



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

N. 158/INCC

ROMA, 29 dicembre 2008

CIRCOLARE 1/2008

ISTRUZIONE
SULL'ATTIVITÀ DI VERIFICA

VOLUME IV



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

ISTRUZIONE SULL'ATTIVITA' DI VERIFICA

VOLUME IV

documenti allegati

Linee guida per il riscontro analitico – normativo di singole componenti e di specifici aspetti del reddito d'impresa

Percorsi ispettivi

Modulistica e documentazione di supporto

Circolare n. 1/2008



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

ISTRUZIONE SULL'ATTIVITA' DI VERIFICA

INDICE

VOLUME IV

documenti allegati

**LINEE GUIDA PER IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO
DI SINGOLE COMPONENTI E DI
SPECIFICI ASPETTI DEL REDDITO D'IMPRESA**

1. Introduzione.	3
<i>a. Finalità del documento.</i>	3
<i>b. Il decreto ministeriale di attuazione della diretta rilevanza fiscale dei principi contabili internazionali.</i>	3
2. I principali componenti positivi oggetto di controllo.	5
<i>a. Ricavi.</i>	5
<i>b. Plusvalenze patrimoniali.</i>	6
<i>c. Plusvalenze esenti.</i>	8
<i>d. Sopravvenienze attive.</i>	11
<i>e. Dividendi ed interessi.</i>	12
<i>f. Proventi immobiliari.</i>	15
3. I principali componenti reddituali negativi oggetto di controllo.	16
<i>a. Spese per prestazioni di lavoro.</i>	16
<i>b. Interessi passivi.</i>	18

(1) <i>Premessa.</i>	18
(2) <i>Deducibilità degli interessi passivi per i soggetti IRPEF.</i>	18
(3) <i>Deducibilità degli interessi passivi per i soggetti IRES.</i>	19
(4) <i>Disposizioni in vigore fino al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007.</i>	21
(a) <i>Introduzione.</i>	21
(b) <i>Contrasto alla thin capitalization.</i>	21
(c) <i>Pro rata patrimoniale.</i>	23
(d) <i>Pro rata generale.</i>	25
(5) <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	25
c. <i>Oneri fiscali e contributivi.</i>	26
(1) <i>Deducibilità delle imposte e tasse.</i>	26
(2) <i>Deducibilità dei contributi ad associazioni sindacali e di categoria.</i>	27
d. <i>Oneri di utilità sociale.</i>	27
e. <i>Minusvalenze patrimoniali.</i>	29
(1) <i>Aspetti generali.</i>	29
(2) <i>Minusvalenze da partecipazioni aventi i requisiti PEX.</i>	30
(3) <i>Norma antielusiva (dividend washing).</i>	31
(4) <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	32
f. <i>Sopravvenienze passive.</i>	33
g. <i>Perdite di beni e perdite su crediti.</i>	33
(1) <i>Perdite di beni.</i>	33
(2) <i>Perdite su crediti.</i>	34
(3) <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	36
h. <i>Ammortamenti.</i>	37
(1) <i>Introduzione.</i>	37
(2) <i>Ammortamento dei beni materiali.</i>	37
(a) <i>Disciplina generale.</i>	37
(b) <i>Terreni.</i>	39
(c) <i>Beni strumentali di valore inferiore a euro 516,46.</i>	40
(d) <i>Spese di manutenzione e riparazione.</i>	40
(e) <i>Affitto di azienda e usufrutto di azienda.</i>	41
(3) <i>Ammortamento dei beni immateriali.</i>	41
(a) <i>Disciplina generale.</i>	41
(b) <i>Diritti d'autore, brevetti industriali, processi e formule.</i>	42
(c) <i>Diritti di concessione e altri iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.</i>	42
(d) <i>Software.</i>	42
(e) <i>Marchi ed avviamento.</i>	43
(4) <i>Ammortamento finanziario.</i>	43
(a) <i>Beni gratuitamente devolvibili.</i>	43
(b) <i>Concessioni relative ad opere pubbliche.</i>	44
(5) <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	44
i. <i>Accantonamenti.</i>	45

(1) <i>Premessa.</i>	45
(2) <i>Accantonamenti di quiescenza e previdenza.</i>	45
(3) <i>Accantonamenti a fronte di maggiori imposte accertate.</i>	46
(4) <i>Altri accantonamenti.</i>	47
(a) <i>Generalità.</i>	47
(b) <i>Lavori ciclici di manutenzione di navi e aeromobili.</i>	47
(c) <i>Spese di ripristino o sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili.</i>	47
(d) <i>Operazioni e concorsi a premio.</i>	48
(5) <i>Accantonamenti e svalutazioni per rischi su crediti.</i>	48
(6) <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	48
j. <i>Svalutazione dei crediti e accantonamento per rischi su crediti.</i>	49
(1) <i>Generalità.</i>	49
(2) <i>Soggetti diversi da banche e altri intermediari finanziari.</i>	49
(3) <i>Banche e altri intermediari finanziari.</i>	50
(4) <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	51
k. <i>Spese relative a più esercizi.</i>	51
(1) <i>Aspetti generali.</i>	51
(2) <i>Spese relative a studi e ricerche.</i>	51
(3) <i>Spese di pubblicità e propaganda.</i>	52
(4) <i>Spese di rappresentanza.</i>	54
(5) <i>Altre spese relative a più esercizi.</i>	55
(6) <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	55
4. Altri aspetti significativi per la determinazione del reddito d'impresa.	56
a. <i>Le variazioni delle rimanenze.</i>	56
(1) <i>Premessa.</i>	56
(2) <i>Le rimanenze di magazzino.</i>	56
(3) <i>La valutazione delle rimanenze secondo il codice civile.</i>	57
(4) <i>La valutazione delle rimanenze per le imprese IAS.</i>	58
(5) <i>La disciplina fiscale delle rimanenze di magazzino.</i>	58
(6) <i>La disciplina fiscale delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale.</i>	60
(7) <i>Le scritture contabili di magazzino.</i>	62
(8) <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	62
b. <i>La valutazione dei titoli che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie.</i>	64
(1) <i>Partecipazioni: profili civilistici.</i>	64
(2) <i>La valutazione delle partecipazioni ai fini fiscali.</i>	65
(3) <i>Norma antielusiva.</i>	66
(4) <i>Versamenti dei soci.</i>	67
(5) <i>Titoli a reddito fisso: profili civilistici.</i>	68
(6) <i>La valutazione dei titoli a reddito fisso ai fini fiscali.</i>	68
(7) <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	69
c. <i>Il riporto delle perdite.</i>	70
(1) <i>Aspetti civilistici.</i>	70
(2) <i>Disciplina fiscale delle perdite per le imprese in contabilità ordinaria.</i>	70

