata dal momento della sua entrata in vigore.

Una sentenza della Corte che precisi il significato di una norma comunitaria, determinandone ampiezza e contenuto – come quella dianzi esaminata – viene quindi ad integrare e costituisce un tutt'uno con la norma interpretata ed ha la stessa immediata efficacia con riguardo agli ordinamenti nazionali di quest'ultima.

L'accertata esistenza da parte dei giudici comunitari di una clausola generale antiabuso immanente nel sistema della VI Direttiva, che consente di perseguire determinati

comportamenti dei contribuenti nell'ambito della realizzazione di un obiettivo di carattere generale dato dalla lotta alle frodi e agli abusi, fa sì che la stessa integri il contenuto della Direttiva medesima e risulti, quindi, anch'essa direttamente applicabile negli ordinamenti nazionali.

Del resto, le indicazioni in precedenza riportate sono già state recepite dalla giurisprudenza nazionale.

La Corte di Cassazione, nella sentenza n. 10352 del 5 maggio 2006, ha riprodotto i principi espressi dalla Corte di Giustizia nella causa C-419/2002, emessa il 21 febbraio 2006 ed avente tenore sostanzialmente analogo a quella dianzi esaminata, affermando tra l'altro che "... con riferimento all'ordinamento comunitario, con la recentissima pronuncia del 21 febbraio 2006, nella causa C-419/2002, la Corte di Giustizia delle Comunità europee ha chiarito che la VI Direttiva CEE n. 77/388/CEE, direttamente applicabile in quello nazionale, aggiunge alla tradizionale bipartizione dei comportamenti tenuti dai contribuenti in tema di IVA, fra quello fisiologico e quello patologico (proprio delle frodi fiscali), il primo idoneo a consentire una piena detraibilità dell'imposta assoluta ed il secondo la sua assoluta indetraibilità, una sorta di *tertium genus*, in dipendenza del comportamento abusivo ed elusivo del contribuente, comportante il recupero dell'IVA detratta e l'eventuale rimborso in favore del soggetto che abbia posto in essere l'operazione elusiva; ...pertanto, nell'ordinamento comunitario e, quindi, anche in quello interno deve considerarsi vigente il principio di indetraibilità dell'IVA (art. 17 della citata direttiva n. 77/388/CEE) assoluta in corrispondenza di comportamenti abusivi, volti cioè a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni economiche che, perciò, risultano eseguite in forma solo apparentemente corretta ma, in realtà, sostanzialmente elusiva".

d. Principali tecniche elusive e indicazioni per l'attività ispettiva.

L'elusione fiscale è una fenomenologia dinamica, in continuo divenire, che si adatta alle norme, sia fiscali che di altra natura, ai rispettivi collegamenti, alle modifiche introdotte nel tempo, agli inevitabili profili di incertezza applicativa delle stesse, con la conseguenza che non appare possibile determinare modelli predefiniti; a solo titolo di indirizzo ed orientamento si forniscono di seguito, alcune indicazioni sulle più diffuse tecniche elusive, con l'avvertenza che non si tratta in alcun modo di una elencazione esaustiva e rinviando per analoghe indicazioni relative ai fenomeni elusivi di rilevanza internazionale alla Parte VI della presente istruzione:

- *operazioni negoziali, fra loro strumentalmente collegate, che mirano a posizionare il risultato complessivo nell'area di minore incidenza fiscale, celando assetti contrattuali sostanziali diversi gravati da un maggior carico tributario.*

Un esempio di tale tecnica, può essere individuato nel particolare schema cui si è fatto cenno al precedente sottoparagrafo c., preso in considerazione nella sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in tale contesto esaminata.

Sistemi del genere possono essere operativamente individuati, essenzialmente, attraverso approcci di carattere analitico – induttivo e, in particolare, attribuendo, in maniera adeguatamente argomentata e motivata, il giusto “peso” indiziario a una serie di circostanze di fatto, di cui sia acquisita piena e chiara cognizione, da valorizzare quali presunzioni gravi, precise e concordanti, fra cui, ad esempio:

- . la particolare macchinosità dell'operazione negoziale posta in essere e dei collegamenti fra diverse figure contrattuali nell'ambito della stessa, tale da configurarne una generale e complessiva anomalia, soprattutto se accompagnata dall'assenza, nella documentazione contabile o di altro genere delle parti interessate, di chiari elementi esplicativi delle finalità e delle modalità dell'operazione;
- . la riscontrata ricorrenza di un comune interesse delle parti a minimizzare il complessivo carico fiscale gravante sull'operazione;

- . la verificata diversità del concreto e sostanziale assetto giuridico conseguente all'operazione rispetto a quello formalmente configurato dalle parti, attraverso il collegamento fra più schemi negoziali di per sé stessi non necessari per la realizzazione dell'obiettivo sostanziale dell'operazione medesima;
- *operazioni negoziali che, pur poste in essere fra soggetti formalmente distinti ed avendo finalità apparentemente contrapposte fra questi, corrispondono ad un unico centro decisionale, riferibile a posizioni soggettive che, di fatto, non sono in conflitto d'interesse e sono in realtà funzionalmente collegate fra loro.*

Fenomeni elusivi riconducibili a tale ultimo sistema, in particolare, possono agevolmente essere realizzati attraverso la costituzione di strutture societarie o imprenditoriali formalmente separate ma di fatto riconducibili ai medesimi soggetti, operanti in settori economici affini o complementari, che, ponendo in essere, fra loro, una serie di operazioni commerciali, finanziarie ovvero, spesso, aventi ad oggetto prestazioni di servizi, formalmente corrispondenti ad effettive esigenze economiche, ma in realtà gestite "a ragion veduta" dall'unico e comune centro decisionale, riescono a "spostare" i flussi reddituali in maniera tale da minimizzare l'onere tributario complessivamente gravante sulle strutture stesse.

Anche sistemi del genere, come quelli di cui al precedente alinea, possono essere individuati muovendo da una approccio analitico – induttivo, pervenendo alla formulazione di un quadro complessivo avente valenza indiziaria grave, precisa e concordante, che permetta, ad esempio, di sostenere motivatamente:

- . l'accertata riconducibilità delle strutture interessate, al di là dell'inesistenza di formali vincoli di controllo o collegamento, alla stessa o alle stesse persone, che ne hanno di fatto la direzione effettiva, con conseguente assenza di un reale "conflitto di interessi" fra le medesime;
- . l'esistenza di operazioni prive di un effettivo interesse economico o che avrebbero potuto essere realizzate in maniera più congrua o vantaggiosa con altre soluzioni, dalle quali è conseguito un abbattimento di ricavi o proventi ovvero un aumento di costi od oneri per una o più delle società interessate;
- . la presenza di posizioni fiscali diverse e "asimmetriche" fra le diverse società, come nel caso in cui una sia in forte perdita o benefici di particolari agevolazioni ed un'altra sia in utile, ovvero in cui una presenti un significativa posizione debitoria ai fini IVA;
- . il conseguente effetto di riduzione del carico fiscale, ai fini delle imposte sui redditi e/o dell'IVA, nei riguardi dell'impresa con risultati positivi o comunque tassabili ovvero di quella con una consistente IVA a debito;
- . l'assenza, nell'ambito della documentazione contabile ed extracontabile delle società interessate, di riferimenti oggettivi tali da evidenziare in maniera chiara natura, finalità e modalità delle predette operazioni.

Rientrano in questa generale categoria, anche le *manovre attuate sui prezzi di trasferimento interni (transfer pricing interno)*, adottate da società controllanti o collegate, che cedono merci o beni immateriali a controllate o consociate beneficiarie di agevolazioni territoriali ovvero che presentano perdite fiscali, ad un prezzo inferiore al valore normale così come definito dall'art. 9 del TUIR, allo scopo di realizzare una contrazione dell'utile per l'impresa cedente e di "gonfiare" quello dell'impresa cessionaria che, in quanto agevolata o in perdita, non paga imposte o le paga in misura notevolmente inferiore.

La casistica risulta presa in esame nella circolare n. 53/E del 26 febbraio 1999 del Dipartimento delle Entrate del Ministero delle Finanze, nell'ambito di uno studio relativo, tra l'altro, alle fenomenologie elusive poste in essere dalle società di capitali, in cui si osserva che, in quanto per le imprese nazionali non appare possibile applicare la

norma sul *transfer pricing* di cui all'art. 110, comma 7, TUIR, operante solo per i rapporti fra imprese ubicate in Paesi diversi e che per la fattispecie in trattazione non risulta parimenti applicabile la clausola antielusiva generale di cui all'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73, le eventuali contestazioni possono essere fondate sull'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/73, configurando maggiori ricavi di quelli dichiarati dall'impresa che ha interesse a ridurli sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, ovvero sull'art. 37, comma 3, dello stesso D.P.R. n. 600/73 in tema di interposizione fittizia (più avanti esaminato) per attribuire all'impresa cedente la quota di reddito dichiarata da quella cessionaria, oppure, ancora, adottando la soluzione alternativa consistente nel ricostruire l'operazione come negozio misto di vendita e donazione, con ripresa a tassazione della differenza.

Secondo le più recenti indicazioni della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 72/E del 21 dicembre 2007, emanata in tema di *tonnage tax*, ai casi in esame può essere applicata la disciplina relativa al valore normale delle cessioni di beni e prestazioni di servizio, ex art. 9 del TUIR; in particolare nella citata circolare è affermato che "la nozione di gruppo rilevante ai fini del *transfer pricing interno* è molto più ampia di quella rilevante ai fini della *tonnage tax*. L'art. 10 del decreto (D.M. 23 giugno 2005, *n.d.r.*), infatti, con ampia e generica formulazione, estende il proprio ambito operativo a tutte le ipotesi di controllo, diretto e indiretto. Più precisamente, il gruppo rilevante ai fini dell'applicazione della disciplina sul valore normale sarà formato da tutte le società, sia in *tonnage tax* che non, tra cui intercorre, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c. (i.e. controllo di diritto, di fatto e contrattuale)";

- *operazioni di trasferimento occulto di materia imponibile da un contribuente all'altro, principalmente ponendo in essere alcune particolari operazioni di finanziamento fra imprese che, in realtà, celano distribuzioni improprie di utili.*

Rientrano in questa categoria:

- . la cosiddetta *thin capitalization*, o sottocapitalizzazione, consistente, in genere, nella concessione di un finanziamento fittizio da parte di una società mutuante nei confronti di una mutuataria, dalla prima controllata, che risulta elusivo in quanto – nonostante le risorse finanziarie avrebbero potuto essere messe a disposizione della seconda per mezzo di un conferimento di capitale – si perviene in tal modo alla deducibilità degli interessi passivi in capo alla mutuataria e al trasferimento di utili alla società mutuante estera.

Tale pratica risulta fortemente contrastata nel TUIR riformato dal D.Lgs. n. 344/2003 istitutivo dell'IRES e dalle modifiche e integrazioni successivamente apportate; al riguardo, per approfondimenti di rinvia al documento "**Linee guida per il riscontro analitico – normativo delle principali componenti e di specifici aspetti del reddito d'impresa**", unito alla presente circolare;

- . le altre *operazioni di prestito infragruppo*, che possono rappresentare l'occasione per un improprio trasferimento di redditi da una impresa all'altra, specialmente quando il prestito viene remunerato ad un tasso eccessivo ovvero, al contrario, a un tasso sensibilmente inferiore a quello normalmente praticato;
- . la *concessione di azioni in usufrutto e l'acquisto di azioni proprie*, attraverso le quali può essere realizzato il trasferimento di utili societari in capo ai soci senza dover sopportare il carico fiscale normalmente previsto per l'ordinaria distribuzione di dividendi;
- *operazioni che sfruttano l'asimmetria esistente fra il sistema di tassazione dei dividendi e quello di deducibilità delle minusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni.*

Rientrano in questo sistema le operazioni cosiddette di *dividend washing* che, molto diffuse negli anni '80, hanno assunto innovativi profili di pericolosità per effetto delle forme di parziale esenzione sulle cessioni di partecipazioni introdotte dalle disposizioni

del D.Lgs. n. 344/2003 istitutivo dell'IRES in tema, appunto, di *participation exemption*, anch'esse esaminate documento “**Linee guida per il riscontro analitico – normativo delle principali componenti e di specifici aspetti del reddito d’impresa**”, unito alla presente circolare.

In questo stesso documento, cui si rinvia per i dettagli, sono riportate alcune indicazioni circa le disposizioni normative che hanno introdotto misure di contrasto a questo genere di manovre;

- *particolari manovre attuate nel quadro di operazioni straordinarie di gestione, la cui eventuale inopponibilità all'Amministrazione finanziaria può essere valutata alla luce della clausola antielusiva di cui all'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73*

Per disporre di maggiori indicazioni di orientamento, ovviamente da sottoporre ad attente valutazioni con riferimento alle particolarità di ogni caso specifico, può essere utile fare riferimento ai pareri espressi, relativamente a tale genere di operazioni, dal Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive ovvero dalla stessa Agenzia delle Entrate, che, fra i numerosi interventi sull'argomento, hanno fra l'altro sostenuto l'elusività:

- . della cessione delle partecipazioni a favore di una società interamente partecipata dai cedenti a un valore inferiore a quello di mercato e con pagamento dilazionato senza porre alcun termine, in quanto, senza valide ragioni economiche, la stessa è finalizzata ad aggirare le disposizioni in materia di conferimento dei beni;
- . della scissione parziale, con successiva liquidazione della società scissa, diretta ad ottenere un indebito risparmio d'imposta consistente nella riportabilità delle perdite fiscali pregresse della società beneficiaria senza alcuna limitazione per quest'ultima;
- . della scissione totale con contestuale creazione di due nuove società, che, non determinando di fatto una reale ottimizzazione dell'iniziativa imprenditoriale nel suo complesso, sia finalizzata al trasferimento in neutralità fiscale di un contratto di locazione finanziaria dalla scindenda ad una delle aziende beneficiarie, nonché all'assegnazione di beni ai soci, risultando quindi priva di valide ragioni economiche e diretta a conseguire uno o più vantaggi tributari indebiti (rinvenibili nel mancato assoggettamento a tassazione del valore normale delle unità immobiliari oggetto di leasing ovvero dei beni destinati agli azionisti);
- . di una operazione di *spin – off* immobiliare attuata mediante scissione parziale proporzionale, seguita da una cessione estero su estero delle partecipazioni della società beneficiaria, avente ad oggetto attività immobiliare, in quanto non esaurientemente giustificata né supportata da idonea dimostrazione in ordine alla sussistenza di valide ed oggettive ragioni economiche concernenti la società scindenda e risultata preordinata ad aggirare il combinato disposto degli artt. 23, comma 1, lett. f, 87, comma 1, lett. d, 152 comma 1, TUIR;
- . di una scissione non proporzionale, per la quale sia prevista l'assegnazione ad una neo costituenda s.r.l. unipersonale beneficiaria di imprecisati cespiti immobiliari ed elementi dell'attivo e del passivo della società scindenda – fondata asseritamente sulla necessità di superare contrasti fra soci, tutti stretti da vincoli familiari, attraverso l'uscita di uno di essi dalla compagine societaria e la sua assunzione della titolarità dell'intero patrimonio della beneficiaria – senza che risultino, per la società scindenda, nuove strategie imprenditoriali conseguenti alla scissione e, per la società neo costituenda, forme propriamente imprenditoriali di gestione immobili, configurandosi altresì un indebito risparmio d'imposta, in quanto l'operazione è in realtà destinata a surrogare lo scioglimento dal vincolo societario da parte di un socio, con assegnazione ad esso di una porzione del patrimonio immobiliare e, quindi, una operazione negoziale che, più congruente sul piano giuridico rispetto alle finalità concretamente perseguite, risulterebbe, tuttavia, fiscalmente più onerosa, facendo emergere basi imponibili;

- . di una fusione societaria seguita dalla scissione non proporzionale della società risultante, con la quale si finisce per assegnare ai soci i beni aziendali evitando la tassazione delle plusvalenze emerse;
- . di una fusione per incorporazione di una società da parte della sua controllante, seguita dalla scissione totale di quest'ultima a favore di due nuove società aventi socio unico (rispettivamente, da identificarsi nell'uno e nell'altro dei due soci della società scindenda) e dalla successiva fusione per incorporazione di ciascuna di tali due nuove società ad opera del rispettivo socio unico, apertamente finalizzata a consentire ai soci della società incorporante/scindenda di divenire direttamente e separatamente proprietari del suo patrimonio immobiliare, per poter procedere in autonomia all'ulteriore esercizio dell'attività imprenditoriale edilizia, con conseguente indebito risparmio d'imposta, in quanto destinata in realtà a surrogare lo scioglimento del vincolo societario da parte dei due soci della società incorporante/scindenda, con ripartizione del relativo patrimonio e, quindi, una operazione negoziale che, più congrua sul piano giuridico rispetto alle finalità concretamente perseguite, risulterebbe tuttavia fiscalmente più onerosa:
- . di una fusione posta in essere per far nascere un nuovo soggetto da porre immediatamente in liquidazione, il cui unico fine appare quello di permettere di compensare, successivamente alla fusione, le perdite della controllante (altrimenti inutilizzabili negli esercizi futuri per mancanza di reddito), con le plusvalenze realizzate dalla controllata sulle cessioni dei rami d'azienda (altrimenti assoggettate ad imposizione ordinaria), in violazione del principio generale dell'ordinamento tributario che vieta la compensazione "intersoggettiva" degli utili e delle perdite, che vanno imputati comunque ai soggetti che li hanno generati;
- . della costituzione di una società cooperativa cui partecipano, in qualità di soci, i dipendenti ed i soci di una S.n.c., destinata a svolgere la medesima attività già esercitata dalla medesima S.n.c., non modificando il preesistente assetto reddituale e patrimoniale di questa e, di conseguenza, risultata posta in essere solo per il conseguimento del bonus assunzioni di cui all'art. 7 della L. n. 388/2000, pur in mancanza di un effettivo aumento della forza lavoro.

2. L'interposizione fittizia.

a. *Quadro normativo di riferimento e indicazioni per l'attività di controllo.*

L'evasione degli obblighi tributari, può essere perseguita anche mediante la formale intestazione di atti, disponibilità patrimoniali, attività, rapporti giuridici, ecc., ad un soggetto diverso dall'effettivo titolare, secondo il fenomeno che va sotto il nome di "interposizione fittizia"; per contrastare tali fenomeni, l'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/73, prevede che "in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona".

L'art. 7, comma 3, del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, allo scopo di evitare che per effetto della norma dianzi citata si manifestino fenomeni di doppia imposizione, ha aggiunto al predetto articolo, un comma 4, per il quale le persone interposte, che provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati, a norma del comma terzo, ad altro contribuente, possono chiederne il rimborso, cui l'Amministrazione procede dopo che l'accertamento, nei confronti del soggetto interponente, è divenuto definitivo ed in misura non superiore all'imposta effettivamente percepita a seguito di tale accertamento.

Circa la natura dell'art. 37, comma 3, è risultato dubbio, in passato, se esso fosse da ascrivere al campo delle disposizioni anti-elusive o a quelle anti-evasive; l'orientamento del tutto prevalente milita a favore della seconda soluzione, sostanzialmente sul presupposto che, nella fattispecie in esame, si è in presenza di una obbligazione tributaria già perfezionatasi, le cui conseguenze vengono soltanto fatte ricadere in capo al soggetto interposto, laddove la caratteristica principale dell'elusione è data proprio da un

comportamento finalizzato, nella maggior parte dei casi, a impedire il realizzarsi della fattispecie imponibile.

Parimenti, si sono registrati nel tempo diversi contrasti interpretativi a proposito della riferibilità della norma in esame alla sola interposizione fittizia di persona ovvero al più ampio fenomeno dell'interposizione reale.

Al riguardo, si precisa che, mentre nell'interposizione fittizia di persona si ha un accordo simulatorio avente ad oggetto l'attribuzione della qualità di parte di un negozio ad un soggetto che in realtà resta ad esso estraneo e che interviene solo come prestanome nel contratto concluso, di fatto, fra l'interponente e l'altra parte, nell'interposizione reale si ha un accordo palese fra interponente e interposto, a cui il soggetto che contrae con quest'ultimo resta del tutto estraneo (è quanto avviene, ad esempio, nel mandato senza rappresentanza); una delle principali caratteristiche dell'interposizione fittizia viene quindi, generalmente, individuata nella trilateralità dei soggetti interessati all'accordo simulatorio, a differenza di quanto accade nell'interposizione reale ove è assolutamente irrilevante la conoscenza da parte del terzo del rapporto intercorrente fra interponente e interposto.

La riferibilità del comma 3 dell'art. 37 del D.P.R. n. 600/73 solo all'interposizione fittizia è stata sostenuta dalla quasi totalità della dottrina e della giurisprudenza; in merito, appare sufficiente osservare che l'esclusione dal campo d'applicazione della norma in rassegna dell'interposizione reale, è dimostrata dal fatto che quest'ultima riguarda, senza dubbio, situazioni caratterizzate da una perfetta coincidenza fra realtà apparente e realtà effettiva, con la conseguenza che unico titolare del reddito non può che essere proprio colui che "appare" tale, sebbene questo stesso soggetto sia tenuto, successivamente, a trasferire il reddito al *dominus*.

Finalità della norma, in sostanza, è quella di costituire il fondamento di un procedimento amministrativo attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria, in qualità di terzo, possa far valere l'esistenza di una vera e propria simulazione soggettiva indipendentemente dall'accertamento giudiziale, evidenziando in sede di motivazione dell'atto impositivo le argomentazioni giuridiche e di fatto utilizzate.

Ovviamente, affinché in sede di accertamento tale particolare disposizione possa validamente sostenere la pretesa impositiva nei confronti del soggetto interponente, è necessario che la precedente attività di controllo abbia consentito di acquisire prove attendibili e documentate della intestazione solo formale ad un prestanome o, quanto meno, elementi indiziari gravi, precisi e concordanti.

Fra gli elementi in tal senso valorizzabili, un ruolo importante assolve, appunto, la ricerca di tutti i dati oggettivi e di carattere fenomenico che dimostrino l'utilizzo del bene produttivo di reddito da parte del reale possessore, ivi compresi eventuali documenti che comprovino che questo sostenga direttamente le spese per la fruizione ed il mantenimento del bene.

Il tema, peraltro, è strettamente connesso con quello dell'attività ispettiva fondata sull'acquisizione e lo sviluppo di elementi indicativi di capacità contributiva, per il quale si rinvia al successivo Capitolo 12 della presente Parte IV.

b. Problematiche particolari riguardanti la fittizia intestazione societaria.