(3) <i>Le perdite delle imprese minori e degli esercenti arti e professioni.</i>	73
(4) <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	73
d. <i>La locazione finanziaria.</i>	74
(1) <i>Aspetti civilistici.</i>	74
(a) <i>Profili generali.</i>	74
(b) <i>Metodo patrimoniale.</i>	75
(c) <i>Metodo finanziario.</i>	75
(2) <i>Trattamento fiscale del leasing finanziario.</i>	76
(a) <i>Deducibilità dei canoni per i beni diversi dai mezzi di trasporto.</i>	76
(b) <i>Deducibilità dei canoni per i mezzi di trasporto.</i>	76
(c) <i>Deducibilità dei canoni per le imprese individuali.</i>	77
(d) <i>Individuazione del periodo di ammortamento.</i>	77
(e) <i>Modalità di ripartizione del costo del leasing.</i>	78
(f) <i>Imprese IAS.</i>	78
(g) <i>Riscatto anticipato, cessione o risoluzione del contratto.</i>	79
(h) <i>Operazioni di “sale” e “lease back”.</i>	80
(3) <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	80
e. <i>Le operazioni straordinarie.</i>	81
(1) <i>Introduzione.</i>	81
(2) <i>Cessione d’azienda.</i>	81
(a) <i>Aspetti generali.</i>	81
(b) <i>Il regime fiscale diretto delle cessioni d’azienda.</i>	82
(c) <i>Riflessi fiscali in capo all’acquirente.</i>	84
(3) <i>Conferimento d’azienda.</i>	84
(a) <i>Aspetti generali.</i>	84
(b) <i>Il regime fiscale dei conferimenti “ante” Legge Finanziaria 2008.</i>	85
(c) <i>I conferimenti agevolati per il biennio 2007–2008.</i>	87
(d) <i>L’attuale regime fiscale dei conferimenti d’azienda.</i>	88
(4) <i>Fusione.</i>	89
(a) <i>Aspetti civilistici.</i>	89
(b) <i>Il regime fiscale della fusione ai fini delle imposte sui redditi.</i>	91
(5) <i>Scissione.</i>	95
(a) <i>Aspetti civilistici.</i>	95
(b) <i>Il regime fiscale della scissione ai fini delle imposte sui redditi.</i>	95
(6) <i>Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.</i>	97

PERCORSI ISPETTIVI

GUIDA ALLA CONSULTAZIONE DEL DOCUMENTO “PERCORSI ISPETTIVI”

1. Introduzione.	101
2. Elenco delle <i>check list</i> .	101
3. Struttura di ogni <i>check list</i> e modalità di compilazione.	102
4. Ulteriori indicazioni circa le modalità di consultazione, compilazione ed utilizzo delle <i>check list</i> .	103

CHECK LIST “GENERALE”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione.	104
- <i>Check list</i> .	105

CHECK LIST PER IL “RISCONTRO INDIRETTO – PRESUNTIVO”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione.	132
- <i>Check list</i> .	133

CHECK LIST PER IL “RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DELLE REGOLE GENERALI PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO D’IMPRESA”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione.	146
- <i>Check list</i> .	147

CHECK LIST PER IL “RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DI SINGOLE COMPONENTI E DI SPECIFICI ASPETTI DEL REDDITO D’IMPRESA”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione.	152
- <i>Check list</i> .	154

CHECK LIST PER IL “RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DELL’IVA”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione.	182
- <i>Check list</i> .	183

CHECK LIST PER IL “RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DELL’IRAP”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione.	192
- <i>Check list</i> .	193

CHECK LIST PER IL “RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DEL REDDITO DA LAVORO AUTONOMO”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione.	198
- <i>Check list</i> .	199

**CHECK LIST PER IL “RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO
DI ATTIVITA’ BENEFICIARIE DI REGIMI AGEVOLATIVI”**

- Linee guida per la consultazione e la compilazione. 208
- *Check list.* 209

**CHECK LIST PER IL “CONTROLLO DELLE SITUAZIONI
ED OPERAZIONI DI RILEVANZA INTERNAZIONALE”**

- Linee guida per la consultazione e la compilazione. 221
- *Check list.* 222

CHECK LIST PER IL “CONTROLLO DELLE IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione. 244
- *Check list.* 245

CHECK LIST PER IL “CONTROLLO DELLE IMPRESE MEDIO – GRANDI”

- Linee guida per la consultazione e la compilazione. 248
- *Check list.* 249

MODULISTICA E DOCUMENTAZIONE DI SUPPORTO

- Allegato 1 Documento contenente la programmazione nominativa dei soggetti di “minori” dimensioni da sottoporre a verifica.
- Allegato 1/A Lettera di trasmissione della programmazione nominativa dei soggetti di “minori” dimensioni da sottoporre a verifica.
- Allegato 2 Scheda notizie.
- Allegato 3 Documento contenente la programmazione nominativa dei soggetti di “medie” e “rilevanti” dimensioni da sottoporre a verifica.
- Allegato 3/A Lettera di trasmissione della programmazione nominativa dei soggetti di “medie” e “rilevanti” dimensioni da sottoporre a verifica.
- Allegato 4 Prospetto riepilogativo dei codici attività dei soggetti di “medie” dimensioni selezionati distinti per comune di domicilio fiscale.
- Allegato 5 Prospetto riepilogativo dei codici attività dei soggetti di “rilevanti” dimensioni selezionati distinti per comune di domicilio fiscale.
- Allegato 6 Prospetto riepilogativo dei codici attività dei soggetti selezionati di “rilevanti” dimensioni distinti per provincia di domicilio fiscale.
- Allegato 7 Prospetto riepilogativo delle circolari sulle Banche dati emanate dal Comando Generale.
- Allegato 8 Scheda preparazione verifica.
- Allegato 9 Elenco delle metodologie di controllo per categorie economiche emanate dall’Agenzia delle Entrate.
- Allegato 10 Foglio di servizio per accesso nel luogo do svolgimento dell’attività.
- Allegato 11 Foglio di servizio per accesso a seguito di autorizzazione dell’A.G.