Dubbia è l'applicabilità dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/73 ai casi in cui il soggetto interposto sia una società, nonostante, in concreto, situazioni di disponibilità produttive di reddito solo formalmente intestate ad una società siano piuttosto diffuse.

In via preliminare, è il caso di porre in risalto che, analogamente a qualsiasi contratto, anche quello di società può essere oggetto di simulazione, che ricorre quando la volontà delle parti tende alla costituzione di una società apparente, di modo che ciò che si simula è lo stesso contratto costitutivo e non i singoli atti posti in essere in nome della società; costituisce unanime orientamento l'opinione che, per ritenere simulato un contratto societario, non appare sufficiente il compimento di uno o più atti in nome della società, occorrendo la loro reiterazione con la spendita del nome sociale nei confronti della

generalità dei creditori e non di uno soltanto, di modo che l'esistenza della società sia "notoria".

Gli impedimenti teorico – sistematici che da questo orientamento, fortemente accreditato nella dottrina commerciale, discendono in punto di applicabilità dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/73 in caso di interposizione societaria, sono resi ulteriormente significativi e condizionanti:

- dalle posizioni della giurisprudenza civilista di legittimità, secondo cui la mera mancata esecuzione dello scopo sociale non basta ad integrare la prova della simulazione dell'atto costitutivo, dovendosi dimostrare che l'inattuazione di esso è stata preordinata da tutte le parti dell'asserito accordo simulatorio;
- da alcune pronunce della giurisprudenza tributaria, specie di merito, per le quali i principi della simulazione sono inapplicabili alle società di capitali legalmente costituite, in considerazione dell'intervento statale nel relativo procedimento di costituzione e del connesso regime di pubblicità degli atti e delle procedure;
- dal diffuso orientamento dottrinale e giurisprudenziale secondo cui, per produrre conseguenze sul piano dell'accertamento tributario, la simulazione dovrebbe essere preliminarmente dichiarata dal giudice civile.

Per altro verso e nella direzione di una teorica applicabilità dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/73 anche all'ipotesi dell'intestazione societaria, deve osservarsi che:

- come posto in risalto trattando dell'elusione, è rilevabile una recente tendenza della giurisprudenza tributaria di legittimità a riconoscere il potere dell'Amministrazione finanziaria di accertare la sussistenza dell'eventuale simulazione di un contratto in grado di pregiudicare il diritto dell'erario alla percezione del giusto tributo, senza la necessità di un preventivo giudizio civile di simulazione, spettando poi al giudice tributario, in caso di contestazione, il potere di controllare in via incidentale, attraverso l'interpretazione del negozio ritenuto simulato, l'esattezza di detto accertamento, al fine di verificare la fondatezza della pretesa tributaria.

Tale ultima posizione, secondo quanto posto in evidenza dagli stessi giudici di legittimità, non si porrebbe in contrasto con il principio più volte ribadito da questi ultimi secondo cui il potere dell'Amministrazione di riqualificare i contratti può essere riconosciuto solo in presenza di espresse previsioni normative in tal senso, in quanto tale affermazione è da ritenersi valevole solo per le "operazioni elusive", che devono essere distinte da quelle "simulate", in quanto la simulazione rende impossibile, per mancanza dello stesso negozio da verificare ed eventualmente da riqualificare, la valutazione della natura e/o degli effetti dell'atto.

Va comunque, al riguardo, precisato che la pratica dell'intestazione fittizia a società di beni o patrimoni rientranti in realtà nella disponibilità di altri, non necessariamente riguarda la fase costitutiva della società, né l'intera attività di questa, potendo essere realizzata di fatto durante la "vita societaria" e solo con riferimento a determinati beni, ferma restando l'ordinaria attività di realizzazione degli scopi societari.

Relativamente a quest'ultima casistica, la sola eventuale prospettazione teorica del ricorso allo schema della "simulazione" appare senz'altro esorbitante;

- anche nella dottrina tributaria, a fronte di posizioni che escludono l'applicabilità della norma menzionata alla fittizia intestazione societaria, non mancano opinioni propense ad ammetterla;
- con la risoluzione n. 305/E del 17 settembre 2002, l'Agenzia delle Entrate, confermando un orientamento espresso in precedenti pronunciamenti, ha preso posizione in ordine ad una ipotesi di costituzione di una società a responsabilità limitata da parte di un dottore commercialista, presso il proprio studio, avente ad oggetto lo svolgimento di attività accessorie all'attività principale del professionista, quali la tenuta di libri contabili e la consulenza in materia fiscale, ritenendo che, in tale situazione, non si possa

escludere un caso di interposizione fittizia qualora le sfere di attività, rispettivamente, del professionista e della società, non risultino definite con chiarezza sotto il profilo organizzativo ed operativo – contabile, anche con riferimento ai rapporti contrattuali configurati fra il commercialista e la società di servizi e tra questa e i terzi.

Tuttavia, le obiettive difficoltà di carattere sistematico, dianzi accennate, che ostano ad una generalizzata applicazione della clausola di cui all'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/73 alla fittizia intestazione societaria, hanno determinato il legislatore fiscale ad introdurre una specifica disciplina, illustrata al successivo paragrafo, in grado comunque di garantire gli interessi erariali, nei casi in cui, essenzialmente per le particolari connotazioni giuridiche o le dimensioni della società che risulti possibile interposta nella disponibilità di beni o patrimoni, il ricorso allo schema previsto dalla norma dianzi citata potrebbe risultare fortemente problematico.

3. La disciplina delle società di comodo.

a. Inquadramento generale.

La disciplina fiscale delle società non operative o di comodo è prevista all'art. 30 della Legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Tale disposizione è stata oggetto di un'ampia rivisitazione ad opera dell'art. 35, commi 15 e 16, del D.L. n. 223/2006 (convertito con modificazioni nella L. n. 248/2006), dell'art. 1, commi 109 e seguenti della L. n. 296/2006 (Legge Finanziaria 2007), nonché, da ultimo, dell'art. 1, commi 128 e 129, della L. n. 244/2007 (Legge Finanziaria 2008).

Le modifiche apportate dall'art. 35 del D.L. n. 223/2006 ed i correttivi introdotti dalla Legge Finanziaria 2007 sono stati oggetto di approfondimento da parte dell'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 25/E del 4 maggio 2007, le cui indicazioni sono tuttora valide per le parti non innovate dalla Legge Finanziaria 2008; ulteriori indicazioni di dettaglio sono contenute nelle circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E del 2 febbraio 2007, n. 44/E del 9 luglio 2007 e 9/E del 14 febbraio 2008.

La disciplina dettata dal legislatore per le società di comodo è essenzialmente rivolta a disincentivare il ricorso allo schermo societario da parte dei privati, laddove lo stesso sia finalizzato esclusivamente a nascondere l'effettiva titolarità di determinati beni, abusando strumentalmente del più favorevole trattamento fiscale riservato alle società, e/o a consentire la circolazione della capacità economica sottostante un dato patrimonio per il tramite della cessione di partecipazioni societarie anziché mediante la più onerosa cessione diretta dei beni.

A tal fine, la normativa in esame prevede che l'intestazione di determinate categorie di beni, indicati nel comma 1 del citato art. 30, a società residenti e a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, renda operante una presunzione di non operatività, idonea a legittimare una tassazione su base forfetaria, qualora l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, sia inferiore alla somma risultante applicando determinate percentuali alle varie categorie di beni, secondo un procedimento normativamente regolamentato, comunemente noto come *test di operatività*.

b. Ambito soggettivo di applicazione.

A norma dell'art. 30 della Legge 23 dicembre 1994, n. 724, sono soggette alla menzionata disciplina le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società ed enti di ogni tipo non residenti aventi stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Sono escluse viceversa, oltre alle società dianzi non espressamente indicate (fra cui le società cooperative e di mutua assicurazione, nonché gli enti commerciali e non commerciali residenti, le società consortili e le società ed enti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia), i soggetti a cui, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi in forma di società di capitali, i soggetti che si trovano nel primo periodo

d'imposta, le società in amministrazione controllata e straordinaria, le società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché le stesse società ed enti quotate e le società da esse controllate, le società esercenti pubblici servizi di trasporto e le società con numero di soci non inferiore a 50, le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità, le società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa e in concordato preventivo, le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello stato patrimoniale, le società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale, le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

c. Condizioni oggettive di non operatività.

Le società rientranti nel campo di applicazione della disciplina in argomento, si considerano non operative se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali:

- 2 per cento del valore dei beni indicati nell'art. 85, comma 1, lettere c, d, e, del TUIR (segnatamente, azioni o quote di partecipazione in soggetti IRES e in società di persone, strumenti finanziari simili alle azioni, obbligazioni o altri titoli in serie o di massa) e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'art. 5 dello stesso TUIR, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;
- 6 per cento del valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8 bis, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 633/72, anche in locazione finanziaria; tale percentuale si riduce al 5 per cento per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, al 4 per cento per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti e all'1 per cento per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti;
- 15 per cento del valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria (relativamente a tale ultima percentuale, utili indicazioni sono contenute nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 180/E del luglio 2007).

Ai fini del calcolo delle suddette percentuali, i ricavi e i proventi, nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti; per la determinazione del valore dei beni si applica l'art. 110, comma 1, del TUIR, mentre per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultante dal contratto.

d. Effetti fiscali in caso di non operatività.

Il mancato superamento del *test di operatività*, fermo restando l'ordinario potere di accertamento, comporta:

- ai fini delle imposte sul reddito (IRPEF o IRES), l'obbligo di dichiarare il reddito minimo presunto, determinato, a norma del comma 3 dell'art. 30 della L. n. 724/94, applicando ulteriori percentuali ai valori indicati al precedente sottoparagrafo c. e la possibilità di utilizzare le perdite pregresse solo in compensazione della parte di reddito eccedente quello minimo presunto; in particolare, il reddito minimo presunto è stabilito con riferimento all'ammontare della somma degli importi risultanti dall'applicazione, ai valori dei beni posseduti nell'esercizio, delle seguenti percentuali:
 - . 1,5 per cento sul valore dei beni indicati nell'art. 85, comma 1, lettere c, d, e, del TUIR e delle quote di partecipazione nelle società di persone commerciali di cui all'art. 5 del medesimo Testo Unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;

- . 4,75 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni (navi) indicati nell'art. 8 bis, comma 1, lett. a, del D.P.R. n. 633/72, anche in locazione finanziaria;
 - . 4 per cento per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10;
 - . 3 per cento per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
 - . 0,9 per cento per gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti;
 - . 12 per cento per le altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria;
- ai fini IVA, che l'eccedenza di credito – risultante dalla dichiarazione annuale del periodo d'imposta relativamente al quale non è superato il *test di operatività* – non possa essere chiesta a rimborso, né utilizzata in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 e né ceduta ai sensi dell'art. 5, comma 4 ter, del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito con modificazioni nella Legge 13 maggio 1988, n. 154.
- Inoltre, nel caso in cui per tre periodi d'imposta consecutivi l'importo delle operazioni rilevanti ai fini IVA risulti inferiore a quello derivante dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1 dell'art. 30, indicate al precedente sottoparagrafo c., la società non operativa, perde definitivamente la possibilità di utilizzare l'eventuale eccedenza di credito IVA, anche a scomputo dell'IVA a debito riferita ai periodi d'imposta successivi;
- ai fini IRAP, l'obbligo di dichiarare un valore della produzione netta non inferiore al reddito minimo presunto, determinato ai sensi del comma 3 del citato art. 30, aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti a collaboratori coordinati e continuativi, dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo non abitualmente esercitate, degli interessi passivi.

Per sottrarsi alle conseguenze fiscali derivanti dall'integrazione delle condizioni di non operatività, la società può richiedere preventivamente, in presenza di oggettive situazioni (anche di carattere non straordinario) che abbiano reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito nei termini anzidetti, ovvero non abbiano permesso di effettuare operazioni rilevanti ai fini IVA secondo quanto in precedenza indicato, la disapplicazione della relativa disciplina mediante presentazione di apposita istanza di interpello ai sensi dell'art. 37 bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/73.

Il comma 128 dell'art. 1 della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, Legge Finanziaria 2008, ha introdotto nell'art. 30 della L. n. 724/94 il comma 4 ter, che attribuisce al Direttore dell'Agenzia delle Entrate la possibilità di individuare, con apposito provvedimento, ulteriori situazioni oggettive, al ricorrere delle quali è consentito disapplicare automaticamente la disciplina delle società non operative, senza necessità di presentare apposita istanza di disapplicazione; con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 23681 del 14 febbraio 2008, cui si rinvia per i dettagli, sono state individuate le cause di disapplicazione automatica della disciplina delle società di comodo che operano a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

Inoltre, il comma 129 dello stesso articolo ha individuato le modalità ed i termini entro i quali le società considerate non operative nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 o che a tale data si trovino nel primo periodo d'imposta, possono – secondo una opzione già prevista, con modalità in parte diverse, dalla Legge Finanziaria 2007 – decidere per lo scioglimento o la trasformazione in società semplice, uscendo così dal regime di tassazione proprio del reddito delle società commerciali e, pertanto, sottraendosi anche all'operatività della disciplina di contrasto alle società di comodo per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e per quelli successivi; in particolare, ai sensi del comma 129 citato "lo scioglimento ovvero la trasformazione in società semplice...può essere eseguito dalle società considerate non operative nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 ... entro il quinto mese successivo alla chiusura del medesimo periodo di imposta».

Quale ulteriore profilo di novità introdotto al riguardo, la Legge Finanziaria 2008 ha ridotto sensibilmente le aliquote delle imposte sostitutive applicabili per il caso di esercizio della suddetta opzione.

CAPITOLO 11

IL CONTROLLO DELLE ATTIVITÀ ILLECITE

1. Introduzione.

Negli ultimi anni, il legislatore fiscale ha mostrato un interesse crescente nei riguardi dell'impresa illecita, indirizzandosi, dapprima, verso la tassazione dei proventi illeciti, con l'art. 14, comma 4, della Legge 24 dicembre 1993, n. 537 ed introducendo, successivamente, il generale principio di indeducibilità dei costi e delle spese connessi a fatti costituenti reato, di cui al comma 4 bis dello stesso art. 14.

Tali previsioni normative – espressive del riconoscimento da parte del legislatore che la cosiddetta impresa illecita deve essere aggredita anche dal punto di vista tributario in quanto la stessa, operando sul mercato, pone in essere rapporti economici, immette in consumo beni e servizi, produce reddito, assume obbligazioni verso privati ed enti pubblici – trovano indubbiamente ampio spazio di applicazione nella realtà operativa del Corpo, in quanto investono l'area centrale delle funzioni specialistiche della Guardia di Finanza, con particolare riguardo all'attività di prevenzione e repressione della criminalità economica e finanziaria.

2. La tassazione dei redditi di illecita provenienza.

Secondo l'art. 14, comma 4, della citata L. n. 537/93, i proventi che derivano da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, se non già sottoposti a sequestro o confisca penale:

- devono intendersi ricompresi nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del TUIR, se in esse classificabili;
- sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria reddituale.

Sulla materia, la circolare ministeriale 10 agosto 1994, n. 150/E ha chiarito che:

- l'imponibilità dei proventi “non è limitata alla sola IRPEF, bensì si estende, ricorrendone i presupposti soggettivi e oggettivi, anche all'IRPEG e all'ILOR” (ora, rispettivamente, IRES e IRAP);
- “il principio della tassabilità dei proventi derivanti da attività illecite è subordinato alla condizione che l'attività produttiva del reddito sia, di per sé considerata, già ricompresa nelle fattispecie imponibili previste dalle norme vigenti; risulta, quindi, che sono tassabili, ad esempio, i redditi di capitale per usura, i redditi di lavoro collegati ad attività illecite, i redditi di impresa derivanti da attività criminose”, evidenziando, altresì, come rientri nell'ambito applicativo della norma pure la produzione di redditi di lavoro autonomo o di impresa derivanti da attività normalmente lecite ma che diventano illecite per l'assenza di un requisito previsto dalla legislazione extrafiscale che regola il settore nel quale le stesse sono esercitate, come nei casi di mancata iscrizione in albi professionali, di mancato possesso dei requisiti o titoli di studio richiesti per lo svolgimento dell'attività, mancanza di licenze o di altre autorizzazioni amministrative, ovvero di violazione di prescrizioni obbligatorie o di disposizioni della contrattazione collettiva.

Nell'ottica della rilevanza dei proventi in esame rispetto a settori impositivi diversi da quello delle imposte sui redditi e, segnatamente, riguardo all'imposta sul valore aggiunto, va altresì segnalato:

- il contenuto della circolare ministeriale 9 agosto 1999, n. 176/E, la quale, muovendo da una pronuncia della Corte di Giustizia delle Comunità europee (Causa C-283/95 dell'11/07/1998), peraltro conforme ad analoghe decisioni del medesimo consesso, enuncia un principio di carattere generale secondo cui “alle attività illecite si applica lo stesso trattamento IVA previsto per le medesime attività esercitate legittimamente”;

- l'orientamento della Corte di Cassazione che, in diverse decisioni, ha rimarcato l'assoggettabilità dei proventi illeciti ad IVA; in tal senso depongono, fra le altre, le sentenze della Cassazione n. 3550 del 12 marzo 2002 e n. 24471 del 25 settembre 2006.

In particolare, in quest'ultima pronuncia, la Suprema Corte, identificando l'art. 14 della L. n. 537/93 quale "norma di principio", ne afferma l'applicabilità anche ad altre imposte, diverse da quelle "sui redditi".

La disposizione in esame ha posto e – per certi aspetti – pone tuttora, più di un problema di carattere giuridico e pratico, fra cui un ruolo di primo piano ha rivestito la necessità, ai fini di una sua concreta operatività, di inquadrare esattamente la ricchezza proveniente da particolari tipologie di illecito in una delle categorie di cui all'art. 6 del TUIR, nonché la condizione che, per quella stessa ricchezza, non sia stato emesso un provvedimento di sequestro o confisca penale.

Per quanto riguarda, in particolare, il primo aspetto, l'esigenza degli organi dell'Amministrazione Finanziaria (e, di riflesso, dei verificatori) di ricondurre i proventi illeciti "scoperti" ad una delle categorie di redditi elencate nell'art. 6 del TUIR, in passato molto sentita e fonte di numerosi dubbi interpretativi, può considerarsi notevolmente affievolita avuto riguardo al contenuto della norma di interpretazione autentica dell'art. 14, comma 4, della menzionata L. n. 537/93, introdotta dall'art. 36, comma 34 bis, del D.L. n. 223/2006, che prevede – in deroga all'art. 3 della Legge 27 luglio 2000, n. 212 – che i proventi illeciti non classificabili tra le categorie di reddito indicate nell'art. 6 del TUIR, devono considerarsi "redditi diversi" a norma dell'art. 67 del medesimo Testo Unico e, come tali, devono essere determinati a norma degli articoli 68 e seguenti.

Sia prima che dopo l'entrata in vigore della norma interpretativa da ultimo citata, la giurisprudenza della Suprema Corte è intervenuta per qualificare l'appartenenza di talune tipologie di proventi illeciti ad una delle categorie reddituali previste dal TUIR; a titolo esemplificativo:

- con riferimento al reato di usura, la sentenza della Corte di Cassazione dell' 8 maggio 2002, n. 15984, ha ritenuto che, ove un soggetto esercente attività individuale di impresa di commercio espleti anche, *a latere*, attività di prestito di denaro ad interesse, i proventi di questa seconda attività sono soggetti a tassazione, insieme a quelli dichiarati in ordine all'attività di impresa ufficiale, sia che essi costituiscano il frutto di un illecito, sia che non sussista alcuna illiceità;
- con riferimento al reato di concussione, la sentenza della stessa Corte del 23 novembre 2007, n. 1058, ha stabilito che le somme di denaro da versare a titolo di tangenti, secondo un accordo preordinato di acquisizione e spartizione, costituiscono redditi diversi, quindi imponibili, senza necessità di ricorrere alla norma interpretativa di cui sopra, essendo i proventi ad esse connessi classificabili tra i "redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere".

Relativamente al secondo aspetto, cioè alla condizione della mancata sottoposizione del provento a sequestro o confisca penale, il dettato letterale del comma 4 dell'art. 14 della L. n. 537/93 sembra subordinare la non tassabilità della ricchezza illecita alla circostanza che i menzionati provvedimenti ablatori siano già stati assunti, non essendo sufficiente la semplice constatazione della loro astratta adottabilità.

In tale ottica, si pone il problema di comprendere cosa possa succedere nel caso in cui, in seguito all'emanazione del provvedimento impositivo e, se del caso, di eventuali atti di riscossione, sia data esecuzione al sequestro o alla confisca.

In merito, la precitata circolare n. 150/E si era espressa, con riferimento ai casi di specie, nel senso del diritto alla restituzione di quanto eventualmente pagato; nella stessa direzione si era attestata la giurisprudenza, arrivando ad affermare che il sopraggiungere della confisca fa venir meno l'obbligazione liquidata con l'atto impositivo e fa sorgere il diritto del contribuente alla ripetizione delle somme che risulti aver pagato.

Traendo una conclusione inversa rispetto a quella appena enunciata, è intervenuta la Corte di Cassazione che, nella sentenza del 13 maggio 2003, n. 7337, rimarcando come il sistema tributario si fondi sull'autonomia dell'obbligazione tributaria in ogni periodo d'imposta, ha affermato l'irrelevanza del venir meno del presupposto impositivo in un periodo successivo a quello di riferimento del prelievo tributario; in sostanza, secondo il giudice di legittimità, affinché operi la causa di esclusione dell'imponibilità, rappresentata dal fatto che i proventi siano già stati sottoposti a sequestro o confisca, è necessario che il relativo provvedimento ablatorio sia intervenuto entro lo stesso periodo d'imposta cui il provento si riferisce, con conseguente preclusione della possibilità di richiedere il rimborso dei tributi eventualmente pagati in precedenza.

Tale orientamento è stato ribadito dalla stessa Suprema Corte nella sentenza 10 maggio 2005, n. 19078.

Un altro argomento che ha formato oggetto di discussione riguarda la natura innovativa o interpretativa dell'art. 14, comma 4, della più volte citata L. n. 537/93, con particolare riguardo all'efficacia retroattiva o meno della norma; al riguardo, la Corte di Cassazione, in plurime sentenze, ha chiarito che la richiamata disposizione deve considerarsi "norma di interpretazione autentica" dell'art. 6 del TUIR, con conseguente applicabilità della stessa ai periodi d'imposta antecedenti alla sua entrata in vigore (si vedano, tra le tante, le sentenze della Suprema Corte n. 16504/2006, n. 16176/2000, n. 11148/96, n. 4381/95).

3. L'indeducibilità dei costi da reato.

L'art. 2, comma 8, della Legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria per il 2003), inserendo il comma 4 bis all'art. 14 della L. n. 537/93, ha introdotto nell'ordinamento la regola generale della indeducibilità dei costi e delle spese riconducibili a fatti che costituiscono reato; tale norma recita testualmente: "Nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti".

L'ampiezza del campo di applicabilità della norma e la sua potenziale incidenza nella pratica, sia in termini qualitativi che quantitativi, hanno indotto l'Amministrazione Finanziaria, con l'emanazione della circolare 26 settembre 2005, n. 42/E, a fornire alcuni chiarimenti interpretativi.

Dopo aver rimarcato come il legislatore, con l'introduzione della norma in esame, abbia voluto ulteriormente specificare le modalità di tassazione dei proventi derivanti da attività illecite, ma solo con riferimento agli illeciti penalmente rilevanti, l'anzidetta circolare evidenzia che la disposizione in parola, pur se collegata ad una norma a carattere interpretativo come quella del precedente comma 4 dell'art. 14, deve essere considerata innovativa, essenzialmente perché quest'ultima norma, per la determinazione dei redditi derivanti da attività illecite, richiama le disposizioni riguardanti le diverse categorie di reddito, comprese quelle relative alle modalità di deduzione dei costi e delle spese di produzione del reddito.

Ne consegue che il comma 4 bis in esame introduce una deroga al principio espresso dal precedente comma 4, piuttosto che fornire una particolare interpretazione dello stesso.

Secondo la circolare, inoltre, detta norma, che ha un ambito applicativo più limitato rispetto a quello del comma 4 – riguardando solo gli illeciti penalmente rilevanti e non anche quelli civili ed amministrativi – si caratterizza per un intento indirettamente sanzionatorio dell'attività illecita, per cui una sua valenza retroattiva contrasterebbe anche con i principi costituzionali; ne discende che la disposizione in argomento trova applicazione solo in relazione ai costi ed alle spese sostenuti a partire dal 1° gennaio 2003, data di entrata in vigore della L. n. 289/2002.

Per altro verso è opportuno evidenziare che, ancora prima dell'introduzione della norma in esame, la giurisprudenza non aveva mancato di assumere posizione circa l'indeducibilità di costi connessi ad illeciti di natura penale, in ragione dell'assenza del necessario nesso di funzionalità rispetto all'attività lecita che, nei casi esaminati, svolgevano le imprese i cui responsabili si erano resi responsabili anche di condotte sanzionate; si veda, tra le altre, la

sentenza della Corte di Cassazione del 19 aprile 2001, n. 5796, la quale si è espressa per l'indeducibilità dal reddito d'impresa delle somme pagate a titolo di "tangente" per evitare accertamenti fiscali o per assicurarsi l'aggiudicazione di appalti.

In tale contesto è stato ritenuto che i pagamenti delle suddette somme non siano espressivi di fattori produttivi né propedeutici alla formazione del reddito; in sostanza, detti oneri difettano del requisito dell'inerenza essendo connessi ad un atto che si colloca su un piano autonomo ed esterno rispetto alla sfera gestionale dell'impresa.

La suddetta circolare n. 42/E del 2005, dopo avere osservato come la disposizione in commento si renda applicabile in particolare in sede di determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo e, in generale, con riferimento a quelle fattispecie reddituali per le quali la norma tributaria prevede la deducibilità delle spese specificamente inerenti la produzione del reddito ed avere rammentato, con riferimento al reddito d'impresa, che costi e spese sono deducibili secondo i principi ordinari, tra cui quello dell'inerenza, stabiliti dall'art. 109 del TUIR, prosegue stigmatizzando come la norma vieti la deducibilità di costi e spese comunque inerenti all'attività e funzionali alla produzione dei relativi proventi, nel caso in cui l'attività nel suo complesso ovvero il singolo atto o fatto illecito costituisca un illecito penalmente rilevante.

Atteso che la norma fa riferimento a costi e spese "riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato", secondo la circolare, nel caso in cui l'illiceità coinvolga la complessiva attività esercitata dal contribuente, l'indeducibilità riguarderà tutti i costi e le spese sostenuti in relazione all'attività stessa, mentre, nel caso in cui l'illiceità coinvolga solo uno o più "fatti o atti" nell'ambito della propria attività lecita, l'indeducibilità riguarderà sia i costi e le spese a questi specificamente afferenti, sia una quota dei costi riconducibili all'attività in generale, ossia comuni a più fatti o atti, alcuni leciti e altri illeciti, con l'avvertenza che, in tale ultima ipotesi, la quota indeducibile dovrà essere determinata con criteri di proporzionalità in relazione alla fattispecie esaminata.

La circolare, in proposito, nel riportare l'esempio di un'attività manifatturiera che utilizza lavoratori non regolari (attività, quest'ultima, qualificabile come reato), afferma che il costo delle retribuzioni degli stessi non potrà essere dedotto in quanto riconducibile ad un'attività illecita, anche se l'impresa in sé non è illecita; ancora, con riferimento alla vendita di beni commerciabili, ma acquistati in violazione delle norme doganali sull'importazione o di provenienza furtiva, il menzionato documento di prassi sostiene che, pur costituendo la commercializzazione di tali beni, in sé, un'attività lecita, i relativi costi di approvvigionamento sono indeducibili in quanto riconducibili ad attività qualificabili come reato, quali il contrabbando o la ricettazione.

L'Agenzia delle Entrate ritiene, inoltre, che la norma debba trovare applicazione anche nel caso in cui i proventi derivanti dall'attività illecita siano sottoposti a sequestro o confisca penale; in tale ipotesi, mentre per il comma 4 dell'art. 14 della L. n. 537/93 i proventi non sono imponibili, i costi e le spese riconducibili a detti proventi, mancando il requisito dell'inerenza a proventi imponibili, non possono essere dedotti dai proventi derivanti da altre attività lecite o illecite esercitate dal contribuente non sottoposti a sequestro o a confisca penale, anche perché, nel caso in cui l'intera attività esercitata dal contribuente rilevasse come illecito penale e tutti i proventi fossero sottoposti a sequestro o confisca, la deducibilità dei costi e delle spese in regime di impresa determinerebbe, per assurdo, una perdita fiscale riportabile.

Un chiarimento particolarmente utile fornito dalla circolare, è quello che collega l'operatività del divieto di deducibilità dei costi e delle spese riconducibili a fattispecie penali alla trasmissione, al pubblico ministero, della notizia di reato a carico del contribuente secondo le prescrizioni di cui agli articoli 331 e 347 c.p.p., in esito alla quale, ai sensi dell'art. 335, lo stesso pubblico ministero provvede immediatamente all'iscrizione della notizia di reato e del nome della persona alla quale il reato è attribuito nell'apposito registro (nel caso di società, enti o associazioni, ovviamente, occorre fare riferimento alla denuncia di reato a carico degli amministratori o dei legali rappresentanti).

La norma, infatti, nella sua formulazione, fa riferimento a fattispecie anche solo potenzialmente "qualificabili" come reato e non richiede che il fatto penalmente rilevante sia oggetto di una

azione penale già avviata o sia già stato accertato con sentenza di condanna; in sostanza, gli Uffici finanziari, nell'esercizio degli ordinari poteri di accertamento, potranno recuperare a tassazione i costi dedotti in violazione della norma in commento, sempre con riferimento ai costi sostenuti a partire dal 1° gennaio 2003 e riconducibili a reati in relazione ai quali sia stata trasmessa al pubblico ministero la notizia di reato ai sensi dei citati articoli 331 e 347 del c.p.p.

Dal canto suo il contribuente, per evitare l'accertamento, dovrà procedere ad una variazione in aumento del reddito imponibile in relazione a detti costi.

Nel caso in cui, a conclusione delle indagini preliminari, il giudice disponga l'archiviazione della notizia di reato, o nella diversa ipotesi in cui, esercitata l'azione penale, il procedimento si chiuda con una sentenza definitiva di proscioglimento o di assoluzione dell'imputato, verrà meno il presupposto per il recupero a tassazione dei predetti costi; in tale eventualità, ancora per la circolare in trattazione, su richiesta del contribuente o nell'esercizio dei poteri di autotutela, gli Uffici finanziari potranno disporre per la parte interessata l'annullamento degli atti di accertamento già compiuti ed il rimborso delle maggiori imposte eventualmente versate dal contribuente.

L'indeducibilità dei costi disposta dalla norma resta ferma, viceversa, in tutti i casi in cui il giudice emette una sentenza penale di condanna o provvedimento ad essa equiparato in esito ai procedimenti speciali di cui al Libro VI del c.p.p. (artt. 438 e seguenti, quali giudizio abbreviato, applicazione della pena su richiesta delle parti, giudizio direttissimo, giudizio immediato e procedimento per decreto).

L'Agenzia delle Entrate ha cura di precisare, altresì, che l'indeducibilità dei costi riconducibili al reato permane anche durante il periodo di sospensione condizionale dell'esecuzione della pena, disposta dal giudice ai sensi degli articoli 163 e seguenti c.p. e fino all'eventuale estinzione del reato; il regime di indeducibilità disposto dalla norma in esame, infatti, non rientra tra le pene accessorie indicate dall'art. 19 c.p., alle quali ordinariamente si estende la sospensione condizionale.

Come espressamente previsto dalla norma, rimangono deducibili i costi sostenuti per l'esercizio di diritti costituzionalmente garantiti, quali, ad esempio, le spese necessarie per l'assistenza legale in tutte le fasi del procedimento e del processo penale.

Per quanto riguarda, inoltre, le ipotesi di illeciti civili o amministrativi, la deducibilità dei relativi costi continua ad essere assoggettata alle ordinarie regole del TUIR.

Nonostante la circolare n. 42/E non affronti il tema della detraibilità dell'IVA eventualmente pagata in occasione di acquisti di beni o servizi connessi a reato, una possibile interpretazione della norma in esame, con riferimento a tale comparto impositivo, potrebbe essere quella di sostenere, stante il generale divieto di deducibilità dei componenti negativi di reddito connessi a fatti o attività costituenti reato, l'applicazione della simmetrica regola dell'indeducibilità dell'IVA assolta a fronte delle predette cessioni o prestazioni.

La circolare n. 42/E del 2005, conclude precisando che la deducibilità dei costi da attività illecite va tenuta opportunamente distinta dalla pretesa deducibilità delle eventuali sanzioni pecuniarie comminate in conseguenza di tali comportamenti illeciti, in ordine alla quale la norma in esame non produce alcun effetto.

Riguardo al trattamento tributario delle sanzioni, in particolare di quelle comminate dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato – le cosiddette sanzioni *antitrust* – la circolare ricorda che l'Amministrazione finanziaria ha già affermato la loro indeducibilità, con la circolare n. 98/E del 17 maggio 2000, paragrafo 9.2.6, ritenendo che si tratti di oneri non inerenti all'attività di impresa ed ha ribadito tale posizione con la risoluzione n. 89 del 12 giugno 2001, quest'ultima richiamata nella circolare n. 55/E del 20 giugno 2002, par. 5.

Secondo l'Agenzia, in linea generale, le sanzioni mancano di qualsiasi nesso funzionale con l'attività imprenditoriale ed anzi, in quanto irrogate da un organo estraneo all'impresa, rispondono per definizione ad una finalità extraimprenditoriale, quella repressiva e preventiva del comportamento illecito.

La rilevanza fiscale dei proventi illeciti e la conseguente deducibilità dei correlati costi di origine illecita (eccezion fatta, per quanto detto, per i costi riconducibili ad illeciti penalmente rilevanti), dunque, non può condurre ad affermare la deducibilità anche degli oneri sostenuti a titolo di sanzione amministrativa.

Ciò in quanto le sanzioni, in primo luogo, costituiscono non costi di origine illecita, bensì il frutto della reazione dell'ordinamento, fondata sulla legge, ad un comportamento illecito e, in secondo luogo, non possono essere considerate costi finalizzati alla produzione di quei proventi.

Occorre distinguere, in altri termini, tra le spese sostenute per porre in essere l'attività e le spese sostenute a causa ed in conseguenza dell'illiceità dell'attività; in relazione alle prime, pertanto, se l'attività costituisce una fattispecie penalmente rilevante, la deducibilità è espressamente esclusa dall'art. 2, comma 8, della Finanziaria per il 2003, mentre nelle ipotesi di illeciti civili o amministrativi la deducibilità rientra nell'ordinaria determinazione del reddito ai sensi dell'art. 109 del TUIR.

Con specifico riferimento alle sanzioni derivanti dal compimento di attività illecite, essendo le stesse la conseguenza del comportamento illecito dell'imprenditore, non è possibile considerarle quali costi inerenti ai ricavi conseguiti, non essendo configurabile, neppure in via indiretta, alcun rapporto funzionale tra il costo stesso e i ricavi realizzati; tali costi restano, pertanto, indeducibili anche con riferimento ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 1° gennaio 2003, dal quale spiega effetti la previsione contenuta nella norma in esame.

4. La tassazione dei fenomeni di commercio abusivo.

Il fenomeno del commercio abusivo, soprattutto di prodotto contraffatti, è da tempo oggetto di particolare attenzione da parte dei reparti del Corpo, soprattutto in talune aree territoriali (importanti centri urbani, località turistiche, balneari, ecc.) ove più marcata è la presenza di venditori irregolari, spesso cittadini extracomunitari non in regola con le norme sulla disciplina dell'immigrazione.

Le gravi implicazioni che detto fenomeno produce, soprattutto a causa delle sue dimensioni, in danno dell'economia legale, richiedono che la Guardia di Finanza curi sistematicamente gli sviluppi fiscali delle relative risultanze operative, tenendo però ben presente la necessità di procedere sempre a preliminari valutazioni circa la concreta produttività di tali interventi, sia in relazione ad alcuni limiti di carattere strettamente "tecnico-giuridico", sia in relazione alle materiali possibilità di pervenire ad effettivi recuperi d'imposta.

Per quanto concerne i richiamati limiti "tecnico – giuridici", occorre considerare che:

- ai fini IVA:
 - . il fatto che, in occasione di un singolo controllo, un "venditore abusivo" venga scoperto a "vendere" ovvero a "detenere per la vendita" la propria merce (contraffatta o d'altra natura), non significa, di per sé stesso, che si tratti di una attività commerciale, rilevante ai fini IVA e, quindi, quel soggetto sia senz'altro obbligato ai relativi adempimenti di carattere strumentale;
 - . per stabilire se un soggetto del genere sia effettivamente rilevante ai fini IVA e, quindi, se debba osservare tutti gli obblighi strumentali connessi (ivi compresi quelli di certificazione dei corrispettivi, fra cui il rilascio di scontrino/ricevuta fiscale) è necessario, attraverso un più ampio controllo da attivare ricorrendone i presupposti (fra cui, quanto meno, la ripetuta "scoperta" del soggetto stesso all'atto di vendere merce), dimostrare, ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/72, la "*professionale abitudine*" dell'attività commerciale; ove detta "professionale abitudine" non venga dimostrata, l'attività esercitata sarà comunque fiscalmente rilevante ai fini delle imposte sui redditi ma non ai fini IVA;
 - . nei confronti dei cosiddetti "venditori abusivi" non è tecnicamente prospettabile, perché priva di ogni presupposto giuridico, una specifica azione di controllo che sia orientata direttamente – senza, cioè, una preliminare attività di diversa natura – all'osservanza

dell'obbligo del rilascio di scontrino fiscale, dal momento che detto obbligo non risulta "preesistere" ad una ipotetica azione di controllo del genere prospettato;

- in ogni caso, la dimostrazione della "*professionale abitualità*" presuppone l'acquisizione di elementi che permettano di qualificare l'attività svolta dai commercianti abusivi in misura diversa da una "attività commerciale svolta in via occasionale" e, in quanto tale, unicamente rilevante ai fini dell'imposizione personale, quale "reddito diverso" ex art. 67, comma 1), lett. i), del TUIR;
- ai fini delle imposte sui redditi, ferma restando la rilevanza fiscale, come "reddito diverso", di una attività di vendita abusiva ambulante che non integri le caratteristiche di una vera e propria attività d'impresa – nel qual caso sarà possibile configurare la categoria di reddito corrispondente – la concreta produttività, ai fini IRPEF, di un controllo fiscale relativo a una attività del genere, avente ad oggetto sia merce varia sia prodotti contraffatti (comunque tassabile, come ampiamente argomentato in precedenza, quale attività illecita), è subordinata alla possibilità di pervenire alla quantificazione di un reddito annuo superiore alla cosiddetta "area di esenzione dall'IRPEF", (la "vecchia" *no tax area*) che, per i titolari di redditi diversi da quelli da lavoro dipendente o da pensione è pari, a partire dal 2007, a 4.800 euro (4.500 fino al 2006).

Non è da escludere che le preliminari valutazioni che devono essere svolte dai reparti interessati, finalizzate a riscontrare – nei riguardi dei "venditori abusivi" nel tempo oggetto di ripetuti controlli e reperibili sul territorio – la proficuità di un eventuale approfondimento di carattere fiscale, possano condurre a prefigurare una quantificazione del reddito da proporre eventualmente per il recupero a tassazione, inferiore alla soglia citata.

Resta poi ferma la necessità di ancorare l'avvio di una attività ispettiva fiscale nel settore, alla preventiva acquisizione di riferimenti il più possibile precisi e documentati, che permettano di formulare ragionevoli previsioni circa la recuperabilità delle imposte evase, essenzialmente attraverso la preventiva individuazione di disponibilità patrimoniali verso cui orientare le successive iniziative cautelari ed esecutive.

CAPITOLO 12

L'ATTIVITÀ ISPETTIVA BASATA SULLO SVILUPPO DI ELEMENTI INDICATIVI DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

1. Profili generali.

a. Funzioni e principali problematiche dell'attività ispettiva basata su elementi indicativi di capacità contributiva.

In tema di imposizione personale sui redditi, l'ordinamento tributario consente all'Amministrazione finanziaria di rettificare le dichiarazioni fiscali presentate dai contribuenti ovvero di ricostruire la posizione fiscale di quelli che hanno omesso la presentazione delle dichiarazioni, anche per effetto dell'acquisizione di elementi che risultino "sintomatici" di ricchezza e quindi di "capacità contributiva", in quanto espressivi di disponibilità, spese o investimenti che, ove non coerenti con l'ufficiale posizione fiscale del soggetto, possono condurre ad un suo diverso dimensionamento, secondo le procedure di legge.

Tale possibilità, ancorché principalmente regolamentata nell'ambito delle disposizioni normative che disciplinano l'accertamento nei riguardi delle persone fisiche e, più in genere, dei soggetti che producono redditi non determinabili sulla base di scritture contabili, può essere adottata anche nei riguardi dei contribuenti che producono tali ultime tipologie di reddito, con riferimento alla loro posizione fiscale complessiva.

Questo particolare approccio ispettivo, deve necessariamente essere sviluppato avendo chiara cognizione delle possibilità tecniche di utilizzo dei dati ed elementi sintomatici di capacità contributiva nell'ambito della successiva azione di accertamento da parte del competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, da individuare principalmente nelle norme del D.P.R. n. 600/73 che, come dianzi accennato, regolano la rettifica delle dichiarazioni presentate dai soggetti percettori di redditi non determinabili in base a scritture contabili e l'accertamento d'ufficio nei confronti dei soggetti stessi.

Nondimeno, occorre tenere presente che l'attività finalizzata all'acquisizione di elementi espressivi di capacità contributiva nei riguardi di un certo soggetto, può condurre alla individuazione di situazioni di fatto di non immediata o di difficile riconducibilità alle disposizioni dettate dalle norme dianzi indicate, quali, segnatamente, casi di:

- formale intestazione ad un certo soggetto di beni, servizi e patrimoni in realtà rientranti nella effettiva disponibilità di un altro;
- formale intestazione di beni, servizi e patrimoni ad una impresa ovvero all'esercizio di attività di lavoro autonomo;
- formale intestazione di beni, servizi e patrimoni ad una società.

La necessaria consapevolezza delle possibili conseguenze cui può condurre l'attività ispettiva fondata sullo sviluppo di elementi sintomatici di capacità contributiva, presuppone pertanto anche una adeguata cognizione del quadro normativo riferibile alle situazioni dianzi indicate e delle relative conseguenze pratiche.

b. La preventiva acquisizione di elementi indicativi di capacità contributiva.

Le indicazioni riportate nei paragrafi che seguono, riguardano l'illustrazione delle norme e delle procedure attraverso le quali è possibile ricostruire la posizione fiscale del contribuente sulla base di elementi indicativi o sintomatici della sua capacità contributiva; appare di tutta evidenza che questa ricostruzione presuppone la preventiva acquisizione di detti elementi, a cui si può pervenire sia sulla base delle generali metodologie che regolano la selezione dei contribuenti da sottoporre ad attività ispettiva, illustrate nella Parte I, al Capitolo 5, della presente istruzione, sia mediante una adeguata azione di controllo economico del territorio.