Allegato 12	P.v. di accesso domiciliare.
Allegato 12-bis	Richieste di autorizzazione all'A.G. per l'accesso domiciliare e rispettivi atti autorizzativi (distinto in allegati 12-bis/A, 12-bis/B, 12-bis/C, 12-bis/D).
Allegato 13	P.v. di rilevamento giacenze.
Allegato 14	P.v. di rilevamento e identificazione del personale.
Allegato 15	P.v. di verifica relativo al primo giorno di attività nei confronti di società, impresa o ente.
Allegato 16	P.v. di verifica relativo al primo giorno di attività nei confronti di esercenti arti o professioni.
Allegato 17	P.v. di verifica relativo al primo giorno di attività nei confronti di soggetti privati.
Allegato 17-bis	Invito a presentarsi per l'avvio di una verifica fiscale.
Allegato 18	P.v. di verifica relativo alle attività svolte nei giorni successivi all'accesso.
Allegato 18-bis	Delega a rappresentare il contribuente.
Allegato 19	Richiesta di proroga dei termini di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente.
Allegato 20	Provvedimento di proroga dei termini di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente.
Allegato 21	P.v. di constatazione.
Allegato 22	Notizie Generali.
Allegato 23	Prospetto per il calcolo dell'indice di solvibilità.
Allegato 24	Prospetto per il calcolo dell'indice di indebitamento.
Allegato 25	Segnalazione risultato di servizio (S.R.S.).
Allegato 26	Scheda di sintesi "Best practice".
Allegato 27	Scheda di preparazione controllo.
Allegato 28	Elenco principi contabili internazionali "IAS/IFRS".
Allegato 29	Elenco principi contabili nazionali.
Allegato 30	Elenco degli intermediari sottoposti alla disciplina delle indagini finanziarie.
Allegato 31	Tabella dei tipi di rapporto.
Allegato 32	Tabella dei codici dei tipi di collegamento.
Allegato 33	Tabella delle operazioni e dei servizi con note di commento.
Allegato 34	Richiesta indagini finanziarie per "Contribuente persona fisica/persona non fisica".
Allegato 35	Richiesta indagini finanziarie per "Rapporti/Operazioni".
Allegato 36	Richiesta indagini finanziarie per "Contribuente persona fisica/persona non fisica & Rapporti/Operazioni".
Allegato 37	Autorizzazione per l'esecuzione delle indagini finanziarie per "Contribuente persona fisica/persona non fisica".
Allegato 38	Autorizzazione per l'esecuzione delle indagini finanziarie per "Rapporti/Operazioni".
Allegato 39	Autorizzazione per l'esecuzione delle indagini finanziarie "Contribuente persona fisica/persona non fisica & Rapporti/Operazioni".
Allegato 40	Richiesta di autorizzazione all'accesso presso gli intermediari finanziari.
Allegato 41	Autorizzazione all'accesso presso gli intermediari finanziari.



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

**LINEE GUIDA
PER IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO
DI SINGOLE COMPONENTI E DI
SPECIFICI ASPETTI DEL REDDITO D'IMPRESA**

documento allegato all'Istruzione sull'attività di verifica

Circolare n. 1/2008

LINEE GUIDA PER IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DI SINGOLE COMPONENTI E DI SPECIFICI ASPETTI DEL REDDITO D'IMPRESA

1. Introduzione.

a. *Finalità del documento.*

Nel presente documento sono riportate alcune indicazioni in ordine al trattamento fiscale dei principali componenti, positivi e negativi, del reddito d'impresa, più frequentemente oggetto di controllo; vengono altresì riportate talune indicazioni riferite a più ampi aspetti della gestione d'impresa ed alle relative implicazioni fiscali, ritenute, parimenti, di interesse per l'attività di controllo.

Al riguardo, va preliminarmente sottolineata la sostanziale differenza di approccio del controllo analitico-normativo dei componenti positivi e di quelli negativi: mentre per i primi il controllo è incentrato sulla corretta determinazione di quelli dichiarati e sulla individuazione di eventuali accadimenti aziendali, suscettibili di documentazione, non assoggettati ad imposizione, per i secondi il controllo ha per oggetto comune la verifica del generale requisito della deducibilità, secondo le specifiche ed articolate regole dettate per ciascuna fattispecie.

b. *Il decreto ministeriale di attuazione della diretta rilevanza fiscale dei principi contabili internazionali.*

E' importante in questa sede sottolineare – come accennato nel Capitolo 3 della Parte IV dell'istruzione – che, all'atto della redazione del presente documento, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha predisposto lo schema di Decreto previsto dal comma 60 dell'art. 1 della L. n. 244/2007 – Legge Finanziaria 2008 - finalizzato a disciplinare le concrete modalità di attuazione della diretta rilevanza fiscale dei principi contabili internazionali per le "imprese IAS", i cui contenuti (che potrebbero ovviamente subire modifiche all'atto della definitiva approvazione) devono essere conosciuti e considerati nel corso di attività ispettive nei riguardi delle imprese stesse.

In estrema sintesi il provvedimento, in primo luogo, interviene in merito alla portata delle modifiche introdotte all'art. 83 del TUIR, dall'art. 1, comma 58 della Finanziaria 2008, laddove nella nuova formulazione sancisce che per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali, valgono, in deroga alle disposizioni del TUIR, i criteri di "qualificazione, imputazione temporale e classificazione" (e non anche i criteri di "valutazione" e "quantificazione"), precisando all'art. 2:

- al comma 1, che per i soggetti IAS assumono rilevanza, ai fini dell'applicazione del Capo II, Sezione I, del TUIR (ovviamente del Titolo II), gli elementi patrimoniali e reddituali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dagli IAS.