Più in particolare, appare necessario che, sotto la costante azione di indirizzo, coordinamento e controllo dei Centri di responsabilità di 3° livello:

- le pattuglie impiegate in attività di controllo del territorio (ad esempio, 117, Piani coordinati disposti dalle Autorità di Pubblica Sicurezza, controllo della circolazione delle merci o, eventualmente, della circolazione stradale, altre attività di analoga natura), nel corso dei relativi servizi eseguano in maniera continuativa, in aggiunta alle attività connesse alle finalità per le quali i servizi stessi sono disposti, rilevamenti delle autovetture e moto di lusso o di altri mezzi ritenuti interessanti ai fini in argomento e dei relativi utilizzatori, attraverso la compilazione, oltre che degli atti previsti per i servizi svolti in via principale, di una “scheda di rilevazione”- avente *finalità meramente cognitive* e, quindi, rilevanza esclusivamente interna – dei dati identificativi del soggetto sottoposto a controllo, del mezzo dal medesimo utilizzato e, ove possibile, delle relative caratteristiche; detta “scheda di rilevazione” sarà in seguito sostituita a fattor comune per tutti i reparti da appositi “moduli” di rilevazione che saranno resi telematicamente disponibili tramite la piattaforma tecnologica C.E.TE., in via di definitiva attivazione;
- i reparti navali, quelli operanti in aree portuali ed i reparti territoriali presenti in località marinare a vocazione turistica, effettuino, anche in occasione di controlli finalizzati all’osservanza delle disposizioni del Codice della Navigazione e di quelle in tema di nautica da diporto di cui al D.Lgs. 18 luglio 2006, n. 171:
 - . in mare, relativamente, come è ovvio, ai soli equipaggi delle unità navali;
 - . presso i porti turistici, da parte del restante personale dei reparti navali e degli altri reparti dianzi indicati,riscontri dei soggetti utilizzatori di imbarcazioni e natanti da diporto, compilando i medesimi atti sopra menzionati, nei termini e con le modalità parimenti esposti in precedenza;
- i reparti aerei siano diffusamente impiegati nell’attività di osservazione, durante i servizi di perlustrazione aerea, di immobili di evidente lusso e pregio ovvero connotati da pertinenze visibilmente appariscenti (quali piscine, vasti appezzamenti di terreno, eliporti, attici, ecc.);
- tutti i reparti ed articolazioni operative addetti all’attività ispettiva nel settore fiscale:
 - . utilizzino e valorizzino costantemente le banche dati e gli applicativi informatici disponibili, dai quali possono trarsi elementi segnaletici di capacità contributiva;
 - . relativamente a quei soggetti ed a quelle situazioni che possano non essere “tracciate” o “tracciabili” nell’ambito dei sistemi informativi predetti, ricorrano ai poteri istruttori di cui all’art.32 del D.P.R. n.600/73 che risultino utilizzabili ai fini in argomento, ivi compresi l’attivazione di indagini finanziarie e l’invio alle imprese fornitrici di beni e servizi di particolare pregio dei questionari di cui all’art. 32, comma 1, numeri 4) e 8), come modificati dall’art. 37, comma 32, del D.L. n. 223/2006, convertito in legge n. 248/2006;
 - . approfondiscano sistematicamente ogni genere di dato, elemento, notizia o documento pervenuto sensi dell’art.36 del D.P.R. n.600/73;
 - . curino la costante valorizzazione di ogni dato, circostanza, situazione acquisita nel corso di qualsiasi genere di attività ispettiva o d’indagine (ad esempio verifiche e controlli fiscali, altre attività di polizia amministrativa e anche di polizia giudiziaria, in tal caso con la necessaria autorizzazione della magistratura), che possa risultare, se del caso con i necessari sviluppi, indicativa di elementi espressivi di capacità contributiva, anche nei confronti di soggetti diversi da quelli sottoposti alle citate attività ispettive o d’indagine.

2. La disciplina dell'accertamento nei riguardi dei soggetti percettori di redditi non determinabili in base a scritture contabili.

a. La rettifica sintetica delle dichiarazioni e l'accertamento d'ufficio.

Ai fini delle imposte sui redditi, è prospettabile, anche per i contribuenti percettori di redditi non determinati in base a scritture contabili, la distinzione generalmente valevole per i redditi determinati sulla base di dette scritture fra accertamento analitico, accertamento analitico-induttivo e accertamento induttivo, cui si aggiunge una ulteriore metodologia che il D.P.R. n. 600/73 definisce "sintetica"; infatti, a mente dell'art. 38 del menzionato decreto, rubricato "Rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche":

- l'Ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni di imposta indicate nella dichiarazione, con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie di cui all'art. 6 del TUIR;
- l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione (fermo restando quanto stabilito dall'art. 39 del medesimo D.P.R. n. 600/73 in caso di percezione di redditi d'impresa o di lavoro autonomo), possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative agli anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'art. 37, anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti;
- indipendentemente dalle precedenti disposizioni e da quelle di cui al citato art. 39, l'Ufficio può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di taluni elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato; a tal fine, con decreto ministeriale, da pubblicare sulla G.U., sono stabilite le modalità in base alle quali l'Ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi d'imposta.

Tali disposizioni si applicano anche quando il contribuente non ha ottemperato agli inviti disposti dagli Uffici ai sensi dell'art. 32, comma 1, nn. 2), 3) e 4) del D.P.R. n. 600/73;

- qualora l'Ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei cinque precedenti, nonché nell'anno di sostenimento e nei quattro precedenti, secondo la modifica apportata all'art. 38 del D.P.R. n. 600/73 dai commi 14 quater e 14 quinquies dell'art. 2 della L. n. 248/2005 di conversione del D.L. n. 203/2005, con effetto relativamente agli accertamenti notificati a decorrere dalla data in vigore della predetta legge;
- il contribuente ha facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, la cui entità e durata del possesso devono risultare da idonea documentazione;
- dal reddito complessivo determinato sinteticamente non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del TUIR.

Inoltre, l'art. 41 del D.P.R. n. 600/73, rubricato "Accertamento d'ufficio", prevede che in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, sia comunque possibile determinare il reddito complessivo del contribuente, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza da parte degli Uffici delle

imposte, con possibilità di utilizzare anche presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza e di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, con la precisazione che i redditi fondiari sono in ogni caso determinati in base alle risultanze catastali e che se il reddito complessivo è determinato sinteticamente, dallo stesso non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del TUIR.

Relativamente al quadro normativo dianzi richiamato, le istruzioni ministeriali nel tempo emanate, fra cui la circolare dell'allora Ministero delle Finanze n. 101/E del 30 aprile 1999, hanno fornito, tra l'altro, le seguenti indicazioni di carattere generale:

- all'accertamento sintetico si può ricorrere anche indipendentemente dalla preventiva determinazione analitica dei redditi posseduti dal contribuente;
- l'acquisizione di indici e coefficienti presuntivi di reddito collegati ad elementi indicativi di capacità contributiva va anche utilizzata quale spunto di indagine, allo scopo di individuare, per quanto possibile, le effettive fonti reddituali eventualmente sottratte all'imposizione; una volta effettuate (appunto, ove possibile) le indagini del caso, l'eventuale persistente contrasto tra il reddito complessivo dichiarato e quello determinato o determinabile analiticamente, darà luogo, ricorrendone i presupposti di legge, alla determinazione sintetica del reddito complessivo netto ai sensi del citato art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/73.

Successivamente, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con disposizioni finalizzate ad intensificare il ricorso alla particolare tipologia accertativa da parte dei dipendenti Uffici, mediante la circolare n. 49/E del 9 agosto 2007, contenente anche alcuni chiarimenti di carattere generale circa la natura ed il funzionamento dello specifico meccanismo di ricostruzione del reddito, che saranno posti in evidenza nei successivi sottoparagrafi.

Per quanto concerne, in particolare, i rapporti fra accertamento sintetico e accertamento analitico, tale ultima circolare evidenzia che, per le ipotesi in cui il primo sistema permetta di rilevare "elementi che evidenzino, immediatamente, il conseguimento di maggiori redditi omessi, l'ufficio potrà privilegiare la rettifica analitica delle singole categorie reddituali", fermo restando, comunque, che "qualora le manifestazioni di spesa correlate agli elementi disponibili conducano alla rideterminazione di un reddito complessivo compatibile con l'effettiva capacità contributiva del soggetto sottoposto a controllo e, nel contempo, non siano allo stato disponibili elementi rilevanti ai fini della rettifica delle singole categorie di reddito, l'ufficio, sulla base di una valutazione che tenga conto delle proficuità ed economicità dell'azione accertatrice, potrà legittimamente avvalersi dell'accertamento sintetico".

b. La disciplina del "redдитometro".

Da quanto dianzi illustrato, appare abbastanza evidente come, in materia di imposizione personale sui redditi, particolarmente significativa risulti la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di ricostruire la posizione fiscale dei soggetti passivi IRPEF, sulla base:

- delle spese sostenute in connessione alla disponibilità di specifici beni e servizi ritenuti presuntivamente espressivi di un certo tenore di vita e, quindi, di una determinata capacità contributiva, secondo metodologie disciplinate da apposito decreto ministeriale;
- delle spese sostenute, in genere, per incrementi patrimoniali.

Al riguardo, la menzionata circolare n. 49/E del 2007 dell'Agenzia delle Entrate sottolinea come i beni acquisiti al patrimonio rilevino, ai fini della normativa in questione, tanto sotto il profilo *patrimoniale*, vale a dire dell'esborso di denaro connesso all'acquisto (nell'anno in cui questo è avvenuto e nei quattro anni precedenti), quanto sotto quello *gestionale*, vale a dire del costo sostenuto per la gestione del bene acquistato (nell'anno di acquisto e nei successivi fino alla dismissione); a tale puntualizzazione è da aggiungere che, invece, la fruizione di un servizio (ad esempio, l'utilizzo di un bene in *leasing*) rivela esclusivamente sul piano *gestionale*, vale a dire del costo sostenuto per usufruire del servizio medesimo.

Detto sistema, comunemente denominato “redditometro”, è stato disciplinato nei termini attuali dall’art. 1 della Legge 30 dicembre 1991, n. 413.

In particolare, prima delle modifiche introdotte con tale ultima legge, contestuali alla revisione dell’art. 2 dello stesso D.P.R. n. 600/73, la norma si limitava a prevedere la possibilità di accertamento sintetico delle persone fisiche sulla base di “indici e coefficienti presuntivi di reddito o di maggiore reddito in relazione agli elementi indicativi di capacità contributiva di cui al comma 2 dell’art. 2”; nel testo vigente la disposizione è stata ampliata non solo con riguardo al novellato art. 2 del D.P.R. n. 600/73 ed al novero degli elementi sintomatici di capacità contributiva utilizzabili nel senso indicato, ma anche e soprattutto con la previsione della possibilità dell’Amministrazione di determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente pure in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali dallo stesso sostenuta, volta, essenzialmente, a fornire una base giuridica ad una prassi da tempo diffusa fra gli Uffici che però, proprio per la mancanza di una specifica disposizione, veniva spesso censurata dalla giurisprudenza.

Il funzionamento del “redditometro” è stato regolamentato per la prima volta con il D.M. 21 luglio 1983; con successivi decreti ministeriali, si è provveduto all’aggiornamento dei vecchi indici di capacità contributiva sulla base degli indici ISTAT.

Dopo le modifiche apportate dall’art. 1 della L. n. 413/91, è stato emanato il D.M. 10 settembre 1992, sostitutivo di quello del 1983, poi modificato con i DD. MM. 19 novembre 1992 e 29 aprile 1999; ulteriori adeguamenti sono stati apportati con i Provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 7 gennaio 2005 per il 2000 e 2001, del 5 aprile 2005 per il 2002 e il 2003, del 17 maggio 2005 per il 2004 e il 2005, del 14 febbraio 2007 per il 2006 e il 2007 (tutti disponibili nell’applicazione “documentazione tributaria” del sito *internet* dell’Agenzia delle Entrate).

c. Il funzionamento del “redditometro”.

Tutto ciò premesso, il “redditometro”, secondo il sistema delineato dal citato D.M. 10 settembre 1992 che, sebbene successivamente integrato, rappresenta il provvedimento di base, opera, in sintesi, come di seguito esposto:

- ove nei riguardi di un certo soggetto venga riscontrata la disponibilità di uno dei beni e servizi indicati nella tabella allegata allo stesso D.M. e, cioè, allo stato:
 - . aeromobili;
 - . navi e imbarcazioni da diporto;
 - . autoveicoli;
 - . altri mezzi di trasporto a motore;
 - . roulotte;
 - . residenze principali e secondarie;
 - . collaboratori familiari,
 - . cavalli da corsa o da equitazione;
 - . assicurazioni di ogni tipo, escluse quelle relative all’utilizzo di veicoli a motore, sulla vita e contro infortuni e malattie,

detta disponibilità può essere valutata ai fini della determinazione sintetica del reddito complessivo netto delle persone fisiche, ai sensi dell’art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/73, ferma restando la facoltà dell’Ufficio di utilizzare per la determinazione sintetica del reddito complessivo netto anche elementi e circostanze di fatto indicativi di capacità contributiva diversi da quelli dianzi menzionati.

In relazione ai beni ed ai servizi sopra indicati, appare il caso di porre in evidenza in questa sede che, relativamente alle residenze principali ed accessorie, la disponibilità sintomatica di capacità contributiva è relativa tanto a quelle in proprietà o possedute per

altro diritto reale ovvero a titolo gratuito, quanto a quelle condotte in locazione o in “multiproprietà”.

Su un piano più generale, si evidenzia come la menzionata circolare n. 49/E del 2007 dell’Agenzia delle Entrate abbia richiamato l’orientamento della giurisprudenza di legittimità e di merito che ha affermato che non possono essere posti a fondamento degli accertamenti sintetici elementi indicativi di capacità contributiva generici, quali, ad esempio, il possesso di autovetture non identificate attraverso l’anno di acquisto e le loro caratteristiche specifiche o le spese di gestione familiare non dettagliate nelle circostanze concrete in cui le stesse si traducono;

- i beni e i servizi dianzi indicati, si considerano nella disponibilità della persona fisica che a qualsiasi titolo o anche di fatto utilizza o fa utilizzare i beni o riceve o fa ricevere i servizi ovvero sopporta in tutto o in parte i relativi costi; tale ultima previsione non si applica ai beni e servizi dianzi indicati se relativi esclusivamente ad attività di impresa o all’esercizio di arti o professioni e tale circostanza risulti da idonea documentazione.

Queste ultime previsioni, assumono una centrale rilevanza con riferimento al tema della fittizia intestazione di beni, servizi e patrimoni sintomatici di capacità contributiva ad altri soggetti, ovvero ad attività d’impresa o di lavoro autonomo o a società; al riguardo, indicazioni di dettaglio sono contenute nel successivo paragrafo 3.;

- la disponibilità di detti beni e servizi, anche della stessa categoria, è indicativa, per ciascun periodo d’imposta in cui detta disponibilità si realizza, di un valore che si ottiene sulla base di uno specifico procedimento di calcolo.

Scopo di detto procedimento di calcolo è quello di rapportare la disponibilità medesima ad un certo livello di reddito, induttivamente configurabile sul presupposto che il possesso di determinati beni ovvero la fruizione di certi servizi non possono non essere espressivi, quanto meno, di una consistenza reddituale esponenzialmente proporzionata, tenendo anche conto delle spese di mantenimento che la disponibilità di detti beni e servizi comporta.

In particolare:

- . dapprima si riscontrano gli importi indicati nella tabella allegata al citato D.M. per ciascun bene e servizio ivi contemplati di cui si è riscontrata la disponibilità; al riguardo è il caso di porre in evidenza che detti importi sono calcolati applicando una cifra espressa in Euro ad un dato, per così dire, “materiale” di ciascun bene o servizio considerato nella tabella che, pertanto, deve essere necessariamente acquisito all’azione ispettiva;
- . successivamente, si riduce ciascuno dei suddetti importi in maniera proporzionale ove il contribuente dimostri che il bene o il servizio è nella disponibilità anche di altri soggetti diversi dalle persone per le quali al contribuente stesso spettano deduzioni o detrazioni fiscali, ovvero che per detto bene o servizio il medesimo sopporta solo in parte le spese o, ancora, che il medesimo bene o servizio è utilizzato nell’esercizio d’impresa, arti o professioni e tale circostanza risulti da idonea documentazione; se del caso, gli importi calcolati su base annua sono proporzionalmente ridotti se risulti che la disponibilità del corrispondente bene o servizio non è riferita all’intero anno;
- . nel prosieguo si moltiplica, per ogni bene o servizio di cui si è riscontrata la disponibilità, l’importo rispettivamente individuato, se del caso ridotto nei termini da ultimo accennati, per il rispettivo coefficiente indicato nella tabella allegata al medesimo D.M.;
- . i valori ottenuti in tal modo, ognuno attinente a ciascun bene o servizio di cui si è riscontrata la disponibilità, vanno fra loro sommati, secondo la seguente progressione: il valore più elevato è considerato per intero; il secondo valore più elevato è ridotto del 40 per cento; il terzo valore più elevato è ridotto del 50 per

cento; il quarto valore più elevato è ridotto del 60 per cento; i restanti valori successivi sono ciascuno ridotti dell'80 per cento.

In ogni caso, l'ammontare di ciascun valore calcolato nei termini da ultimo indicati non può essere inferiore all'ammontare dell'importo corrispondente a ciascun bene o servizio considerato, così come indicato nella tabella allegata al D.M., vale a dire all'importo ivi indicato non moltiplicato per il coefficiente della medesima tabella;

- qualora siano disponibili elementi e circostanze di fatto indicative di capacità contributiva diversi dai beni e servizi riportati nella tabella allegata al citato D.M., che, come si è detto, l'Ufficio ha facoltà di utilizzare nell'ambito della procedura di accertamento sintetico, non potranno essere ovviamente utilizzati gli importi ed i coefficienti indicati nella tabella medesima.

In questo caso, a detti elementi e circostanze dovrà essere attribuito, sulla base di un ragionamento ispirato a logica e coerenza, non immune da riferimenti alla comune esperienza e ad ogni altro dato eventualmente utile in tal senso, un valore che possa essere esponenzialmente espressivo di una corrispondente disponibilità reddituale; ad esempio, se si accerta che un soggetto paghi annualmente alcune migliaia di euro per l'iscrizione ad un circolo privato di particolare lusso e prestigio (servizio, quest'ultimo, non contemplato nella tabella più volte menzionata), si dovrà presuntivamente determinare un valore di riferimento espressivo di una corrispondente, esponenziale disponibilità reddituale.

Anche eventuali valori in tal modo determinati dovranno essere sommati a quelli che sono stati calcolati applicando gli importi ed i coefficienti della tabella per i beni e servizi dalla stessa contemplati.

A titolo di orientamento ed in via assolutamente non esaustiva, fra gli elementi e le circostanze di fatto indicativi di capacità contributiva, da considerare nel quadro della procedura di ricostruzione sintetica del reddito in aggiunta a quelli espressamente riportati nella tabella allegata al citato D.M., possono essere evidenziati i seguenti:

- . pagamento di consistenti rate di mutuo;
- . pagamento di canoni di locazione finanziaria (leasing), soprattutto in relazione a unità immobiliari di pregio, auto di lusso e natanti da diporto;
- . pagamento di canoni per l'affitto di "posti barca";
- . sostenimento di spese per ristrutturazione di immobili;
- . sostenimento di spese per arredi di lusso di abitazioni;
- . pagamento di quote di iscrizione in circoli esclusivi;
- . pagamento di rette consistenti per la frequentazione di scuole private particolarmente costose;
- . assidua frequentazione di case da gioco;
- . partecipazione ad aste;
- . frequenti viaggi e crociere;
- . acquisto di beni di particolare valore (quadri, sculture, gioielli, reperti di interesse storico – archeologico, ecc.);
- . disponibilità di quote di riserve di caccia o di pesca;
- . *hobby* particolarmente costosi (ad esempio, partecipazione a gare automobilistiche, rally, gare di motonautica, ecc).

Al riguardo, è opportuno tenere in debita considerazione quanto sottolineato dalla citata circolare ministeriale n. 101/E del 1999, relativamente all'esigenza di un ponderato ed attento utilizzo del particolare sistema di determinazione sintetica del reddito

complessivo, soprattutto nei casi in cui la stessa “sia essenzialmente fondata su fatti – indice che costituiscono soddisfacimento di bisogni primari o che sono caratterizzati da elevata rigidità (in particolare, spese per l’abitazione e spese per mutui immobiliari)”;

- alla somma di tutti valori determinati secondo le modalità anzidette deve essere aggiunta la quota per eventuali incrementi patrimoniali, fra i quali, ad esempio:
 - . conferimenti o altri finanziamenti in società;
 - . acquisizione di quote societarie;
 - . acquisizione di titoli obbligazionari e altri strumenti finanziari a questi assimilati;
 - . acquisizione di azioni e altri strumenti finanziari a queste assimilati;
 - . acquisizione di altri titoli in serie o di massa;
 - . acquisizione di altri diritti non preventivamente definibili

ed ulteriori investimenti del genere, nella misura, ai sensi del comma 5 dell’art. 38 del D.P.R. n. 600/73 e salva prova contraria del contribuente, di un sesto all’anno in cui è stata sostenuta la spesa e di un sesto a ciascuno dei cinque anni precedenti, ovvero, a partire dagli accertamenti notificati dopo l’entrata in vigore della L. n. 248/2005, nella misura di un quinto all’anno di effettuazione della spesa e di un quinto a ciascuno dei quattro anni precedenti.

Detta quota va determinata anche con riguardo all’acquisto dei beni (non anche dei servizi) indicati nella tabella allegata al citato D.M. ed all’acquisto degli altri beni (non anche degli altri servizi) espressivi di capacità contributiva diversi da quelli indicati nella tabella e riportati in via esemplificativa al precedente alinea; si tratta infatti, comunque, di spese per incrementi di patrimonio, in senso lato;

- il valore finale determinato in base a tutta la procedura dianzi descritta, dato quindi dal complesso:
 - . dei valori calcolati con riferimento ai beni e servizi indicati in tabella, previa applicazione degli importi, dei coefficienti e delle riduzioni dianzi indicate;
 - . dei valori presuntivamente determinati per i beni e servizi nella disponibilità del contribuente ma non indicati in tabella e quindi calcolati prescindendo da importi e coefficienti tabellari;
 - . della “quota parte” della spesa sostenuta dal contribuente per incrementi patrimoniali, ivi compreso l’acquisto dei beni (non anche dei servizi) indicati nella tabella e degli altri beni nella disponibilità del contribuente stesso,

costituisce il reddito complessivo netto attribuibile al contribuente;

- detto reddito complessivo netto va attribuito al contribuente con riferimento al periodo e/o ai periodi d’imposta in cui è stata acquisita e/o mantenuta la disponibilità, di fatto o di diritto, dei beni o servizi indicativi di capacità contributiva, ferma restando la “spalmatura” della spesa per incrementi patrimoniali attribuendone una quota, in misura proporzionale, all’anno di acquisto ed ai cinque o quattro anni precedenti;
- il reddito complessivo netto così determinato va quindi confrontato con quelli dichiarati dal contribuente.

Al riguardo, va tenuta presente l’indicazione della menzionata circolare ministeriale n. 101/E del 1999 per la quale sussiste “la necessità di procedere sempre ad un esame complessivo della posizione reddituale dell’intero nucleo familiare del contribuente, essendo evidente come frequentemente gli elementi indicativi di capacità contributiva rilevanti ai fini dell’accertamento sintetico possano trovare spiegazione nei redditi posseduti da altri componenti il nucleo familiare”; tale indicazione corrisponde ad un orientamento consolidato dell’Amministrazione finanziaria, tant’è che già con la risoluzione n. 7/1496 del 30 aprile 1977 era stato raccomandato agli Uffici che

l'accertamento sintetico "deve necessariamente tener conto, oltre che delle fonti di reddito risultanti dalla dichiarazione del soggetto passivo, anche delle disponibilità che a lui possono derivare dagli altri componenti del nucleo familiare", in quanto tali ultime disponibilità "ancorché autonomamente rilevanti ai fini fiscali nei confronti del possessore del reddito per la fonte da cui deriva, possono tuttavia spostarsi (e generalmente così accade) nell'economia del contribuente soggetto passivo dell'accertamento sintetico".