Conseguentemente devono intendersi non applicabili a tali soggetti le disposizioni in materia di imputazione a periodo delle componenti reddituali previste dall'art. 109, comma 1 (condizioni di certezza e determinabilità) e comma 2 (individuazione della competenza per singoli ricavi o oneri), del TUIR, nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi al citato criterio di prevalenza della sostanza sulla forma;

- al comma 2, che è confermata la validità delle disposizioni fiscali che, essendo estranee alla nozione di "qualificazione, classificazione e imputazione temporale", prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi d'imposta (ad esempio, in tema di ammortamenti, accantonamenti e valutazioni), nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi comunque denominati (è il caso, ad esempio, delle plusvalenze

ammesse al regime della *participation exemption*, più avanti esaminato) o ne consentono la ripartizione in più periodi d'imposta (come nel caso, ancora a titolo di esempio, dell'imposizione ripartita *pro quota* di talune plusvalenze) e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento (ad esempio, interessi di mora, compensi agli amministratori, dividendi, ecc.);

- ancora al comma 2, ultimi due periodi, che:
 - . concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile i componenti positivi e negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del TUIR, imputati direttamente a patrimonio per effetto dell'applicazione degli IAS;
 - . resta ferma l'applicazione della regola di cui al comma 3 dell'art. 109 del TUIR (che sancisce la rilevanza fiscale di ricavi, altri proventi e rimanenze anche se non imputati a conto economico) anche per i componenti "da imputarsi" a conto economico o a patrimonio, nonché quella della regola di cui alla lettera b) dell'art. 109 del TUIR, in tema di deducibilità di spese o oneri non imputati a conto economico o a patrimonio netto ma specificamente afferenti ricavi e altri proventi se e nella misura in cui risultino da elementi certi e precisi;
- al comma 3, che per i soggetti IAS, i limiti di cui all'art. 106, commi 1 e 3, del TUIR – riguardanti, rispettivamente, le regole fiscali in tema di svalutazione dei crediti ed accantonamenti per rischi su crediti in genere e con riferimento specifico agli enti creditizi e finanziari - non si applicano alle differenze emergenti dalla prima iscrizione dei crediti ivi previsti, sottolineando in questo modo che la prima iscrizione dei crediti ad un valore divergente da quello nominale nel sistema degli IAS non è l'espressione di un criterio di valutazione, ma una rappresentazione di tipo qualitativo; i soggetti cui si applica il comma 3 del citato articolo 106 (enti creditizi e finanziari) possono, tuttavia, assoggettare anche le predette differenze di prima iscrizione ai limiti ivi indicati;
- al comma 4, una particolare modalità di deduzione delle quote di accantonamento al Trattamento di Fine Rapporto per coloro che adottano i principi contabili internazionali, tale da eliminare la necessità di riparametrare, attraverso un metodo complesso ed oneroso, il dato complessivo calcolato per masse secondo le regole IAS, al valore puntuale richiesto ai fini civilistici in base all'articolo 2120 c.c..

Inoltre, relativamente alla disposizione contenuta nell'art. 1 comma 60, lettera a), della Finanziaria 2008, secondo cui il decreto avrebbe dovuto stabilire "i criteri per evitare che la valenza ai fini fiscali delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni adottate in base alla corretta applicazione dei principi contabili internazionali, determini doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi", l'art. 3 del provvedimento in esame, ha:

- chiarito, ai commi 1 e 2, che tale principio deve essere riferito al singolo contribuente e che la rilevazione ed il trattamento ai fini fiscali di operazioni tra soggetti IAS e non IAS deve avvenire, per ciascuno di essi, tenendo conto dei principi contabili rispettivamente adottati; lo stesso principio vale anche nel caso in cui tutte le parti coinvolte siano soggetti IAS, qualora tali principi consentano di rappresentare le operazioni intercorse tra loro con criteri non omogenei;
- introdotto ai commi 3 e 4, alcune eccezioni per taluni istituti di carattere fiscale che per le loro caratteristiche impongono un identico trattamento per tutti i partecipanti, indipendentemente dai criteri contabili adottati; si tratta in particolare, dei casi relativi al trasferimento dei titoli partecipativi, con esclusione delle azioni proprie e degli altri strumenti rappresentativi del patrimonio, all'imputazione, in generale, delle ritenute e dei crediti per imposte pagate all'estero ed al trattamento fiscale dei pronti contro termine su titoli.

Per quanto concerne gli aspetti fiscali connessi alle operazioni di aggregazione aziendale, l'art. 4 del provvedimento, in attuazione dell'art. 1, comma 60, lettera c), della Finanziaria per il 2008:

- sancisce, al comma 1, la deducibilità dei costi di aggregazione (*due diligence*, consulenze, ecc.), ancorché tali costi, nell'ambito del bilancio redatto con gli IAS, siano capitalizzati nei valori di acquisizione dell'azienda ricevuta;
- conferma, al comma 2, la neutralità anche per le operazioni di fusione, scissione e conferimento che sono configurate nel bilancio IAS come realizzative;
- stabilisce, al comma 3, che alle operazioni di cessione d'azienda ovvero di partecipazioni, si applicano le regole ordinarie del TUIR secondo le quali i valori fiscali dell'azienda ricevuta corrispondono al costo sostenuto.

Relativamente ai casi di "passaggio" ai principi contabili internazionali ed al cambiamento di IAS già adottati, l'art. 5:

- al comma 1, stabilisce che i criteri di neutralità sanciti dalle disposizioni di cui all'art. 13 del D. Lgs. n. 38 del 2005 rilevano in sede di prima applicazione degli IAS anche se intervenuta in esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007, con l'effetto di equiparare il trattamento dei soggetti che entreranno negli IAS a decorrere dall'esercizio 2008 a quelli che li hanno già adottati; la disposizione prevede anche che il citato art. 13 debba essere applicato assumendo le disposizioni dell'art. 83 del TUIR nella formulazione vigente sino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007;
- al comma 2 dispone, altresì, che la neutralità è garantita anche in caso di cambiamento dei principi contabili già adottati.

Infine, in relazione al contenuto dell'art. 1, comma 61, secondo periodo, della Finanziaria 2008, l'art. 6 del provvedimento stabilisce la salvaguardia dei comportamenti delle imprese che, nei periodi precedenti alla decorrenza del nuovo regime, hanno dato anticipata rilevanza fiscale alle rappresentazioni di bilancio secondo gli IAS; la salvaguardia opera per i comportamenti tenuti negli esercizi 2005, 2006 e 2007 che hanno già formato oggetto di dichiarazione, nel qual caso, tuttavia, è necessario che siano stati adottati comportamenti coerenti nei tre esercizi, salvo il caso specifico di comportamenti che siano risultati divergenti per effetto di declaratorie dell'Agenzia delle Entrate che hanno indotto i contribuenti a modificare il loro precedente operato.

2. I principali componenti positivi oggetto di controllo.

a. Ricavi.

Ai fini della determinazione del reddito, i ricavi sono definiti dall'art. 85, comma 1, del TUIR come i corrispettivi:

- delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'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.

Costituiscono ricavi anche i corrispettivi delle cessioni delle seguenti attività finanziarie, ancorché non rientrino fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa ed a condizione che non costituiscano immobilizzazioni finanziarie:

- azioni o quote di partecipazioni al capitale di società ed enti di cui all'art. 73 del TUIR, diverse da quelle cui si applica l'esenzione di cui all'art. 87 del medesimo Testo Unico;
- strumenti finanziari simili alle azioni emessi da società ed enti di cui all'art. 73 del TUIR, diversi da quelli cui si applica l'esenzione di cui all'art. 87 del medesimo Testo Unico;
- obbligazioni ed altri titoli in serie o di massa diversi dai precedenti.

Le predette attività costituiscono, di contro, immobilizzazioni finanziarie e rientrano quindi nella disciplina delle plusvalenze, qualora siano iscritte come tali nel bilancio.

Per le “imprese IAS”, invece, il comma 3–bis dell’art. 85 in argomento, introdotto dalla Legge Finanziaria 2008, pone un diverso criterio di classificazione ai fini fiscali, stabilendo che si considerano immobilizzazioni finanziarie “*gli strumenti finanziari diversi da quelli detenuti per la negoziazione*”.

Pertanto, come chiarito dalla circolare ministeriale 19 febbraio 2008, n. 12/E, diversamente da quanto previsto per le “imprese non IAS”, per le quali, a norma del novellato art. 85, l’individuazione degli strumenti finanziari che si qualificano come immobilizzazioni finanziarie avviene facendo direttamente riferimento alla classificazione operata in bilancio, per le “imprese IAS” solo le attività finanziarie detenute per essere negoziate sono escluse dalla categoria delle immobilizzazioni finanziarie.

Sono, infine, ricavi:

- le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni in precedenza citati;
- i contributi in denaro, o il valore normale di quelli in natura spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;
- i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge.

Gli artt. 57 e 85, comma 2, del TUIR dispongono, inoltre, che si comprende tra i ricavi il valore normale dei beni dianzi citati, destinati al consumo personale o familiare dell’imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all’esercizio dell’impresa.

Va, peraltro, evidenziato che, a mente del comma 5 di tale ultima disposizione, i conferimenti in società sono equiparati alla cessione a titolo oneroso; pertanto il conferimento di “beni merce” in società determina in capo al conferente un ricavo da determinarsi, di norma, in misura pari al valore normale dei beni conferiti, come previsto dal comma 2 dell’art. 9 del TUIR.

Nell’ambito dell’attività ispettiva, il riscontro analitico - normativo dei fatti aziendali dai quali possono scaturire elementi positivi di reddito rientranti nella categoria dei “ricavi” può concettualmente essere orientato sui seguenti aspetti principali:

- verifica della corretta e completa inclusione nella specifica categoria reddituale di tutti gli accadimenti aziendali, comunque desumibili, atti a generare ricavi imponibili, in quanto riconducibili a taluna delle voci dianzi descritte; in particolare va evidenziato che, ai sensi dell’art. 109, comma 3, del TUIR, i ricavi concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati al conto economico (o a patrimonio per le “imprese IAS”);
- controllo della corretta determinazione, in senso quantitativo, dell’imponibile, specie nei casi, normativamente previsti, in cui i corrispettivi devono essere quantificati in base al valore normale, con particolare riguardo alle operazioni con società controllanti, controllate o collegate non residenti (cfr. art. 110, comma 7, del TUIR);
- controllo della corretta applicazione del principio di competenza, facendo riferimento alle specifiche disposizioni di cui all’art. 109, comma 2, del TUIR, che, peraltro, non valgono per le “imprese IAS”, per le quali operano le regole di imputazione temporale dettate dai principi contabili internazionali, correttamente applicate.

b. Plusvalenze patrimoniali.

Le plusvalenze patrimoniali, secondo il disposto degli artt. 58, comma 3, e 86 del TUIR, derivano dalla cessione a titolo oneroso, dal risarcimento anche in forma assicurativa o dalla destinazione ai soci o a finalità estranee all’esercizio dell’impresa, dei beni relativi alla medesima, diversi da quelli (cosiddetti “beni - merce”) idonei a generare ricavi a norma dell’art. 85 del TUIR.

Il comma 2 dell'art. 86 detta le regole per la quantificazione del componente reddituale, che viene determinato, contrariamente a quanto avviene per i ricavi, quale valore differenziale fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione e il costo non ammortizzato; nell'ipotesi della destinazione ai soci, ovvero a finalità extra - aziendali, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni.

Per effetto del disposto degli artt. 86, comma 1, e 110, comma 1, lett. c) del TUIR, le plusvalenze patrimoniali iscritte nello stato patrimoniale non concorrono a formare il reddito imponibile e il costo dei beni rivalutati non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte nello stato patrimoniale (in tal senso, cfr. punto 1.6 della circolare ministeriale 18 giugno 2001, n. 57/E).