Detto orientamento è stato ulteriormente ribadito nella menzionata circolare n. 49/E del 2007, che, tra l'altro, richiama l'attenzione sull'opportunità di valutare gli elementi contabili desumibili dagli atti registrati (ad esempio, negozi di disinvestimento patrimoniale quale dante causa, successione ereditaria, donazione di denaro, ecc.), stipulati anche dal coniuge e dagli altri familiari, che possano aver contribuito alle spese indicative di capacità contributiva, avendo cura di procedere al controllo delle posizioni soggettive cui, di fatto, sono ascrivibili le manifestazioni di spesa;

- qualora dal citato confronto emerga che il valore del reddito complessivo netto sinteticamente determinato si discosti dal reddito dichiarato dal contribuente, per due o più periodi d'imposta *consecutivi* (secondo quanto puntualizzato dalla citata circolare n. 101/E del 1999 e ribadito dalla più recente circolare n. 49/E del 2007), in misura pari o superiore al 25 per cento di quello dichiarato, l'Ufficio, relativamente al periodo o ai periodi d'imposta dianzi indicati, può attribuire al contribuente, in via appunto sintetica, il medesimo reddito complessivo netto determinato sulla base della procedura dianzi indicata;
- tuttavia:
 - . l'Ufficio può non procedere ad accertamento qualora il reddito complessivo netto sia stato sinteticamente determinato soltanto sulla base di uno solo degli indicatori contemplati nel D.M. 10 settembre 199 e risulti palesemente incongruente per eccesso con quello determinabile sulla base di altri elementi in suo possesso o successivamente acquisiti;
 - . il contribuente può, ai sensi dell'art. 38, comma 6, del D.P.R. n. 600/73, dimostrare, anche prima della notificazione dell'avviso di accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito, in tutto o in parte, da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte ovvero da smobilizzi patrimoniali; l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione.

A questo specifico riguardo, la più volte ricordata circolare ministeriale n. 109/E del 1999:

- .. segnala la necessità di "permettere al contribuente di provare preventivamente che il reddito determinabile sinteticamente trova giustificazione, in tutto o in parte, nel possesso di redditi esenti o soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero in altre circostanze di fatto quali, ad esempio, disinvestimenti patrimoniali, percezione di indennizzi che legittimamente non hanno concorso alla determinazione del reddito, atti di liberalità degli ascendenti";
- .. precisa che tale prova "potrà essere richiesta in fase istruttoria (questionario, verbale di colloquio) ovvero con l'invito di comparizione previsto, ai fini dell'accertamento con adesione, dall'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 218/97";
- .. stabilisce che "in sede di valutazione delle prove giustificative addotte dal contribuente, gli Uffici si attengano ai necessari principi di ragionevolezza, al fine di pervenire a determinazioni reddituali convincenti e sostenibili secondo gli ordinari canoni probatori".

Sul punto, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 49/E del 2007 rimarca la necessità di vagliare ogni genere di giustificazione del contribuente, anche riferibile ai componenti il nucleo familiare, che, pur non essendo espressamente considerata nel comma 6 dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/73, sia suscettibile di apprezzamento, quale, ad esempio, utilizzo di finanziamenti, utilizzo di somme di denaro derivanti da eredità, donazioni, vincite, ecc., utilizzo di effettivi redditi conseguiti a fronte di importi fiscali convenzionali (ad esempio, i redditi agrari tassati non in base al reddito effettivamente prodotto, bensì alle rendite catastali aggiornate), utilizzo di somme riscosse, al di fuori dall'esercizio d'impresa, a titolo di risarcimento patrimoniale; è peraltro ovvio che tutte le circostanze dianzi richiamate devono essere adeguatamente provate dal contribuente, principalmente attraverso documenti che siano dotati dei necessari requisiti di certezza ed affidabilità.

La circolare da ultimo menzionata aggiunge che la documentazione acquisita in tale contesto sarà esaminata, oltre che per procedere o meno all'accertamento, anche per valutare la complessiva posizione fiscale dell'eventuale contribuente, correlato al soggetto originariamente sottoposto ad istruttoria, il quale sia risultato avere effettivamente sostenuto gli esborsi o le spese di gestione.

Il procedimento dianzi descritto è applicabile non solo in funzione della rettifica delle dichiarazioni presentate, ma anche nella prospettiva dell'accertamento d'ufficio e, quindi, di mancata presentazione di dichiarazione relativamente ai periodi d'imposta per i quali risulti stabilita la disponibilità, giuridica e/o di fatto, di beni e servizi indicativi di capacità contributiva, ovvero ai quali risulti attribuibile la "quota parte annuale" della spesa per incrementi patrimoniali.

d. Le principali posizioni della giurisprudenza.

Circa l'efficacia probatoria del sistema dianzi descritto, si evidenzia che la Corte Costituzionale, in numerose decisioni, ha affermato che le presunzioni legali in materia di reddito hanno valore meramente indiziante e non impediscono al contribuente di dare la prova della insussistenza degli elementi e delle circostanze di fatto su cui si basa l'accertamento, sottolineandone la natura relativa, a cui si accompagna anche la possibilità di dimostrare che alla disponibilità del bene non consegue l'entità del reddito determinata in applicazione della medesima procedura.

Per altro verso, la stessa Corte di Cassazione ha sostenuto, in ripetute occasioni, che la determinazione del reddito operata sulla base del "redditometro" dispensa l'Amministrazione finanziaria da qualunque prova rispetto ai fatti indici di maggiore capacità contributiva individuati dal "redditometro" stesso e posti a base della pretesa tributaria e pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare che il reddito presunto con tale sistema non esiste o esiste in misura inferiore, nonché che il ricorso ai parametri contenuti nel medesimo "redditometro" esonera l'Amministrazione da qualunque ulteriore prova e le consente di emettere un valido avviso di accertamento ricorrendo ad un mero calcolo matematico, restando onere del contribuente fornire in sede giudiziaria la prova contraria.

La stessa Suprema Corte, con la sentenza del 17 giugno 2002, n. 8665, ha stabilito che, in tema di accertamento sintetico, l'Ufficio non ha l'onere di indicare i singoli cespiti dai quali deriva il reddito accertato, purché questo sia tratto da situazioni indicative di una capacità di spesa di natura reddituale.

Da segnalare che, con la sentenza n. 377 del 25 luglio 1995, la Corte Costituzionale ha stabilito che il reddito sinteticamente determinato non deve essere dovuto solo a redditi fondiari, poiché, essendo questi determinati catastalmente, non rappresentano un reddito effettivo indicativo di capacità di spesa; peraltro, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 7005 dell'8 maggio 2003, ha precisato che si può rettificare sinteticamente la dichiarazione dei redditi di un coltivatore diretto in cui sia incluso solo il reddito agrario del fondo dallo stesso condotto, quando da elementi estranei al tipo di reddito dichiarato (ad es. la

proprietà di un'autovettura e di un appartamento), si possano fondatamente presumere ulteriori redditi concorrenti alla formazione del reddito complessivo.

Infine, per quanto concerne l'applicazione temporale dei diversi provvedimenti che, nel tempo, hanno modificato o integrato i decreti ministeriali e le relative tabelle contenenti i riferimenti da utilizzare nell'ambito del sistema del "redditometro", è da evidenziare che la Corte di Cassazione, con numerose sentenze, ha ripetutamente affermato che è legittimo anche il ricorso a redditometri successivi al periodo d'imposta da verificare, non realizzandosi in questo caso una retroattiva applicazione di disposizioni normative, ma solo una valutazione di pertinenza al caso specifico di parametri e calcoli statistici di provenienza qualificata e di attitudine indiziaria indipendente dal tempo dell'elaborazione.

3. L'intestazione fittizia di beni e servizi "sintomatici" di capacità contributiva e gli effetti ai fini dell'accertamento.

a. L'intestazione ad altra persona fisica.

Al paragrafo 1. si è già accennato alla possibilità che l'acquisizione di elementi sintomatici di capacità contributiva possa condurre a riscontrare situazioni in cui un certo soggetto, al fine di sottrarsi all'imposizione personale, abbia formalmente intestato atti, disponibilità patrimoniali, attività, rapporti giuridici, ecc., ad altri, pur essendone sostanzialmente il titolare.

Su un piano generale, per contrastare la pratica della fittizia intestazione ad altri di redditi o cespiti produttivi di reddito, si ricorre all'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/73, diffusamente esaminato al paragrafo 2. del Capitolo 10 della presente Parte IV.

Tuttavia, allorché si tratti di valorizzare la funzione sintomatica della disponibilità di beni e servizi rispetto ad una corrispondente capacità reddituale, come avviene nel quadro della ricostruzione sintetica del reddito complessivo, potrebbe non risultare necessario ricorrere in ogni caso al procedimento legittimato dalla norma richiamata, in quanto è la stessa disposizione che regola l'accertamento sintetico dei redditi – ovvero, più correttamente, la sua regolamentazione di dettaglio – che offre lo strumento idoneo a superare eventuali casi di interposizione soggettiva; come si è in precedenza evidenziato, infatti, ai sensi dell'art. 2, comma 1, del D.M. 10 settembre 1992, i beni e servizi espressivi di capacità contributiva, indicati nella comma 1 dell'art. 1 e riportati nella tabella allegata allo stesso D.M., si considerano nella disponibilità della persona fisica che *a qualsiasi titolo ed anche di fatto li utilizza*.

Per altro verso:

- non è prevista una espressa prescrizione analoga anche per gli altri elementi e circostanze di fatto che, ai sensi del comma 2 dell'art. 1 del citato D.M., possono essere utilizzati per la determinazione sintetica del reddito complessivo; non sono disponibili significativi riferimenti giurisprudenziali e di prassi per poter ritenere che la richiamata regola dell'effettivo utilizzo, stabilita dalla comma 1 dell'art. 2 del D.M., costituisca espressione di un principio generale sicuramente valevole anche per detti elementi e circostanze di fatto;
- parimenti, analoga regola non è prevista relativamente al sostenimento delle spese per incrementi patrimoniali, che, come in precedenza precisato, assumono una valenza sintomatica di capacità contributiva non in relazione alla disponibilità di beni e servizi, bensì quale espressione di redditi conseguiti in più anni.

Per quanto precede, si esprime l'avviso che sia quanto mai opportuno, allo scopo di fornire il più ampio supporto normativo all'azione di controllo ed alla successiva fase di accertamento nei riguardi di un soggetto che abbia interposto altri nella formale intestazione di ogni genere di bene o servizio ovvero nel formale sostenimento di certe spese, fare riferimento anche al procedimento previsto dall'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/73, se del caso in aggiunta alla regola stabilita dall'art. 2, comma 1, del D.M. 10 settembre 1992, per i beni e servizi in questo contemplati.

Sul piano della concreta dimostrazione della fittizia intestazione, affinché in sede di accertamento le disposizioni dianzi richiamate possano validamente sostenere una pretesa impositiva nei confronti dell'effettivo utilizzatore – soggetto interponente, è necessario che la precedente attività di controllo abbia consentito di acquisire prove certe e sicure della concreta riferibilità all'interponente stesso del reddito o del cespite intestato ad un prestanome o, quanto meno, elementi indiziari gravi, precisi e concordanti; in tale eventualità, appare chiaro che il procedimento di ricostruzione sintetica del reddito complessivo netto, nei termini riportati al precedente paragrafo 2., deve essere sviluppato nei riguardi dell'interponente e non già dell'interposto, previa adeguata esposizione in atti delle prove o degli elementi indiziari che consentano di supportare la prospettata interposizione.

A questo specifico riguardo, non risulta possibile prefigurare in linea teorica e generale un quadro presuntivo minimale valevole per ogni ipotetico caso di intestazione fittizia; in particolare se, da un lato, detto fenomeno può risultare fondatamente dimostrabile attraverso il comprovato ripetuto utilizzo di un bene da parte di un soggetto piuttosto che del formale intestatario, dall'altro non si può escludere a priori che anche un solo caso di riscontrato utilizzo, adeguatamente rapportato alle circostanze del caso concreto, sia sufficiente per detta finalità.

In ogni caso, è di tutta evidenza come la ricerca e il riscontro di ogni elemento utile a configurare in maniera chiara la fittizia intestazione formale (fra cui, ad esempio, l'individuazione del soggetto che ha sostenuto le spese per il mantenimento o la fruizione del bene) sia senz'altro opportuna.

b. *L'intestazione ad una impresa o ad una attività di lavoro autonomo.*

Più complesso può risultare il caso in cui il bene o il servizio o l'investimento patrimoniale siano formalmente intestati ad una impresa individuale ovvero ad una attività di lavoro autonomo, ma siano acquisiti elementi tali da ritenere che gli stessi rientrino, di fatto, nella disponibilità di singoli.

Rinviando a quanto prospettato in conclusione del precedente sottoparagrafo a proposito degli elementi probatori o presuntivi atti a supportare, nel caso concreto, la riferibilità personale della disponibilità, i principali problemi d'ordine giuridico che tale situazione presenta sono conseguenti alla constatazione che la regola dell'effettivo utilizzo di cui all'art. 2, comma 1, del D.M. 10 settembre 1992, non si applica, per espressa previsione di cui al comma 2 dello stesso articolo, se i beni e i servizi siano relativi esclusivamente ad attività di impresa o all'esercizio di arti e professioni e tale circostanza risulti da idonea documentazione.

Si tratta, più in particolare, dei beni strumentali all'esercizio di attività di lavoro autonomo di cui all'art. 54 TUIR, dei beni relativi all'impresa individuale di cui all'art. 65, commi 1 e 3 bis, del TUIR, dei beni relativi alle società in nome collettivo, in accomandita semplice e di fatto di cui all'art. 65, commi 2 e 3, del TUIR, nonché dei beni relativi ai soggetti passivi IRES rilevabili dagli artt. 85 e seguenti del TUIR, ivi compresi i beni materiali e immateriali strumentali all'esercizio dell'attività di impresa.

In tale situazione, assume centrale rilievo, oltre al riscontro dell'eventuale, effettivo utilizzo personale del bene o del servizio, la verifica volta a stabilire se le spese per l'acquisizione e per la fruizione ed il mantenimento del bene o servizio siano sostenute:

- con risorse finanziarie del soggetto effettivo utilizzatore, anche ove risulti documentalmente attestato l'utilizzo di risorse dell'impresa o dell'attività lavorativa autonoma.

Per tale eventualità si ritiene applicabile la disposizione dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/73, con l'avvertenza che, trattandosi nel caso specifico di una fittizia intestazione ad una attività imprenditoriale, gli elementi probatori o indiziari a sostegno della prospettata interposizione devono essere particolarmente pregnanti e significativi.

La successiva attività ispettiva sarà quindi orientata verso la ricostruzione del reddito complessivo del soggetto interponente;

- con effettive risorse finanziarie proprie dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo, sempre che si tratti di "beni relativi" a dette attività, secondo le disposizioni del TUIR dianzi richiamate.

Tale situazione di fatto, può essere espressiva, almeno nella maggioranza dei casi, non tanto di una vera e propria intestazione fittizia, quanto, piuttosto, di un impiego personale di beni e servizi destinati formalmente ed in via esclusiva all'esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo, con la conseguenza che, in tal caso, l'attività ispettiva successiva alla suddetta acquisizione non potrà svilupparsi nel senso della ricostruzione sintetica della capacità contributiva del singolo, bensì nei riguardi della impresa o attività di lavoro autonomo, sotto il profilo, significativamente diverso, della proposta di recupero a tassazione dei costi, delle spese e degli altri oneri sostenuti in relazione alle disponibilità di fatto utilizzate dal singolo e come tali oggetto di destinazione "extraimprenditoriale" o estranea all'attività di lavoro autonomo e, quindi, fiscalmente indeducibili perché carenti del generale requisito di inerenza rispetto all'attività esercitata, a mente degli artt. 109, comma 5 e 54, comma 1, TUIR.

Le proposte di recupero a tassazione in tal senso formulate, potranno essere fondate sulla generale potestà di ricostruzione della base imponibile e di singole voci di quest'ultima mediante il cosiddetto metodo "analitico – induttivo" di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/73, come ampiamente illustrato ai Capitoli 1 e 2 della presente Parte IV.

Al riguardo, si ricorda come esista un consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità che esclude il vincolo dell'Amministrazione finanziaria di riconoscere fiscalmente un costo solo perché risultante da regolare fattura e dalla connessa annotazione nei diversi libri e registri obbligatori, essendo comunque necessaria una verifica sostanziale del legame funzionale che lega un costo all'attività esercitata; di conseguenza, il riscontrato utilizzo personale di un bene o servizio acquistato con regolare fattura dall'impresa o per l'attività di lavoro autonomo, potrà consentire la ripresa fiscale dell'onere dedotto, ove non venga dimostrato, al di là della regolarità dell'impianto contabile, il sostanziale ed effettivo legame funzionale con l'attività d'impresa o professionale/artistica.

Resta ovviamente inteso che, per l'eventualità in cui il rilevato utilizzo personale di certi beni e servizi relativi all'impresa assuma una rilevanza reddituale suscettibile di autonoma imposizione nei riguardi dell'utilizzatore, si dovrà dar corso ai successivi, necessari adempimenti nei confronti di quest'ultimo, così come, ove la valutazione della possibile ripresa fiscale nei termini anzidetti riguardi una spesa sostenuta nell'esercizio di attività di lavoro autonomo, sarà necessario tenere presenti le peculiari regole che sovrintendono la determinazione della particolare categoria reddituale, per le quali si rinvia alle indicazioni fornite al Capitolo 6 della presente Parte IV.

c. L'intestazione ad una società.

Notevolmente più complicato risulta il caso in cui si acquisiscano elementi indicativi della effettiva disponibilità personale di beni, servizi e patrimoni intestati formalmente ad una società.

Per tale casistica, le difficoltà di individuare un percorso operativo aderente all'assetto normativo sono conseguenti non solo all'impossibilità di ricorrere, per quanto esposto al precedente sottoparagrafo b., alla regola dell'effettivo utilizzo stabilita, almeno per una parte di beni e servizi indicativi di capacità contributiva, dall'art. 2, comma 1, del D.M. 10 settembre 1992, ma anche alla constatazione che mancano significativi riferimenti giurisprudenziali o di prassi a favore della sicura applicabilità dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/73, allorché il soggetto interposto sia una società.

Al riguardo, si rinvia al dettagliato esame che, relativamente a tale specifica problematica, è stato operato al Capitolo 10 della presente Parte IV, ove è stato anche posto in evidenza che, proprio per sopperire alle difficoltà di carattere sistematico che ostano ad una generalizzata applicazione della clausola di cui all'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/73 alla fittizia intestazione societaria, il legislatore fiscale è intervenuto con la peculiare disciplina delle società di comodo, parimenti illustrata nel citato Capitolo 10 al paragrafo 3.

Per tutto quanto precede, nei casi in cui vengano acquisiti elementi probatori oppure fortemente indizianti dell'esistenza di un fenomeno di fittizia intestazione a società di beni, servizi ed investimenti in realtà riconducibili alla disponibilità di singoli soggetti, le soluzioni operative in concreto percorribili vanno ricercate, in un quadro argomentativo ispirato a logica, coerenza e sostenibilità, con riferimento alle diverse particolarità di ogni situazione concreta, tenendo presente, quali criteri di orientamento di carattere tendenziale e generale, i seguenti presupposti di base:

- la richiamata normativa in tema di "società non operative" o "di comodo" e, segnatamente, per espressa previsione contenuta nell'art. 30 della L. n. 724/94, le conseguenze del mancato superamento del *test di operatività*, analiticamente illustrato nel già richiamato Capitolo 10 paragrafo 3., si applicano "*fermo l'ordinario potere di accertamento*";
- tale clausola di salvaguardia induce a ritenere che, anche nei confronti delle società ed enti potenzialmente rientranti nella disciplina in argomento, oltre che, ovviamente, di quelle escluse, continuano ad essere applicabili tutte le altre vigenti disposizioni in tema di accertamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto;
- fra queste ultime è ovviamente compreso anche l'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/73, la cui applicabilità all'ipotesi di fittizia intestazione a società, alla luce di quanto esposto al più volte richiamato Capitolo 10 paragrafo 2., è senz'altro discussa, ma non può considerarsi sicuramente esclusa.

Muovendo da tali obiettive considerazioni, l'approccio operativo da adottare in sede di controllo, ferma restando la necessità di critiche e responsabili valutazioni che siano idonee a pervenire alle soluzioni più confacenti e sostenibili con riferimento ad ogni singolo caso concreto, potrà essere ispirato alle seguenti indicazioni di massima:

- nel caso in cui il quadro probatorio o indiziario acquisito a sostegno della disponibilità personale di certi elementi sintomatici di capacità contributiva, conduca all'individuazione di una società, formale intestataria degli stessi, compresa nella previsione del comma 1 dell'art. 30 della L. n. 724/94 e per la quale non sussistono le cause di esclusione previste dallo stesso articolo, occorrerà in ogni caso procedere, attraverso una verifica nei confronti della società stessa, al *test di operatività*;
- ove detto *test di operatività* non venga superato, si procederà, nell'ambito della medesima verifica, alla formulazione delle proposte di recupero a tassazione corrispondenti alle conseguenze fiscali del mancato superamento; pertanto, in tale ipotesi, nessuna iniziativa ispettiva potrà essere assunta, segnatamente attraverso il procedimento di ricostruzione sintetica del reddito complessivo netto riportato al paragrafo 2., nei riguardi del soggetto per il quale sia stata riscontrata la effettiva disponibilità degli indici di capacità contributiva acquisiti;
- nell'eventualità in cui:
 - . la società individuata non rientri o sia esclusa dalle previsioni di cui al citato art. 30 della L. n. 724/94;
 - . la società rientri nel campo applicativo della norma citata e, nell'ambito della verifica intrapresa come in precedenza indicato, superi il *test di operatività*, circostanza, quest'ultima, da ritenersi indicativa dello svolgimento da parte della società di una effettiva attività imprenditoriale, eventualmente anche a margine di una attività di mero godimento di beni;

- la preventiva attività di acquisizione o rilevamento di elementi sintomatici di capacità contributiva abbia comunque condotto ad individuare prove o indizi gravi, precisi e concordanti, della formale intestazione alla medesima società di determinate, individuate disponibilità, in realtà attribuibili ad un singolo, fra cui, soprattutto, il sostenimento personale delle spese di acquisizione e/o di fruizione del bene o del servizio,

non potendo escludersi che possa essere considerata applicabile la disposizione dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/73, la successiva attività ispettiva, previa adeguata esposizione di tutti gli elementi comprovanti la prospettata interposizione (che, essendo riferibili appunto ad una struttura societaria, dovranno essere particolarmente consistenti e significativi), sarà sviluppata nei confronti del soggetto cui la disponibilità è effettivamente riferibile, attraverso la ricostruzione del suo reddito complessivo netto;

- di contro laddove, non rientrando la società nelle previsioni di cui al citato art. 30 della L. n. 724/94 ovvero essendo da questa esclusa oppure, pur rientrandovi, la stessa superi il *test di operatività* dianzi menzionato e, nel contempo, si accerti che i beni e i servizi oggetto di rilevati impieghi di carattere personale, oltre ad essere relativi all'attività societaria, siano stati acquisiti e siano utilizzati con risorse finanziarie proprie della società, la successiva attività ispettiva sarà sviluppata nei confronti della società stessa, nel senso della proposta di recupero a tassazione dei costi relativi, per difetto di inerenza conseguente alla rilevata destinazione extraimprenditoriale delle spese.