In deroga a quanto sopra, sempre l'art. 110, comma 1, lett. c) del TUIR dispone che, per quanto riguarda le obbligazioni ed i titoli similari, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, le plusvalenze iscritte non concorrono a formare il reddito per la parte eccedente le minusvalenze dedotte; di conseguenza, le plusvalenze iscritte, derivanti quindi dalle valutazioni di fine esercizio, concorrono a formare il reddito fino a concorrenza delle minusvalenze dedotte.

Ai fini della determinazione della plusvalenza, si rammenta che, ai sensi dell'art. 9, commi 2 e 5, del TUIR (come richiamato dall'art. 110, comma 2 dello stesso Testo Unico), in caso di conferimenti o apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti (come previsto dall'art. 9, comma 3, del TUIR); tuttavia, se le azioni o i titoli ricevuti sono negoziati in borsa e il conferimento è proporzionale, il corrispettivo non può essere inferiore al valore delle azioni e dei titoli ricevuti, determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese (per l'interpretazione della disposizione, cfr. punto 6.1 della circolare ministeriale 16 marzo 2005, n. 10/E e punto 4.1 della circolare ministeriale 16 giugno 2004, n. 26/E).

Di norma, le plusvalenze concorrono a formare il reddito, per l'intero ammontare, nell'esercizio in cui sono state realizzate; tuttavia, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni (ridotto ad un anno per le società sportive professionistiche), il contribuente, esercitando specifica opzione che deve risultare dalla dichiarazione dei redditi, può fruire della rateazione per quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto (in caso di omessa dichiarazione il contribuente non può fruire di tale possibilità), mentre, se i beni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle rilevanti ai fini del regime *PEX* (di cui al successivo sottoparagrafo c.), la rateazione è consentita se le stesse risultano iscritte come tali (ossia immobilizzazioni finanziarie) negli ultimi tre bilanci, tenendo presente che vale il criterio LIFO, risultando cedute per prime quelle acquisite in data più recente.

Gli artt. 58, comma 1, e 86, comma 2, del TUIR dispongono inoltre che concorrono alla formazione del reddito d'impresa anche le plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso delle aziende, compreso il valore dell'avviamento (ferma restando la possibilità per l'imprenditore individuale di richiedere la tassazione separata, ai sensi dell'art. 17, comma 2, del TUIR).

Ai fini del riscontro analitico - normativo di tale categoria reddituale, oltre a quanto evidenziato per i ricavi, in quanto applicabile, possono formare oggetto di specifico esame:

- il corretto inquadramento dei beni nella peculiare categoria;
- la corretta determinazione dei valori da contrapporre per determinare il valore imponibile, con particolare riferimento ai casi in cui il corrispettivo deve essere determinato in base al valore normale dei beni, nonché ai casi di conferimenti e apporti in società;
- la ricorrenza dei requisiti formali e temporali per beneficiare della rateizzazione.

Si richiama infine l'attenzione sull'art. 3 del D.L. n. 112 del 25 giugno 2008 che, intervenendo sull'art. 68 del TUIR, ha introdotto uno speciale regime di non imponibilità per le plusvalenze realizzate dalle persone fisiche a seguito della cessione di partecipazioni, anche qualificate, in società di capitali e di persone (ad eccezione delle società semplici e di quelle ad esse equiparate) e di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquistate le predette partecipazioni, se, contestualmente, le partecipazioni oggetto di cessione siano detenute, ininterrottamente, per un arco temporale di almeno tre anni e siano relative a società costituite da non più di sette anni ed i proventi derivanti dalla vendita dei titoli siano reinvestiti in società di capitali o di persone (fatta eccezione per quelle semplici) costituite da non più di tre anni e che esercitino la medesima attività della società di cui è stata ceduta la partecipazione.

L'importo dell'esenzione sui plusvalori realizzati non può comunque eccedere il quintuplo del costo sostenuto dalla società le cui partecipazioni vengono cedute, nei cinque anni precedenti, per l'acquisizione o realizzazione di beni strumentali sia materiali che immateriali, nonché per oneri afferenti alle ricerca e allo sviluppo.

c. Plusvalenze esenti.

L'art. 87 del TUIR, richiamato dall'art. 58, comma 2, dello stesso Testo Unico per gli imprenditori individuali e le società di persone, prevede un particolare regime fiscale, noto come "*participation exemption*", per la cessione di partecipazioni che hanno determinate caratteristiche.

La normativa in argomento si riferisce, pertanto, a tutti i soggetti IRES, alle società commerciali di persone ed agli imprenditori individuali; la circolare ministeriale 4 agosto 2004, n. 36/E, al punto 2.1 ha precisato che non possono beneficiare dell'esenzione le cosiddette "imprese minori", che determinano il reddito d'impresa a norma dell'art. 66 del TUIR (nello stesso senso, cfr. punto 5.2 della circolare ministeriale 16 marzo 2005, n. 10/E).

Il regime della "*participation exemption*" riguarda le cessioni di partecipazioni sia in società ed enti residenti e non residenti, sia in società commerciali di persone, indipendentemente dal fatto che la partecipazione sia costituita o meno da titoli e dalla percentuale di capitale rappresentata dalla partecipazione.

Più nello specifico, l'art. 87 del TUIR dispone che non concorrono alla formazione del reddito imponibile, in quanto esenti, la plusvalenze realizzate relativamente alle partecipazioni sopra specificate, sempreché siano rispettati tutti i requisiti richiesti dalla stessa norma, ossia:

- ininterrotto possesso della partecipazione a partire dal primo giorno del dodicesimo mese anteriore a quello dell'avvenuta cessione (testo così modificato dall'art. 1, comma 58, lett. c), della Legge 24 dicembre 2007, n. 244; fino all'anno 2007, il periodo minimo di possesso era pari a 18 mesi);
- classificazione delle partecipazioni tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso;
- residenza del soggetto partecipato in uno Stato o territorio non a fiscalità privilegiata, ossia compreso nella c.d. *white list*, di cui all'art. 168 bis del TUIR; peraltro, per i periodi precedenti all'entrata in vigore della Legge Finanziaria 2008, la residenza va radicata in Paesi o territori non compresi nelle c.d. "*black list*";
- esercizio di un'impresa commerciale da parte della partecipata.