4. Indicazioni operative circa le fasi di sviluppo degli elementi indicativi di capacità contributiva.

Fermo restando quanto evidenziato al paragrafo 1.b. in tema di acquisizione di elementi sintomatici di capacità contributiva, si rammenta che con la circolare n. 45/INCC in data 14 aprile 2008 del Comando Generale - III Reparto, al paragrafo 2.c., sono state indicate le linee guida del concreto impegno operativo del Corpo nell'attività di sviluppo degli elementi acquisiti, in linea generale fondato:

- sull'esecuzione di verifiche, laddove l'acquisizione e la preliminare valutazione di detti elementi permetta di prefigurare fenomeni di interposizione fittizia, di distrazione di beni per finalità estranee all'attività economica, ovvero l'esistenza di società di comodo.

In dette eventualità, le attività ispettive saranno poste in essere tenendo presenti le indicazioni riportate al paragrafo 3 del presente Capitolo;

- all'invio di segnalazioni all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, allorché la preventiva attività di controllo economico del territorio abbia permesso di individuare casi di possesso di beni di lusso coincidenti con i formali proprietari, utilizzabili, tal quali, direttamente nell'ambito dell'accertamento sintetico nei confronti di questi ultimi.

Successivamente all'emanazione della richiamata circolare n.45/INCC, sono intervenuti i commi da 8 a 11 dell'art. 83 del D.L. 25 giugno 2008, n.112, convertito con modificazioni nella Legge 6 agosto 2008, n.133, che hanno previsto, nell'ambito della programmazione dell'attività di accertamento per gli anni dal 2009 al 2011, l'esecuzione di un piano straordinario di controlli finalizzati alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche a norma dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/73, sulla base di elementi e circostanze di fatto certi presenti nel sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria nonché acquisiti in base agli ordinari poteri istruttori, ivi comprese le indagini finanziarie, dando priorità ai contribuenti che non hanno evidenziato nella dichiarazione dei redditi alcun debito d'imposta e per i quali esistono elementi indicativi di capacità contributiva.

In questo contesto, la Guardia di Finanza deve contribuire al citato piano straordinario destinando una adeguata quota della propria capacità operativa alle attività di acquisizione degli elementi e circostanze di fatto certi necessari per la determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche; il Corpo e l'Agenzia delle Entrate definiscono annualmente, d'intesa, le modalità della loro cooperazione al piano, alla cui attuazione sono chiamati a collaborare

anche i Comuni, i quali devono segnalare all’Agenzia delle Entrate eventuali situazioni rilevanti per la determinazione sintetica del reddito di cui siano a conoscenza.

Sulla base del nuovo scenario normativo, è possibile che i criteri di impiego dei reparti del Corpo ai fini dello sviluppo ispettivo di dati d’interesse per la determinazione della capacità contributiva delle persone fisiche, come tracciati al paragrafo 2.c. della richiamata circolare n. 45/INCC in data 14 aprile 2008, possano subire parziali adattamenti, anche tenendo conto delle intese che dovranno essere assunte, anno per anno, con l’Agenzia delle Entrate, nonché dell’evoluzione applicativa che potrà riguardare, in prospettiva, la citata piattaforma tecnologica C.E.TE..

Vanno pertanto confermate le linee programmatiche tracciate nella circolare dianzi menzionata, formulando riserva di impartire all’occorrenza, con specifiche direttive, le disposizioni di adeguamento che dovessero rendersi necessarie nell’ambito della progressiva attuazione del disposto di cui ai citati commi da 8 a 11 dell’art. 83 del D.L. n.112/2008.

Per altro verso, va opportunamente precisato, in questa sede, che:

- per i casi in cui l’attività ispettiva di sviluppo dei dati acquisiti riguardi fenomeni di interposizione fittizia, i relativi approfondimenti andranno ovviamente svolti nei riguardi dell’interponente, previa analisi ed adeguata esposizione in atti di tutti gli elementi probatori o fortemente sintomatici dell’esistenza di un fenomeno d’interposizione, procedendo, nei riguardi dell’interponente stesso, all’individuazione, attraverso le banche dati e gli applicativi disponibili ovvero mediante l’esercizio dei poteri istruttori di cui all’art. 32 del D.P.R. n. 600/73 (ivi comprese, se necessario, le indagini finanziarie oggetto di illustrazione nella Parte V della presente circolare), di tutte le disponibilità patrimoniali e finanziarie riconducibili al soggetto interessato – tanto indicate nella tabella allegata al D.M. 10 settembre 1992, quanto di genere diverso, comunque utilizzabili ai fini in esame secondo quanto specificato dallo stesso D.M. – così come di tutte le spese dal medesimo sostenute in misura non coerente o non congrua con le risultanze ufficiali, provvedendo, in sostanza, ad una *investigazione estesa al complessivo “tenore di vita”*;
- in tutte le situazioni in cui, in base alle attività illustrate sub 1.b., si pervenga all’acquisizione di dati indicativi di capacità contributiva nei riguardi di un soggetto che risulti svolgere – eventualmente anche solo in via di fatto – attività di impresa ovvero arti o professioni, dovrà essere attentamente presa in considerazione l’opportunità di avviare verifiche nei confronti delle medesime attività, piuttosto che nei riguardi del soggetto quale persona fisica, secondo le consuete metodologie ispettive (comprehensive, se del caso, di indagini finanziarie) nell’ambito delle quali i verificatori potranno, ricorrendone tutte le condizioni, valorizzare i beni e i servizi nella disponibilità del soggetto stesso, nonché le spese dallo stesso sostenute, quali elementi presuntivi (a seconda dei casi gravi, precisi o concordanti ovvero privi di detti requisiti) della sussistenza di maggiori redditi riferiti alle attività stesse;
- in ogni caso, in tutte le circostanze in cui il soggetto nei cui riguardi siano stati acquisiti dati ed elementi indicativi di capacità contributiva risulti essere collegato con ambienti criminali, gravato di precedenti penali o di polizia per reati di rilevante spessore delinquenziale, o comunque dedito ad attività illecite, ovvero la sproporzione fra la sua posizione fiscale ufficiale e quella determinabile sulla base degli elementi acquisiti sia di *dimensioni eccezionali*, il reparto competente procederà a sviluppare tutti gli approfondimenti necessari consentiti sulla base delle potestà di polizia giudiziaria o previste dalla normativa antiriciclaggio, al fine di pervenire all’individuazione di eventuali ipotesi di impiego o investimento di capitali di illecite provenienza o formazione.

Solo in caso di esito negativo di detti approfondimenti, l’attività ispettiva sarà proseguita con riferimento alle implicazioni di carattere fiscale, procedendo all’avvio di verifiche ovvero all’inoltro di segnalazioni agli Uffici dell’Agenzia delle Entrate nei termini e con le modalità in precedenza indicate.

E’ di tutta evidenza che ai diversi adempimenti sopra indicati, sia fiscali che di altro genere, procederà il reparto che ha acquisito i dati ed elementi in argomento, solo nel caso in cui il

soggetto interessato risulti fiscalmente domiciliato nella propria circoscrizione e l'eventuale approfondimento rientri nelle proprie competenze per materia, mentre, in caso diverso, il reparto stesso provvederà ad inviare gli atti a quello competente, tanto territorialmente, quanto per materia; ovviamente, procederanno in tal senso anche i reparti aerei e navali che dovranno comunque interessare i reparti territoriali, tranne nei casi in cui gli sviluppi fiscali degli elementi acquisiti rientrino nelle proprie attribuzioni, secondo le linee d'impiego tracciate nell'ambito della riforma del comparto aero – navale.

CAPITOLO 13

DISPOSIZIONI SPECIFICHE PER LE VERIFICHE NEI CONFRONTI DI IMPRESE DI MEDIE E RILEVANTI DIMENSIONI IN CASO DI EMISSIONE DI STRUMENTI FINANZIARI E SIGNIFICATIVE PRESENZE ESTERE

1. Introduzione.

La finalità cui è preordinata l'attività ispettiva fiscale è il riscontro della puntuale osservanza, da parte dei contribuenti, delle norme dettate dalle singole leggi d'imposta, mediante il ricorso agli specifici poteri ispettivi dalle stesse previsti.

Ferma restando tale constatazione, non può obiettivamente essere trascurato che, allorché l'attività ispettiva fiscale venga posta in essere dalla Guardia di Finanza, le più ampie funzioni di polizia economico-finanziaria demandate ai militari del Corpo possono, in certi casi, rendere opportuno un approccio cognitivo più ampio, il quale, ancorché soltanto in funzione di una preliminare valutazione di certi "profili di rischio", prenda in considerazione le possibili implicazioni di carattere economico – finanziario di talune operazioni aziendali, da sottoporre, ove ne sussista effettivamente la necessità, a successivi approfondimenti di merito, "esterni" ed "ulteriori" rispetto alla verifica fiscale, attraverso i poteri e i procedimenti che si rendono esperibili nel caso concreto, siano essi di natura amministrativa o penale, in quest'ultimo caso attenendosi alle indicazioni di cui alla Parte VII della presente istruzione.

L'eventualità dianzi accennata, può in concreto presentarsi, principalmente, nel caso in cui, contestualmente:

- la verifica si rivolga a strutture imprenditoriali costituite in forma societaria, aventi dimensioni medie o rilevanti, che abbiano proceduto o siano in procinto di procedere, a vario titolo, alla emissione ed alla collocazione sul mercato di strumenti finanziari, ovvero siano attive in settori di particolare interesse per l'economia nazionale e siano caratterizzate da una significativa presenza di compartecipazioni di azionisti stranieri, soprattutto se riconducibili ai Paesi ad economia emergente;
- durante la fase preparatoria, ovvero nel corso delle operazioni di avvio della verifica (accesso, ricerche, ecc.) o, ancora, durante l'ispezione documentale, vengano acquisite evidenze di profili di rischio attinenti alla tutela del mercato dei capitali e del risparmio.

In queste situazioni di fatto, la prolungata presenza dei verificatori del Corpo presso la sede dell'impresa e/o, comunque, l'analitico esame della gestione aziendale che accompagna l'operato dei verificatori stessi, devono rappresentare l'occasione per una preliminare valutazione della eventuale sussistenza di concreti elementi di pericolosità, che possano richiedere, nel pieno rispetto delle norme che presiedono il regolare e legittimo avvio dei procedimenti amministrativi o, se del caso, penali, l'assunzione delle necessarie e più specifiche iniziative ispettive, da parte delle articolazioni operative competenti.

Nei paragrafi seguenti sono contenute – dopo una sintetica illustrazione dei generali contesti esterni di riferimento che coinvolgono a pieno titolo le responsabilità di Polizia economico – finanziaria del Corpo nelle situazioni dianzi accennate – alcune indicazioni da seguire nel caso in cui, nel corso di verifiche nei confronti di imprese di medie e rilevanti dimensioni, si renda necessario o opportuno effettuare talune ricognizioni, ancorché di carattere preliminare e propedeutico ad ulteriori approfondimenti, relativamente ad evidenze di profili di rischio del genere dianzi indicato, di cui si è avuto contezza nel corso della verifica.

Dette indicazioni sono state, in parte, anticipate con la circolare n. 115/INCC in data 12 novembre 2008 del Comando Generale – III Reparto Operazioni e, in quanto obiettivamente innovative, soprattutto per il loro inquadramento nell'ambito delle verifiche, non possono non essere considerate in una prospettiva di carattere sperimentale, in cui, necessariamente, si inseriranno integrazioni, modifiche e parziali correttivi, principalmente sulla base delle concrete esperienze operative e delle problematiche che verranno segnalate.

2. Analisi degli elementi salienti della situazione patrimoniale, finanziaria e reddituale dei soggetti emittenti strumenti finanziari.

a. Il generale contesto esterno di riferimento.

Il mercato finanziario italiano dagli anni '90 ad oggi ha subito una graduale ma profonda trasformazione perdendo progressivamente i connotati tipici di un sistema bancocentrico, soprattutto sul versante del finanziamento alle imprese, per assumere, sempre più, i tratti e la fisionomia di un sistema orientato al mercato.

Entrambi i modelli presentano aspetti positivi e negativi: mentre quello cosiddetto bancocentrico è tendenzialmente più conservativo nello scrutinio dei progetti di investimento, ma proprio per questo meno soggetto ad euforia e "bolle", oltre che più propenso a sostenere le imprese nei momenti di crisi, un sistema orientato al mercato consente con maggiore facilità la raccolta diretta di mezzi finanziari da parte delle imprese, ma è più soggetto a *shock* e instabilità.

Tale maggiore instabilità del sistema orientato al mercato deriva da due fenomeni in parte correlati tra loro; da un lato, le imprese hanno tendenzialmente una maggiore discrezionalità nelle decisioni di aumento dell'indebitamento e del grado di utilizzo della leva finanziaria rispetto a quanto avviene in un sistema bancocentrico in cui si avvertono maggiormente i vincoli imposti dagli enti creditizi e, dall'altro, raccogliendo risorse attraverso il collocamento di strumenti finanziari, il rischio d'impresa può essere trasferito a famiglie o investitori non soggetti a controlli di stabilità.

Segnali del cambiamento di cui è dianzi cenno si possono cogliere:

- dai bilanci delle imprese industriali che hanno profondamente mutato la composizione e la struttura dei loro debiti finanziari, aumentando notevolmente il ricorso all'emissione di titoli obbligazionari rispetto al debito bancario;
- dalla struttura dei bilanci delle stesse famiglie, che hanno anch'esse mutato la composizione della propria ricchezza finanziaria, aumentando il peso delle attività sull'estero, degli investimenti in fondi comuni e in obbligazioni di emittenti privati, riducendo notevolmente l'investimento in titoli pubblici.

Le cronache degli ultimi anni hanno evidenziato come *crack* di società di rilevanza internazionale siano stati preceduti da numerosi episodi di collocamento di strumenti finanziari presso i risparmiatori, che hanno di fatto trasferito i rischi di impresa dagli intermediari agli investitori finali; ciò ha anche determinato un "crollo" della fiducia, che ha allontanato, quale ulteriore effetto, i risparmiatori dalle imprese, producendo una minore capacità di sviluppo e di investimento con inevitabili effetti sistemici.

Alcuni di detti episodi hanno riguardato l'emissione di obbligazioni, o *bond*, a seguito di situazioni aziendali sintomatiche di "tensioni finanziarie", causate in genere da un negativo andamento delle attività operative relative al "*core business*", da un fabbisogno finanziario nel breve - medio termine superiore ai previsti flussi di cassa derivanti dalla gestione caratteristica, da una pregressa esposizione particolarmente consistente verso gli istituti di credito che ha indotto il *management* aziendale a ricorrere a differenti strumenti di finanziamento; in taluni casi, l'emissione di detti strumenti finanziari è avvenuta anche attraverso collocamenti effettuati al di fuori dei confini nazionali, sul cosiddetto "euromercato".

Questo generale contesto si è, di recente, ulteriormente aggravato a seguito della profonda crisi di liquidità di importanti gruppi bancari, con gravi ripercussioni sulla stabilità del mercato del credito ed implicazioni su tutto il sistema economico e finanziario.

La Guardia di Finanza, quale Organo di Polizia a tutela degli interessi-economico finanziari dello Stato e, in questo contesto, del mercato di capitali e del risparmio, non può certo trascurare il descritto scenario.

Al di là dell'adeguamento della propria struttura organizzativa, mediante la previsione di unità specializzate per il contrasto a tali fenomeni, il Corpo deve assicurare il supporto di tutta l'organizzazione ed in particolare delle articolazioni impiegate in attività di polizia tributaria, alle quali è richiesto, nell'espletamento del proprio servizio, di vigilare sulla possibile presenza di "segnali di rischio" e di acquisire informazioni ed elementi che, sottoposti agli inevitabili approfondimenti di merito, possano attivare, attraverso i canali istituzionali, l'intervento degli Organi competenti.

b. Gli strumenti finanziari: definizioni e distinzioni.

A seguito della riforma del diritto societario, avvenuta con il D.Lgs. 17 gennaio 2003 n. 6, la disciplina dei titoli rappresentativi della partecipazione a società azionarie ha evidenziato innovazioni radicali rilevabili dalla stessa intitolazione che il legislatore attribuisce alla Sezione V del Capo V rubricato "Società per azioni": il previgente, sintetico, "Delle azioni" è infatti divenuto "Delle azioni e di altri strumenti finanziari partecipativi", riconoscendo a tali soggetti, con detta più ampia formulazione, la facoltà di emettere strumenti finanziari dotati di particolari diritti patrimoniali o amministrativi.

Tra gli obiettivi di portata generale che il legislatore delegante ha posto a base della riforma rientra, infatti, anche quello di incentivare il ricorso al mercato dei capitali, ampliando le fonti di finanziamento accessibili alle società di capitali e sviluppandone la patrimonializzazione, ferma restando l'esigenza di garantire l'equilibrio nella tutela degli interessi dei soci, dei creditori, degli investitori, dei risparmiatori e dei terzi.

La nozione di strumento finanziario è stata introdotta nell'ordinamento italiano dal D.Lgs. 23 luglio 1996, n. 415 (cosiddetto *Decreto Eurosim*), in sostituzione della definizione di valore mobiliare, non più adeguata all'evolversi dei nuovi servizi di investimento.

L'art. 1 del D.Lgs. 24 febbraio 1998 n. 58 (Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria) così come modificato dall'art. 1 del D.Lgs. 17 settembre 2007, n. 164, prevede un'elencazione tassativa di tipologie di prodotti finanziari, attraverso la quale è possibile delimitare la fattispecie in esame; in definitiva, tra gli strumenti finanziari rientrano:

- le azioni e gli altri titoli rappresentativi di capitale di rischio negoziabili sul mercato dei capitali;
- le obbligazioni, i titoli di Stato e gli altri titoli di debito negoziabili sul mercato dei capitali;
- gli altri strumenti finanziari negoziabili sul mercato dei capitali previsti dal codice civile;
- le quote di fondi comuni di investimento;
- i titoli normalmente negoziati sul mercato monetario;
- qualsiasi altro titolo normalmente negoziato che permetta di acquisire gli strumenti indicati nelle precedenti alinea e i relativi indici;
- i prodotti derivati, identificabili in una classe di strumenti finanziari il cui valore e rendimento derivano dal valore e dal rendimento di altri strumenti principali chiamati "sottostanti" (ad esempio, materie prime, valute, titoli, indici azionari, ecc.), e fra questi:
 - . i contratti "futures" su strumenti finanziari, su tassi di interesse, su valute, su merci e sui relativi indici, anche quando l'esecuzione avvenga attraverso il pagamento di differenziali in contanti;
 - . i contratti di scambio a pronti e a termine (*swaps*) su tassi di interesse, su valute, su merci nonché su indici azionari (*equity swaps*), anche quando l'esecuzione avvenga attraverso il pagamento di differenziali in contanti;
 - . i contratti a termine collegati a strumenti finanziari, a tassi di interesse, a valute, a merci e ai relativi indici, anche quando l'esecuzione avvenga attraverso il pagamento di differenziali in contanti;

- . i contratti di opzione per acquistare o vendere gli strumenti indicati in precedenza e i relativi indici, nonché i contratti di opzione su valute, su tassi d'interesse, su merci e sui relativi indici, anche quando l'esecuzione avvenga attraverso il pagamento di differenziali in contanti;
- . le combinazioni di contratti o di titoli indicati nei precedenti alinea.

c. Indicazioni operative: la rilevazione degli indici di pericolosità.

(1) Profili generali.

Le esperienze maturate negli ultimi anni impongono talune riflessioni in ordine agli aspetti che, a seconda dei casi, vanno presi in considerazione dai verificatori, al fine di riscontrare le evidenze di profili di rischio d'ordine economico-finanziario di cui si è acquisita cognizione per effetto dello svolgimento dell'attività ispettiva fiscale rivolta a strutture imprenditoriali che abbiano emesso o stiano per emettere strumenti finanziari, oppure abbiano utilizzato ovvero utilizzino finanziamenti provenienti da altre imprese del gruppo di appartenenza che, a loro volta, abbiano fatto o facciano ricorso a finanziamenti attraverso il collocamento di strumenti finanziari rivolti ai risparmiatori.

In particolare in dette circostanze, ove vengano rilevate situazioni debitorie particolarmente importanti, è opportuno procedere all'analisi delle stesse utilizzando appositi indici patrimoniali, finanziari o reddituali al fine di stabilire l'effettivo livello di indebitamento della società e, soprattutto, l'effettiva sostenibilità dello stesso.

Va però evidenziato che, in generale:

- il valore segnaletico degli indici non è assoluto, avendo gli stessi un significato sintomatico dal quale partire per una eventuale e più incisiva attività di analisi;
- è necessario esaminare gli indici nella loro evoluzione nel tempo e utilizzarne più di uno per ogni tipologia di informazione che si vuole rilevare dal bilancio;
- lo "spirito" e la finalità che connota l'analisi economico – finanziaria svolta dai militari del Corpo, non può prescindere da una considerazione dei predetti indici non solo "quantitativa", ma anche "qualitativa", vale a dire, come più avanti meglio chiarito, estesa anche alla composizione ed alle dinamiche proprie di ogni voce considerata per il calcolo degli indici stessi.