Il primo requisito, di natura temporale, è ben definito e non desta particolari problemi interpretativi; va osservato, peraltro, che la norma presuppone l'applicazione del criterio LIFO, nel senso che si considerano cedute per prime quelle acquisite in data più recente.

Il secondo requisito riguarda l'aspetto valutativo della partecipazione, vincolato all'iscrizione della stessa tra le immobilizzazioni finanziarie; va evidenziato che la norma prevede, quale

condizione “necessaria e sufficiente”, l’iscrizione della partecipazione tra le immobilizzazioni nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso, sicché nessuna rilevanza assumono ai fini dell’accertamento del menzionato requisito eventuali successive riclassificazioni della stessa partecipazione nell’ambito dell’attivo circolante.

Va anche evidenziato che, di contro, una partecipazione che nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso venga allocata nell’attivo circolante, non potrà mai beneficiare del regime PEX, anche in caso di successiva riclassificazione nell’ambito delle immobilizzazioni finanziarie.

Il terzo requisito, di natura territoriale, pone quale condizione fondamentale l’ubicazione della sede della società partecipata in uno di quegli Stati o territori indicati per decreto ministeriale nella cosiddetta “*white - list*”; per dirimere eventuali dubbi, la norma prevede che la società dovrà alternativamente ricorrere all’esercizio dell’interpello secondo le modalità del comma 5, lett. b), dell’art. 167 del TUIR, per dimostrare di non aver ricavato alcun vantaggio fiscale avendo proceduto alla localizzazione dei redditi in Stati o territori soggetti a fiscalità privilegiata.

Più complesso risulta il quarto requisito, relativo all’esercizio di impresa commerciale da parte della società partecipata, ponendo la lett. d) dell’art. 87 due riferimenti, di cui uno di carattere generale e l’altro, in senso negativo, supportato da una presunzione assoluta.

Tale norma richiede essenzialmente che la società partecipata eserciti un’attività commerciale secondo la definizione dell’art. 55 del TUIR.

Al riguardo, nella circolare ministeriale 4 agosto 2004, n. 36/E, è stato precisato che il riferimento all’art. 55, inserito nel contesto dell’art. 87, comporta che l’esercizio dell’impresa commerciale, a questi fini, coincida con l’esercizio delle attività che danno luogo a reddito d’impresa, allargando di fatto la definizione rispetto a quella civilistica; pertanto, ai fini della “*participation exemption*”, oltre alle attività di cui all’art. 2195 c.c., si comprendono anche quelle di cui al comma 2 dell’art. 55 del TUIR.

Il legislatore ha, comunque, espressamente escluso il requisito della “commercialità” in capo alle società partecipate il cui patrimonio è composto prevalentemente da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l’attività dell’impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell’esercizio dell’impresa; quest’ultimo criterio costituisce una “presunzione” assoluta e, pertanto, in presenza di società partecipate il cui patrimonio presenti una composizione di tale specie, viene meno il requisito della commercialità.

A tal proposito la citata C.M. n. 36/E precisa che i fabbricati concessi in locazione o godimento, anche attraverso contratti di affitto di azienda, non si considerano utilizzati direttamente nell’esercizio dell’impresa; non si applica, quindi, il regime di esenzione in caso di cessione della partecipazione in una società il cui patrimonio sia costituito in prevalenza da fabbricati locati.

Quanto alla misura dell’esenzione, per gli imprenditori individuali e le società di persone, in forza del disposto dell’art. 58, comma 2, del TUIR, la stessa è limitata al 60% delle plusvalenze realizzate, mentre per i soggetti IRES, le plusvalenze realizzate risultano esenti secondo le seguenti misure:

- al 100% per le plusvalenze derivanti da transazioni perfezionate entro il 3 ottobre 2005;
- al 95% per quelle derivanti da transazioni perfezionate a decorrere dal 4 ottobre 2005 (data di entrata in vigore del D.L. 30 settembre 2005, n. 203) e fino al 2 dicembre 2005;
- al 91% per quelle derivanti da transazioni perfezionate a decorrere dal 3 dicembre 2005 (data di entrata in vigore della Legge 2 dicembre 2005, n. 348) e fino al 31 dicembre 2006;

- all' 84% per quelle derivanti da transazioni perfezionate a decorrere dal 1 gennaio 2007 (come previsto dal testo dell'art. 87 del TUIR, come modificato dall'art. 5 del D.L. n. 203/2005);
- al 95% per quelle derivanti da transazioni realizzate a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (in virtù del disposto dell'art. 1, commi 33, lett. h) e 34 della L. n. 244/2007).

Ai sensi dell'art. 116, comma 2, del TUIR, la previsione valevole per gli imprenditori individuali e le società di persone (esenzione al 60%) si applica anche alle plusvalenze realizzate dalle società a responsabilità limitata che abbiano optato per il regime della "trasparenza fiscale", a mente del medesimo art. 116.

Al punto 1 della citata C.M. n. 36/E è stato evidenziato che, mentre nel caso di utili da partecipazione si è in presenza di esclusione, nel caso di plusvalenze deve propriamente parlarsi di "esenzione".

La distinzione rileva agli effetti della deducibilità dei costi: infatti, proprio perché le plusvalenze in oggetto non concorrono a formare il reddito in quanto esenti, per i soggetti IRES la deducibilità dei costi di cessione è disciplinata dal principio di attrazione al regime fiscale delle corrispondenti plusvalenze, sancito dall'art. 109, comma 5, del TUIR.

Pertanto, si deve ritenere che tali costi di cessione delle partecipazioni:

- se sono correlati a plusvalenze interamente esenti, siano interamente indeducibili;
- se sono correlati a plusvalenze solo parzialmente esenti, siano a loro volta indeducibili nella stessa percentuale in cui tali plusvalenze sono esenti.