Fatte queste doverose premesse, di seguito sono sinteticamente illustrati, per quanto d'interesse in questa sede, alcuni indicatori che possono essere facilmente presi in esame, sulla base dei dati contenuti dal bilancio d'esercizio, ai fini dell'analisi della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica.

(2) Il capitale e il patrimonio.

Prima di procedere nel senso indicato in chiusura del precedente sottoparagrafo, è però opportuno fornire, a titolo di ulteriore supporto ed orientamento, indicazioni di carattere generale a proposito delle definizioni di *capitale* e *patrimonio*.

Con il termine *patrimonio*, si intende l'insieme di fattori produttivi e finanziamenti, a disposizione di un'impresa per il conseguimento dei propri fini istituzionali; il termine *capitale*, di contro, si riferisce al valore assegnato ai fattori produttivi e ai finanziamenti riconducibili all'impresa.

Ne consegue che il *patrimonio* è il complesso di mezzi di cui l'ente dispone e il *capitale* è ciò che ne esprime il valore in un dato istante della gestione.

Il *capitale* può essere esaminato tanto sotto il profilo giuridico quanto sotto quello economico: nel primo caso, si parla di *capitale sociale*, inteso quale valore della partecipazione detenuta dai soci nella società, mentre, nel secondo, di *patrimonio netto*, dato dalla differenza positiva tra il valore dei fattori produttivi di cui l'impresa dispone (cosiddette attività) e il valore dei debiti verso cui la stessa è esposta (cosiddette

passività), precisando che nella diversa e patologica ipotesi di una differenza negativa tra i due predetti valori, la stessa assume la dizione di *deficit netto*.

All'atto della costituzione dell'impresa, il capitale sociale ed il patrimonio netto sono fisiologicamente coincidenti, venendo solo successivamente a divergere per effetto dei risultati della gestione dell'impresa.

Sotto l'aspetto finanziario, il patrimonio netto contiene le *"fonti interne"* dell'impresa, vale a dire l'entità dei mezzi apportati dalla proprietà o autogenerati dall'impresa stessa, che, insieme ai mezzi di terzi (le cosiddette *"fonti esterne"*), vengono investiti nelle attività patrimoniali, denominate *"impieghi"* o *"investimenti"*.

In altra accezione, poi, il patrimonio netto è considerato come *"capitale di rischio"*, dato che la sua remunerazione e il suo rimborso sono subordinati al soddisfacimento prioritario della remunerazione e del rimborso del *"capitale di debito o di terzi"*.

Lo scrutinio del processo di formazione del patrimonio netto nel tempo, muove dall'analisi delle sue cosiddette *"parti ideali"*, richiamate nell'art. 2424 del c.c., secondo la seguente progressione numerica: A) I – Capitale; II – Riserva da soprapprezzo delle azioni; III – Riserve di rivalutazione; IV – Riserva legale; V – Riserve statutarie; VI – Riserva per azioni proprie in portafoglio; VII – Altre riserve, distintamente indicate; VIII – Utili (perdite) portati a nuovo; IX – Utile (perdita) dell'esercizio.

La nota integrativa, di cui all'art. 2427 c.c., completa, poi, l'illustrazione e l'analisi di dette voci.

Occorre ricordare che il patrimonio netto non è autonomamente determinabile e che, pertanto, non si può parlare di valutazione del patrimonio netto, essendo esso conseguenza della valutazione dei singoli elementi dell'attivo e del passivo, che, per differenza, ne esprimono l'entità.

In tema di patrimonio netto, le norme codicistiche sono integrate dalle disposizioni operative, di carattere tecnico, contenute nel principio contabile nazionale n. 28, che si applica alle imprese industriali, mercantili e di servizi, ma non anche alle imprese bancarie ed assicurative, date le peculiarità delle stesse.

Il principio contabile in argomento fornisce un esame del contenuto delle singole voci del patrimonio netto; in sintesi, questi sono gli aspetti principali e di generale interesse:

- A) I – Capitale; il capitale sottoscritto si scrive in questa voce anche se non interamente versato; il valore dei versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata, è iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale, classe A "Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata".

Qualora esistano differenti categorie di azioni, la nota integrativa dovrà darne conto, secondo quanto prescritto dall'art. 2427, n.17, c.c.;

- A) II – Riserva da soprapprezzo delle azioni; è una riserva di capitale che accoglie l'eccedenza del prezzo di emissione delle azioni o quote rispetto al loro valore nominale; in essa sono altresì comprese le differenze che emergono a seguito della conversione delle obbligazioni in azioni.

Detta riserva può essere ripartita tra i soci alla sola condizione che la riserva legale abbia raggiunto il quinto del capitale sociale; può essere anche utilizzata per copertura di perdite, aumento gratuito del capitale e aumento della riserva legale;

- A) III – Riserve da rivalutazione; sono riserve di capitale determinate da rivalutazione dei fattori produttivi consentite dalla legge, o da contributi a titolo gratuito erogati dallo Stato (contributi in conto capitale, ecc.);
- A) IV – Riserva legale, in cui deve essere obbligatoriamente accantonato il 5% degli utili dell'esercizio sino a che non venga raggiunto il quinto del capitale sociale.

Il suo utilizzo è ammissibile, anche se non conseguita la capienza di legge, per la copertura di perdite d'esercizio, sempre che siano preventivamente utilizzate tutte le eventuali altre riserve disponibili e indisponibili; se la riserva legale scende al di sotto del limite del 20% del capitale sociale, gli amministratori devono provvedere al suo reintegro con il progressivo accantonamento di almeno il ventesimo degli utili netti.

E' attinta da vincoli particolari nell'ipotesi di emissione di prestito obbligazionario (al riguardo, si veda l'art. 2413 c.c.);

- A) V – *Riserve statutarie*; sono riserve di utili che trovano il loro fondamento nelle disposizioni contenute nello statuto delle società; le condizioni, i vincoli e le modalità di formazione e movimentazione delle riserve in esame sono disciplinate dallo statuto;
- A) VI – *Riserva per azioni proprie in portafoglio*; secondo la dottrina prevalente, questa riserva, anche se iscritta in seno al patrimonio netto, non può essere considerata una riserva in senso proprio, ossia una componente del netto, bensì una mera contropartita contabile delle azioni proprie in portafoglio, iscritta con l'intenzione di salvaguardare l'integrità del capitale.

E' indisponibile fino a che le stesse azioni non vengano trasferite o annullate; è fatto divieto di impiegarla per la copertura di perdite;

- A) VII – *Altre riserve, distintamente indicate*, costituite generalmente da utili netti.

Tra esse vengono annoverate la "*riserva per rinnovamenti impianti*", la "*riserva per acquisto azioni proprie*", iscritta dopo la delibera e prima dell'acquisto delle azioni proprie, la "*riserva da rivalutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto*", i "*versamenti in conto capitale*" o i "*versamenti a copertura di perdite*", i "*versamenti in conto aumento di capitale*", i "*versamenti in conto futuro aumento di capitale*", la "*riserva avanzo di fusione*", la "*riserva da utili sui conti*";

- A) VIII – *Utili (perdite) portati a nuovo*; in tale voce sono iscritti i risultati netti degli esercizi precedenti, che non siano stati distribuiti o accantonati ad altre riserve ovvero le perdite non ripianate;
- A) IX – *Utile (perdita dell'esercizio)*, che accoglie il risultato netto di periodo.

Per quanto attiene, poi, al cosiddetto *capitale di terzi*, inteso quale fonte di finanziamento esterna all'impresa (composto dalle voci che trovano evidenza nel Passivo dello Stato Patrimoniale, "al di sotto" del *patrimonio netto*), tradizionalmente si è soliti distinguere in *finanziamenti a medio e lungo termine*, *finanziamenti a breve termine*, *forme particolari di finanziamento*, quali il *leasing* ed il *factoring*, e *finanziamenti erogati da soggetti che non siano banche o istituzioni finanziarie*.

I *finanziamenti a medio e lungo termine* hanno generalmente una durata minima di 3-5 anni e con essi, sotto un profilo strategico, le aziende tendono a consolidare il proprio indebitamento; tra le forme più utilizzate si possono ricordare i *prestiti obbligazionari*, i *mutui* e le *sovvenzioni*, i *certificati di investimento*, il *project financing* e i *finanziamenti in pool*.

I *finanziamenti a breve termine* sono di norma erogati dalle banche e generalmente destinati a finanziare il capitale circolante, tendendo, pertanto, ad estinguersi con la conclusione naturale delle operazioni a cui sono collegati; tipiche operazioni di finanziamento a breve sono lo *sconto di cambiali*, l'*incasso salvo buon fine di ricevute bancarie*, l'*apertura di credito in conto corrente*, gli *anticipi su fatture*, le *anticipazioni in conto corrente* e il *riporto*.

Al *leasing finanziario* le aziende accedono, tendenzialmente, quale forma di finanziamento per l'acquisizione di immobilizzazioni; al *factoring* affidano, invece, il finanziamento dei crediti commerciali.

Il *leasing finanziario* può presentare vantaggi fiscali bilanciati generalmente da un maggior peso degli oneri finanziari; tuttavia esso consente di ricorrere a fonti di finanziamento diverse dalle banche.

Il *factoring* si sostanzia nella cessione di crediti commerciali ad una specifica società, detta appunto di factoring, a fronte di un costo finanziario che, però, è più elevato rispetto a quello praticato dagli istituti di credito.

Forme di finanziamento riconducibili a soggetti diversi dalle banche e dalle istituzioni finanziarie sono la *cambiale finanziaria*, i *finanziamenti infragruppo* e i *finanziamenti erogati dai soci*.

(3) Analisi della situazione patrimoniale.

Con l'analisi patrimoniale si esamina la struttura del patrimonio, per verificare la condizione di equilibrio nella composizione delle fonti e degli impieghi, ovvero, in altri termini, per tentare di valutare le scelte dell'impresa relativamente al corretto utilizzo delle fonti di finanziamento per la copertura degli impieghi dell'attivo patrimoniale; in questo contesto, si ricorre di norma a taluni *indici di solidità patrimoniale* che hanno l'obiettivo di evidenziare se gli investimenti fissi sono stati finanziati da risorse correttamente alimentate e l'azienda abbia le caratteristiche di solidità necessarie a perdurare nel tempo, adattandosi alle mutevoli condizioni esterne.

Una buona solidità deriva generalmente da una buona liquidità; un'azienda che riesce a far fronte tempestivamente ai propri impegni (sia, cioè, "liquida"), ha di norma un buon grado di solidità e di redditività.

Se si accetta la regola che per sostenere un investimento di una certa durata occorre un finanziamento di durata almeno pari, può ammettersi, ai fini del riscontro del generale equilibrio patrimoniale, che:

- per finanziare le *Attività Fisse (AF)* - date dalla somma delle *immobilizzazioni* (voce B) dell'Attivo dello Stato Patrimoniale, dei *crediti*, dei *ratei* e *riscontri*, *tutti scadenti oltre l'esercizio successivo* (rispettivamente voce CII e D dell'Attivo dello Stato Patrimoniale) – vengano utilizzati il *Patrimonio Netto (PN)* e le *Passività Fisse (PF)*, queste ultime date dalla somma dei *fondi per rischi ed oneri*, *TFR*, *Debiti*, *ratei* e *riscontri scadenti oltre l'esercizio successivo*;
- viceversa per finanziare le *Attività correnti (AC)* – date dalla somma tra *l'attivo circolante* (Voce C dell'Attivo dello Stato Patrimoniale) e le *immobilizzazioni finanziarie* scadenti entro l'esercizio successivo (voce BIII dell'Attivo dello Stato Patrimoniale), al netto dei *crediti* scadenti oltre l'esercizio successivo - si dovrebbero utilizzare esclusivamente le *Passività correnti (PC)*, date dalla somma dei *Debiti*, *ratei* e *riscontri scadenti entro l'esercizio corrente*.

Fatte queste premesse, un indicatore utile allo scopo, certamente non esaustivo per una completa analisi di bilancio, ma generalmente sintomatico, può essere individuato nel *Grado di copertura delle immobilizzazioni*, dato dal rapporto tra la somma del Patrimonio netto (PN) e Passività fisse (PF) e le Attività fisse (AF):

$$\text{Grado di copertura delle immobilizzazioni} = \frac{\text{PN} + \text{PF}}{\text{AF}}$$

Questo rapporto rappresenta il grado di copertura delle immobilizzazioni con fonti durevoli; generalmente, si ritiene che detto valore, per essere considerato espressivo di un fisiologico grado di copertura, dovrebbe essere maggiore o uguale a 1, mentre, nel caso in cui l'indicatore fosse inferiore all'unità, la struttura potrebbe non essere sufficientemente elastica e l'azienda potrebbe avere forti difficoltà a reagire a situazioni

che le richiedano di adattarsi a mutamenti improvvisi attraverso l'utilizzo di liquidità, in quanto vengono utilizzate passività correnti per finanziare l'attivo fisso.

Per altro verso non è il valore assoluto che va valutato, ma la sua evoluzione nel tempo; infatti se l'indice è superiore all'unità ma continua a decrescere negli anni, è da ritenere che sussista comunque una situazione di possibile anomalia.

A titolo di esempio, potrebbe accadere che, in sede ispettiva, si acquisiscano elementi documentali indicativi di politiche aziendali fortemente espansionistiche, effettuate attraverso acquisizioni, per le quali venga utilizzato l'indebitamento a breve (magari nei confronti di finanziatori istituzionali) a fronte di investimenti durevoli ammortizzabili su orizzonti anche pluriennali; in tali circostanze, ove si rilevi la contestuale o successiva sussistenza in capo all'azienda di eventuali debiti di finanziamento nei confronti di aziende controllate o controllanti residenti all'estero – soprattutto se localizzate in particolari Paesi (ad esempio Lussemburgo, Olanda) in cui le regole per l'emissione di strumenti finanziari (in particolare *Bond*), con riferimento sia all'entità sia alle garanzie richieste, sono meno stringenti rispetto a quelle nazionali – si potrebbe ritenere sussistente il tentativo di ribaltare il rischio complessivo della strategia espansionistica, dalle banche ai risparmiatori.

Come dianzi accennato, è evidente che oltre al dato quantitativo deve essere verificato anche il dato qualitativo, vale a dire la reale sussistenza, effettività e veridicità delle poste di bilancio su cui vengono calcolati i vari indici.

Ad esempio, l'iscrizione in bilancio di crediti ingenti riferibili a società dello stesso gruppo, potrebbe, almeno teoricamente, celare tentativi di annacquamento dell'attivo ai fini di far apparire una solidità patrimoniale diversa rispetto a quella reale.

Così come, la prevalenza di crediti assistiti da garanzie di scarso spessore, che non di rado – come l'esperienza degli ultimi tempi insegna – sono incorporati in strumenti finanziari immessi da istituti bancari sul mercato e acquistati da imprese, può essere sintomatica di possibili criticità.

In situazioni del genere, appare opportuno acquisire informazioni di dettaglio circa l'eventuale esistenza di adeguate garanzie relative ai crediti dianzi indicati ovvero in merito alle concrete aspettative di materiale recuperabilità degli stessi; in questo contesto, la ipervalutazione dei crediti potrebbe tra l'altro emergere sottoponendo ad esame critico eventuali reiterate cessioni e contro-cessioni degli *assets* fra società del gruppo, che potrebbero, di fatto, risultare solo documentalmente poste in essere ovvero sopravvalutate.

(4) Analisi della situazione finanziaria.

L'analisi finanziaria ha lo scopo di verificare la capacità dell'azienda di fronteggiare i fabbisogni finanziari senza incidere negativamente sull'andamento economico; detto equilibrio va ricercato attraverso la valutazione del grado di indebitamento finanziario dell'impresa.

In via generale, più basso è il rapporto tra capitale proprio e capitale di terzi, più elevato si profila il rischio aziendale, in quanto un eccesso di indebitamento, rendendo certamente più difficoltoso ottenere nuovi finanziamenti di terzi, oltre che meno sostenibili gli oneri conseguenti, rende l'impresa più vulnerabile in caso di crisi economica.

Il grado di equilibrio finanziario può essere studiato attraverso l'utilizzo di un indicatore chiamato "*Grado di Indebitamento da terzi*" dato dal rapporto tra il *patrimonio netto* (PN) - che, come detto, rappresenta il finanziamento con fonti proprie - e il *totale delle passività* (PF + PC), che rappresentano il ricorso a capitali di terzi, calcolato come segue:

$$\text{Grado di indebitamento da terzi} = \frac{\text{PN}}{\text{PF} + \text{PC}}$$

Tale indice dovrebbe non essere di troppo inferiore a 0,5 (le fonti proprie finanziano per 1/3 le attività) e comunque non inferiore a 0,25 (le fonti proprie finanziano per 1/5 le attività).

(5) *Analisi della situazione economica.*

L'analisi economica ha l'obiettivo di valutare la redditività aziendale, ossia la capacità dell'azienda di remunerare tutti i fattori produttivi senza alterare l'equilibrio finanziario; esaminando l'equilibrio economico, si cerca altresì di valutare la capacità dell'impresa di generare margini adeguati per remunerare il costo delle fonti di finanziamento.

Prima di illustrare gli indici che si ritiene possano essere utilizzati, occorre definire alcuni indicatori di bilancio, quali, segnatamente:

- il *valore aggiunto operativo*, dato dalla differenza tra il Valore della produzione (voce A del Conto Economico) e il costo dei beni e servizi acquistati;
- il *Margine Operativo Lordo* (MOL o EBITDA - *Earning Before Interest Taxes and Depreciation/Ammortisation*), detto anche *risultato operativo di gestione*, che rappresenta quanto resta del *valore aggiunto operativo*, dopo averne dedotto il costo del lavoro;
- il *Margine Operativo Netto* (MON o EBIT - *Earning Before Interest Taxes*), che si ottiene sottraendo dal margine operativo lordo gli ammortamenti e gli accantonamenti e che rappresenta il "margine", ovvero il risultato della gestione industriale.

Il MON è un indicatore molto importante per l'impresa in quanto generato dalla gestione tipica e destinato a remunerare i soggetti finanziatori; questi ultimi infatti mostrano nei confronti dell'impresa un'attesa di remunerazione coerente con il rischio che sopportano, per cui, in linea generale, se il rischio aumenta, aumentano i tassi di interessi passivi sui finanziamenti bancari.

L'attesa di remunerazione viene comunemente definita *Costo delle Fonti di Capitale*.

Il grado di equilibrio economico può essere evidenziato confrontando la redditività operativa dell'impresa o redditività percentuale del capitale investito (ROI – *Return on investment*), ottenuta come rapporto percentuale tra *Margine Operativo Netto* e *Capitale Investito* (CI, rappresentato dall'attivo patrimoniale), con il costo del *capitale di terzi* (*i*), ottenuto come rapporto percentuale tra *Oneri Finanziari* (OF) e *Capitale di terzi totale* (PC + PF), secondo la seguente formula:

$$\text{ROI} = \frac{\text{MON}}{\text{CI}} \% \qquad \text{i} = \frac{\text{OF}}{\text{PC} + \text{PF}} \%$$

Il grado di equilibrio economico è positivo se il ROI è maggiore di *i* %, e cioè se la redditività sul capitale investito riesce a far fronte al costo del capitale di terzi; minore è la differenza tra ROI e *i* % (o negativa), più elevato sarà il rischio aziendale.

Anche in questo caso, è opportuno effettuare un esame qualitativo, teso a rilevare la veridicità e l'effettività delle poste di bilancio relative al valore della produzione, che potrebbero essere artefatte, eventualmente anche mediante l'utilizzo di fatture per

operazioni inesistenti o altri artifici idonei ad alterare la reale situazione economico finanziaria e patrimoniale della società.

(6) Ulteriori indici di carattere oggettivo.

Ulteriori informazioni utili ad orientare le valutazioni per le finalità di cui è cenno nel sottoparagrafo (1), possono essere:

- desunte dall'applicazione degli indici di solvibilità e di indebitamento, così come descritti nel paragrafo 2 del capitolo 5 della Parte III della circolare, per il cui calcolo si vedano gli **allegati nn. 23 e 24 del documento "Modulistica e documentazione di supporto"**;
- tratte dall'analisi di dettaglio di alcune vicende che interessano la formazione del capitale; ad esempio:
 - . nell'ipotesi di conferimenti in natura o crediti, potrà essere riscontrata la presenza della relazione di stima redatta, ex art. 2343 c.c., da un perito indipendente, nominato dal presidente del Tribunale, avente lo scopo di evitare attribuzioni al patrimonio aziendale di valori eccedenti quelli effettivi;
 - . qualora la società risulti aver acquistato beni o crediti da propri soci e amministratori, potrà essere posta attenzione a che non siano stati realizzati tentativi di aggiramento della norma di cui all'art. 2343-bis c.c., che impone, in un'ottica di tutela dell'integrità del capitale, di attestare il valore dei beni e dei crediti compravenduti a mezzo di una relazione giurata da parte di un esperto anch'esso nominato dal Tribunale;
 - . relativamente ai finanziamenti erogati dai soci, può essere utile accertarne la natura e verificare che la loro eventuale iscrizione nei conti del patrimonio netto sia avvenuta nel rispetto delle prescrizioni normative, tenendo presente che eventuali rinunce dei soci connesse a finanziamenti solo "*di facciata*", verrebbero a generare annacquamenti nel patrimonio netto.

Si segnala inoltre l'opportunità di esaminare la relazione sulla gestione degli amministratori, tenendo conto, soprattutto, delle modifiche apportate dal D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 32 - con cui è stata recepita la Direttiva 51/2003/CE del 18 giugno 2003 - alle seguenti disposizioni riguardanti la redazione del citato documento:

- art. 2428 c.c., per il bilancio d'esercizio;
- art. 40 del D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127, per il bilancio consolidato;
- art. 3 del D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87, per le banche e gli istituti finanziari;
- artt. 94 e 100 del D.Lgs. 7 settembre 2005, n. 209, per le società di assicurazione.

In estrema sintesi, le modifiche introdotte hanno, tra l'altro, previsto che il documento contenga:

- un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società (o delle imprese incluse nel consolidamento);
- la descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società (o le imprese incluse nel consolidamento) è esposta;
- nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell'andamento e del risultato della sua gestione, gli indicatori di risultato finanziario.

Per quanto concerne il livello di approfondimento richiesto nell'esposizione delle analisi e delle descrizioni dianzi citate, la norma chiarisce che lo stesso deve essere coerente con l'entità e la complessità degli affari della società (o delle imprese incluse nel bilancio consolidato).

Le disposizioni in esame non trovano applicazione nei confronti dei soggetti che possono redigere il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435-*bis* c.c. ed hanno effetto dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dalla data successiva al 12 aprile 2007; di conseguenza, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, dette disposizioni sono applicabili con riferimento al bilancio chiuso al 31 dicembre 2008.

Per le società regolamentate dal codice civile che utilizzano strumenti finanziari, restano ferme le previsioni di cui all'art. 2428 comma 6-*bis*, in base alle quali, se rilevanti per la valutazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico, dalla relazione sulla gestione devono risultare:

- gli obiettivi e le politiche in materia di gestione del rischio finanziario e le politiche di copertura per ciascuna principale categoria di operazioni previste;
- l'esposizione della società ai rischi di prezzo, di credito, di liquidità e di variazione dei flussi finanziari.

(7) Avvertenze particolari in caso di emissione di obbligazioni (bond).

Soffermando l'attenzione su questo caso, va preliminarmente tenuto presente che le indagini di polizia giudiziaria condotte nei confronti di importanti gruppi industriali, hanno fatto emergere la particolare pericolosità per i risparmiatori di alcuni prestiti obbligazionari emessi da imprese di rilevanti dimensioni, a fronte di situazioni di dubbia solvibilità finanziaria, con le prevalenti finalità di consentire alle banche più esposte nei confronti di operatori commerciali di rientrare dai propri affidamenti, nonché di acquisire risorse finanziarie utili per estinguere debiti commerciali o finanziari ovvero per rilanciare la politica commerciale aziendale.

In questo senso, anche sulla base di alcune esperienze investigative sviluppate dai reparti del Corpo, appare necessario:

- verificare lo "stato di salute" dell'operatore economico, eventualmente anche a livello di Gruppo, al fine di accertare tramite l'esame dei bilanci societari dell'ultimo triennio la reale situazione economica e patrimoniale, anche mediante l'analisi degli indicatori in precedenza esposti;
- effettuare un'analisi investigativa volta a comprendere le effettive ragioni e soprattutto le dinamiche decisionali interne che hanno convinto i vertici societari ad emettere il prestito obbligazionario, allo scopo di accertare la veridicità delle motivazioni palesate ufficialmente alla platea di investitori;
- appurare, ove possibile, che i prestiti obbligazionari, ancorché strutturati come formalmente riservati a investitori istituzionali, non vengano in definitiva venduti a risparmiatori privati non professionali attraverso il servizio di intermediazione finanziaria degli istituti di credito;
- esaminare le "operazioni *intercompany*" più significative per appurare un'eventuale gestione arbitraria delle stesse funzionale all'alterazione dei dati di bilancio ed all'ottenimento di risultati positivi sotto il profilo civilistico, più facilmente presentabili al mercato e dunque più appetibili per i fornitori ed i clienti nonché per i potenziali investitori.

E' evidente come particolare attenzione vada riservata a quei gruppi d'impresa che sono organizzati in reti di società molto articolate, alcune delle quali utilizzate come "polmoni finanziari" ubicati in Paesi a fiscalità privilegiata che, tutelando l'anonimato, non consentono l'individuazione degli effettivi titolari ed amministratori.

d. Adempimenti dei verificatori in caso di acquisizione di elementi indicativi di "profili di rischio".

Nell'ipotesi in cui, procedendo attraverso uno o più dei metodi dianzi delineati, i verificatori dovessero maturare il convincimento ovvero la fondata idea che l'entità e/o la composizione qualitativa degli elementi patrimoniali, finanziari e reddituali valutabili

mediante gli indici anzidetti, non esprimano le condizioni necessarie per una sicura sostenibilità degli impegni assunti dall'emittente attraverso il collocamento sul mercato di strumenti finanziari, gli stessi procederanno - ferma restando l'osservanza di quanto riportato nella Parte VII della presente istruzione in caso di acquisizione di indizi di reato ovvero di elementi tali da far ritenere compiutamente integrata una fattispecie penalmente rilevante - ai seguenti adempimenti:

- predisposizione di un appunto informativo contenente gli esiti dell'analisi effettuata, comprensivo dei calcoli dei diversi indici eventualmente considerati, della valutazione qualitativa dei diversi componenti di questi, ove effettivamente operata, nonché di ogni altro genere di dato, elemento o elaborazione in grado di supportare e spiegare i profili di rischio o criticità individuati.

Per tale adempimento, i verificatori potranno essere supportati, ove ritenuto necessario, da qualificato personale dell'articolazione del Nucleo di polizia tributaria territorialmente competente, deputata all'attività di servizio nel segmento "tutela del mercato dei capitali";

- allegazione a detto appunto, oltre ai documenti esaminati o che possano risultare utili ai fini in trattazione, dei bilanci e delle relazioni a questi correlate, nonché di quelle prodotte dagli Organi deputati all'esercizio della funzione di controllo contabile nei confronti dell'azienda sottoposta ad ispezione, la cui visione appare fortemente opportuna;
- formale inoltro dell'appunto, da parte del reparto di appartenenza dei verificatori e con le adeguate cautele al fine della necessaria riservatezza, al Nucleo Speciale Polizia Valutaria;
- prosecuzione dell'attività ispettiva, secondo le metodologie di controllo ordinarie, ai fini fiscali, tenendo presente che permane, comunque, la necessità di concludere la verifica nei termini previsti.

Il Nucleo Speciale di Polizia Valutaria, sulla base della documentazione ricevuta e previa approfondita analisi di questa, procederà secondo le proprie generali attribuzioni e potestà, in via autonoma ovvero interessando, nei casi e con le modalità previste dal vigente assetto normativo e regolamentare, le competenti Autorità di Vigilanza; a quest'ultimo, specifico riguardo, è il caso di porre in evidenza che:

- i rapporti con i citati Organismi di vigilanza sono disciplinati, in via generale, dall'art. 22 della Legge 28 dicembre 2005 n. 262, a mente del quale "nell'esercizio dei poteri di vigilanza informativa ed ispettiva, le Autorità di cui all'art. 20" – quali, segnatamente, Banca d'Italia, Consob, Isvap, Covip e l'Autorità garante della concorrenza e mercato – "possono avvalersi, in relazione alle specifiche finalità degli accertamenti, del Corpo della Guardia di Finanza, che agisce con i poteri ad essi attribuiti per l'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sui redditi, utilizzando strutture e personale esistenti in modo da non determinare oneri aggiuntivi. Tutte le notizie, le informazioni e i dati acquisiti dal Corpo della Guardia di Finanza sono coperti dal segreto d'ufficio e vengono senza indugio comunicati esclusivamente alle Autorità competenti";
- disposizioni del medesimo tenore sono contenute nell'art. 187 octies, comma 12 e 187 decies del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, con cui è stata disciplinata una forma di cooperazione settoriale rafforzata con la Commissione Nazionale per le Società e la Borsa e nell'art. 307 del Codice delle Assicurazioni Private, approvato con D. Lgs. n. 209 del 2005, relativo ai rapporti con l'ISVAP;
- al fine di dare concreta attuazione alle citate disposizioni, la Guardia di Finanza ha siglato specifici Protocolli d'intesa in data 18 maggio 2006 con la CONSOB, in data 25 settembre 2006 con l'ISVAP e in data 25 luglio 2007 con la Banca d'Italia; a fattor comune, detti Protocolli prevedono, tra l'altro, che il Corpo sottoponga alle Autorità di

vigilanza ogni elemento, acquisito nell'esercizio dell'attività istituzionale, che ritenga rilevante ai fini dell'applicazione della normativa di rispettiva competenza;

- come disposto con circolare del Comando Generale n. 340000 in data 22 ottobre 2004, il Nucleo Speciale Polizia Valutaria è deputato, tra l'altro, a partecipare alle Autorità di vigilanza ogni elemento che possa costituire turbamento dei mercati finanziari e mobiliari, ivi compresi l'esercizio del credito e la sollecitazione del pubblico risparmio, nonché a garantire adeguato supporto di conoscenze alle altre unità operative in detti settori.

Nel caso in cui il citato Nucleo Speciale non ravvisi margini per un proprio intervento diretto, autonomo o in funzione collaborativa con le citate Autorità, rimetterà il contesto, previa ulteriore analisi, al Nucleo di polizia tributaria territorialmente competente (che ovviamente potrebbe essere lo stesso reparto originatore della segnalazione), fornendo indicazioni, il più possibile dettagliate, relativamente ad ulteriori approfondimenti ritenuti eventualmente necessari ovvero, comunque, attinenti all'ulteriore trattazione del contesto.

Appare il caso di precisare che gli adempimenti dei verificatori dianzi descritti, rappresentano una mera acquisizione di elementi conoscitivi rientrante nelle generali funzioni di *prevenzione* degli illeciti economico – finanziari attribuite ai militari del Corpo dall'art.2, comma 2, del D.Lgs. n.68/01.

Per quanto precede, detti adempimenti sono semplicemente espressivi di una *funzione cognitiva*, in quanto tale non inserita, neanche con finalità istruttorie o pre – istruttorie, in un procedimento amministrativo; in buona sostanza, le analisi e le elaborazioni che si sono sinteticamente illustrate al precedente paragrafo c. sono assimilabili alle analoghe attività che vengono svolte in funzione della selezione dei contribuenti da sottoporre a verifica fiscale, che, come si rileva dalle indicazioni riportate nella Parte I della presente istruzione, si esauriscono in attività esclusivamente interne ai reparti o alle articolazioni operative interessate.

Ferma restando la necessità di procedere secondo quanto indicato nella Parte VII della presente circolare, in caso di fattispecie penalmente rilevanti, qualora il Nucleo Speciale Polizia Valutaria decida, sulla base della documentazione allo stesso pervenuta, di intraprendere – direttamente o nel quadro della collaborazione con le diverse Autorità di vigilanza - specifiche iniziative di carattere ispettivo palesemente ed espressamente orientate alla tutela del mercato dei capitali o del risparmio, saranno assunti i necessari adempimenti di carattere amministrativo, anche in funzione della formale procedimentalizzazione dell'attività.

In questo contesto, le analisi, i calcoli e le elaborazioni effettuate dai verificatori, saranno riprodotte nuovamente ed integralmente nel quadro della specifica attività ispettiva, non potendo essere utilizzate direttamente in quest'ultima, così come andranno nuovamente ed autonomamente acquisiti i documenti su cui dette analisi ed elaborazioni sono state in precedenza effettuate in funzione meramente cognitiva.

3. Indicazioni operative in caso di acquisizione di elementi indicativi di ulteriori ipotesi di illeciti di natura economico – finanziaria.

In aggiunta a quanto esposto al precedente paragrafo 2, va sottolineato che le modalità procedurali con cui vengono condotte le verifiche fiscali, possono rappresentare uno strumento particolarmente efficace ed incisivo per l'acquisizione di elementi indicativi o comprovanti violazioni di natura economico – finanziaria di vario genere.

In particolare, nel caso in cui nel corso dell'accesso presso i locali di pertinenza di imprese di dimensioni medio – grandi vengano effettuate, come accade nella maggioranza dei casi, operazioni di ricerca documentale, appare fortemente opportuno che i militari pongano attenzione anche nell'acquisizione di documentazione, contabile ed extracontabile - incluse la corrispondenza informale e per posta elettronica e le comunicazioni interne all'impresa - dalla quale possano rinvenirsi riferimenti specifici (anche in forma di appunti o di istruzioni fornite a

soggetti diversi) ad operazioni di potenziale interesse operativo, appunto, sotto il profilo economico – finanziario, quali, principalmente:

- l'acquisto/cessione di strumenti finanziari, anche derivati;
- la “costruzione” di contratti derivati;
- progetti di acquisizione di società;
- progetti di quotazione della società presso un mercato ufficiale;
- attività speculative in borsa;
- condotte teoricamente integranti i reati di *market abuse* di cui agli artt. 184 e 185 del D.Lgs. n. 58 del 24 febbraio 1998, nonché dell'art. 2637 c.c., in tema, rispettivamente, di *insider trading e aggio* di strumenti finanziari, quotati e non.

Ove il preliminare esame della documentazione acquisita permetta di riscontrare evidenze di “profili di rischio” concernenti l'applicazione della normativa bancaria, finanziaria, del mercato mobiliare ed assicurativo, i verificatori provvederanno secondo quanto indicato sub 2.d., interessando, il Nucleo Speciale Polizia Valutaria; quest'ultimo, esaminerà gli elementi acquisiti e li sottoporrà, ove possibile, ad ulteriori ed autonome elaborazioni, ai fini dell'eventuale successivo interessamento delle competenti Autorità di vigilanza.

Resta ovviamente inteso che qualora i verificatori, durante le operazioni ispettive svolte ai fini fiscali, acquisiscano indizi di reato ovvero notizie di reato compiutamente configurate, gli stessi osserveranno le indicazioni riportate nella Parte VII della presente circolare.

A questo riguardo, va specificato che, nel corso dell'attività ispettiva svolta nei confronti di società quotate nei mercati regolamentati nazionali ed esteri, deve essere posta attenzione all'acquisizione di eventuali tracce ed indizi che possono condurre all'individuazione di ipotesi di manipolazione del mercato o di abuso di informazioni privilegiate (cosiddetti reati di *market abuse*).

Sul punto, si rammenta che costituisce:

- *insider trading*, l'attività di negoziazione (acquisto, vendita o altre operazioni) posta in essere da specifici soggetti sulla base dell'indebito sfruttamento di informazioni “privilegiate” non ancora disponibili fra il pubblico che, qualora diffuse, determinerebbero una alterazione del valore dei titoli; il reato si realizza, altresì, nei casi di comunicazione a terzi delle predette informazioni privilegiate ovvero qualora si raccomandi o si induca altri al compimento delle operazioni di negoziazione (art. 184 D.Lgs. n. 58 del 24 febbraio 1998);
- *manipolazione del mercato* (art. 185 D.Lgs. n. 58/1998 e 2637 c.c.), consistente nell'effettuazione di operazioni di negoziazione, eventualmente anche simulate o mediante altri artifici, incidendo direttamente sul prezzo degli strumenti finanziari (manipolazione operativa), ovvero nella diffusione sul mercato finanziario di informazioni e notizie false concernenti le società emittenti i titoli quotati, rivolte ad un numero indeterminato di persone, su circostanze e/o avvenimenti suscettibili di provocare concretamente un'alterazione del prezzo degli strumenti finanziari (manipolazione informativa).

Si precisa che l'ambito di applicazione dell'ipotesi penale di cui all' 185 del T.U.I.F. riguarda esclusivamente gli illeciti aventi come oggetto materiale gli strumenti finanziari “quotati” in borsa, ossia i titoli finanziari ammessi alla negoziazione o per i quali è stata presentata una richiesta di ammissione alle negoziazioni in un mercato regolamentato italiano o di altri Paesi dell'Unione Europea; per converso, il reato di “aggio” di cui all'art. 2637 c.c. si riferisce a strumenti finanziari non quotati o per i quali non è stata presentata la richiesta di ammissione alle negoziazioni.

In questo senso, è opportuno:

- effettuare un preliminare riscontro con l'articolazione specialistica del competente Nucleo di Polizia Tributaria procedente, nonché con il Nucleo Speciale Polizia Valutaria, in qualità di referente per i rapporti di collaborazione con le Autorità di vigilanza di settore, al fine di

apprendere dell'esistenza di eventuali notizie ed elementi a carico del soggetto da controllare ovvero della sussistenza di indagini di polizia giudiziaria che potrebbero in tal caso orientare diversamente l'attività di verifica fiscale, se non far decidere di rinviarla.

Infatti, al fine di razionalizzare l'attività dei reparti, rafforzando le sinergie e le procedure operative tra il Nucleo Speciale Polizia Valutaria e gli altri reparti territoriali, con il foglio n. 238421 in data 22 luglio 2005 del Comando Generale - III Reparto Operazioni, è stato disposto:

- . per la componente territoriale, previa informazione dell'Autorità Giudiziaria procedente, di comunicare al citato Nucleo Speciale l'avvio di ogni attività investigativa, delegata o d'iniziativa, in ordine ai reati previsti in materia di *market abuse*, tramite l'invio di un messaggio contenente l'indicazione del reato per il quale si procede, dell'Autorità Giudiziaria delegante e del numero di procedimento penale;
- . che i Comandanti di reparto destinatari di attivazioni per le ipotesi di reato nella stessa materia rappresentino all'A.G. la possibilità di avvalersi delle capacità specialistiche del Nucleo Speciale Polizia Valutaria;
- procedere ad un esame attento delle notizie provenienti da fonti aperte nell'ultimo periodo, allo scopo di verificare la portata di eventuali andamenti anomali del titolo, per rendimenti o volumi di negoziazione dello stesso, sintomatici di possibili fenomeni di *insider trading* o di *agiotaggio*, soprattutto quando tali variazioni risultano in controtendenza rispetto alle dinamiche fisiologiche dell'impresa.

A tal proposito, le unità operative con competenza nei confronti di società quotate non devono trascurare di raccogliere sistematicamente ed inserire nel fascicolo di schedario dei soggetti in questione le informazioni di tale genere provenienti da fonti aperte, per utile orientamento del piano ispettivo;

- porre l'attenzione su specifiche condotte manipolative del titolo che potrebbero emergere dalla disamina della documentazione extra contabile acquisita in sede d'accesso, nei termini anzidetti, tenendo presente che, generalmente, i cosiddetti "manipolatori" sono collegati agli azionisti di riferimento delle società e l'organizzazione della condotta di abuso di mercato richiede accordi fiduciari con intermediari ed investitori istituzionali.

Ad esempio, la diffusione di notizie false sulla concentrazione della proprietà ovvero sulla capitalizzazione e sulla liquidità della società costituiscono fattori di rilevante riverbero sulla possibilità che, in relazione al titolo, vengano a configurarsi condotte di manipolazione.

4. La rilevazione di significative presenze estere, con particolare riferimento a quelle collegate a Paesi ad economia emergente.

a. Il generale contesto esterno di riferimento.

Una serie di fattori macroeconomici complessi – fra cui possono in questa sede menzionarsi, in estrema sintesi, la globalizzazione dei mercati, il rapido processo di sviluppo economico che sta interessando Paesi tradizionalmente considerati "in via di sviluppo", i notevoli avanzi di bilancio che caratterizzano i conti con l'estero di questi ultimi e la conseguente formazione, presso gli stessi Paesi, di ingenti riserve valutarie – stanno alimentando un progressivo interesse verso le imprese dell'area europea, anche operanti in settori di importanza strategica per le economie nazionali dei singoli Paesi continentali.

Secondo gli osservatori di fenomeni del genere, tale tendenza è, al momento, particolarmente evidente con riguardo ai cosiddetti *fondi sovrani* (Sovereign Wealth Funds – SWF), termine con cui si intendono quelle istituzioni finanziarie, controllate direttamente dai Governi, incaricate di investire in attività prevalentemente estere una parte delle riserve ufficiali.

I fattori che hanno incoraggiato lo sviluppo di queste istituzioni sono numerosi; fra questi, è da segnalare la crisi valutaria esplosa in Asia alla fine degli anni '90 che ha indotto molti

Paesi di quest'area a detenere riserve in ammontare ben superiore al passato, le quali, attualmente, eccedono anche i criteri più prudenziali.

Da tale situazione è conseguita la decisione di molti Paesi di affidarne in parte la gestione ad organismi finanziari appositamente creati, con l'obiettivo di trovare opportunità d'investimento anche a lungo termine e/o in strumenti non prontamente liquidabili.

Lo spazio acquisito dai fondi sovrani e la prospettiva di una loro ulteriore crescita hanno suscitato un vivace dibattito tra chi coglie gli aspetti favorevoli e chi, al contrario, esprime forti preoccupazioni.

Fra questi ultimi, non manca chi evidenzia come detti fondi non sono più solo espressione di Paesi con limitato peso economico e politico, ma fanno sempre più spesso riferimento a vere e proprie potenze a livello mondiale, paventando la possibilità che i loro interventi siano ispirati ad una logica diversa rispetto alle sole convenienze economiche; inoltre, l'ammontare degli investimenti operati, nell'ordine di miliardi di dollari, viene ritenuto potenzialmente destabilizzante per il mercato nel suo complesso.

Ulteriore grave elemento di criticità rispetto a tali fondi, viene individuato nella insufficiente trasparenza.

Lo stesso Consiglio Europeo, nelle conclusioni della Presidenza alla seduta del 13 e 14 marzo 2008, ha:

- evidenziato che l'emergere di nuovi protagonisti caratterizzati da una trasparenza limitata quanto alla strategia e agli obiettivi di investimento, sta suscitando preoccupazioni riguardo a potenziali pratiche non commerciali, tenendo conto che la linea di demarcazione tra fondi sovrani e altre entità non è sempre netta, convenendo sulla necessità di un approccio europeo comune;
- sostenuto l'obiettivo di concordare a livello internazionale un codice di condotta volontario per i fondi sovrani e di definire principi per i Paesi destinatari a livello internazionale;
- invitato la Commissione e il Consiglio a proseguire i lavori affinché la UE fornisca un apporto coordinato al dibattito in corso.

Da segnalare, inoltre, che l'art.83, comma 25, del D.L. n.112 del 2008, convertito in Legge n.133 del 2008, ha istituito, presso il Ministero degli Affari Esteri, il Comitato Strategico per lo sviluppo e la tutela all'estero degli interessi nazionali in economia, con compiti di analisi, indirizzo, supporto e coordinamento nel campo dei fenomeni economici complessi propri della globalizzazione, quali l'influenza dei fondi sovrani e lo sviluppo sostenibile nei Paesi in via di sviluppo.

b. Adempimenti dei verificatori.

Il generale contesto esterno di cui è sintetico cenno al precedente paragrafo, rende opportuno richiamare l'attenzione di tutti i reparti e articolazioni operative, deputate all'attività di verifica, al puntuale rispetto delle disposizioni a suo tempo impartite con la circolare n. 117/RR/RDA del 12 aprile 1984 del Comando Generale – IV Reparto (ora II Reparto).

Dette disposizioni, tuttora in vigore, assumono una perdurante attualità alla luce dei nuovi scenari internazionali; ne consegue, pertanto, la necessità di darvi puntuale attuazione in ogni caso di rilevazione di presenze estere, direttamente o indirettamente connesse ai menzionati fondi sovrani ovvero, più in genere, a Paesi ad economia emergente.