Si osserva che l'ineducibilità, totale o parziale, dei costi in argomento si applica anche nel caso in cui dal realizzo della partecipazione sia derivata una minusvalenza, invece che una plusvalenza, purché siano correlati a realizzi di partecipazioni che avrebbero potuto dare origine a plusvalenze interamente o parzialmente esenti.

Per gli imprenditori individuali e le società di persone, in forza del disposto dell'art. 64, comma 1, del TUIR, l'ineducibilità dei costi in questione è limitata al 60%; per tali soggetti si deve tuttavia rilevare che, in base al disposto dell'art. 64, comma 1, del TUIR, l'ineducibilità dei costi in argomento può trovare applicazione anche se la correlata plusvalenza non è esente da imposizione, in quanto non è rispettato il requisito dell'ininterrotto possesso dal primo giorno del diciottesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione, di cui all'art. 87, comma 1, lett. a), dello stesso Testo Unico (prima delle modifiche apportate dalla Legge Finanziaria per il 2008).

Ai fini dell'ineducibilità di tali costi, infatti, il requisito dell'ininterrotto possesso sopra richiamato è ridotto dal diciottesimo al dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione; pertanto i costi in oggetto risultano indeducibili, in tutto o in parte, anche qualora la correlata plusvalenza non risulta esente da imposizione per il mancato rispetto del requisito del possesso ininterrotto dal primo giorno del diciottesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione, purché si rientri nella condizione dell'ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione.

Giova infine evidenziare che, per effetto del disposto dell'art. 9, comma 5, del TUIR, il quale prevede che ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società, al punto 2.1 della citata C.M. n. 36/E è stato precisato che rilevano per l'esenzione in esame anche le plusvalenze derivanti da operazioni effettuate a titolo oneroso diverse dalla cessione propriamente intesa, ma che producono i medesimi effetti giuridici, quali il conferimento, la permuta e lo scambio di azioni.

Sotto il profilo del controllo appare necessario, per la particolare tipologia di componenti positivi di reddito, oltre a quanto già evidenziato per le plusvalenze patrimoniali:

- verificare il corretto inquadramento delle attività finanziarie nella peculiare categoria delle immobilizzazioni finanziarie;
- accertare la corretta determinazione dei valori di carico;
- in presenza di plusvalenze assoggettate allo specifico regime di esenzione, verificare partitamente la sussistenza di tutti i requisiti sopra richiamati, estendendo l'esame anche, ove necessario, agli aspetti patrimoniali ed operativi delle società le cui partecipazioni sono oggetto delle relative transazioni;
- con particolare attenzione si dovrà, infine, eseguire il controllo sui componenti negativi di reddito connessi alla cessione di partecipazioni rilevanti ai fini *PEX*, onde appurarne il rispetto dei previsti limiti di deducibilità.

d. Sopravvenienze attive.

L'art. 88 del TUIR definisce le sopravvenienze attive, stabilendo che sono tali:

- i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi, nonché i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;
- la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.

Costituiscono inoltre sopravvenienze attive, a norma del comma 3:

- le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, di danni diversi da quelli considerati alla lett. f) del comma 1 dell'art. 85 e alla lett. b) del comma 1 dell'art. 86;
- i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto e i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato.

Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto.

Non si considerano contributi o liberalità:

- i finanziamenti erogati dallo Stato, dalle Regioni e dalle Province autonome per la costruzione, ristrutturazione e manutenzione straordinaria e ordinaria di immobili di edilizia residenziale pubblica concessi agli Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati;
- quelli erogati alle cooperative edilizie a proprietà indivisa e di abitazione per la costruzione, ristrutturazione e manutenzione ordinaria e straordinaria di immobili destinati all'assegnazione in godimento o locazione.

Non si considerano sopravvenienze attive:

- i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società di capitali residenti e agli enti commerciali residenti, dai propri soci;
- la rinuncia dei soci ai crediti;
- la riduzione dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo o per effetto della partecipazione alle perdite da parte dell'associato in partecipazione.

Con una previsione dal chiaro intento antielusivo, il legislatore ha previsto, al comma 5 della norma in esame, che per la cessione del contratto di locazione finanziaria il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva.

In sede di controllo, gli aspetti suscettibili di verifica riguardano essenzialmente:

- l'attenta valutazione delle esclusioni della citata componente di reddito dall'ambito fiscale, con particolare riguardo ai versamenti o alle rinunce ai crediti dei soci;
- l'esatto inquadramento della natura dei contributi contabilizzati;
- la determinazione del valore normale del bene in caso di cessione del contratto di leasing.

Con riferimento a tale ultima circostanza, occorre prestare particolare attenzione ai casi in cui si rilevino cessioni di contratti di leasing relativi a immobili commerciali, non di rado fatturate a prezzi sensibilmente inferiori a quelli di mercato; questi ultimi possono essere desunti da perizie all'uopo redatte o, in mancanza, facendo ricorso ai criteri di determinazione del valore di cui al provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 27 luglio 2007, emanato in esecuzione di quanto disposto dall'art. 1, comma 307, della L. n. 296/2006 in tema di accertamento delle imposte dirette ed indirette sulle compravendite immobiliari.

Sempre con riferimento alle cessioni di contratti di leasing, occorre anche tenere in debita considerazione le indicazioni fornite dalla circolare ministeriale 3 maggio 1996, n. 108/E (cfr. par. 6.11), richiamata anche dalla risoluzione ministeriale 8 agosto 2007, n. 212/E, ove si precisa che il valore normale del bene oggetto del contratto ceduto deve essere assunto al netto dei canoni relativi alla residua durata del contratto e del prezzo stabilito per il riscatto, che sono pagati dal cessionario in dipendenza della cessione, attualizzati alla data della cessione medesima.

e. Dividendi ed interessi.

La normativa fiscale che disciplina l'assoggettamento a tassazione dei dividendi si rinviene nell'art. 89 del TUIR, salvo quanto previsto dall'art. 59 dello stesso TUIR per gli imprenditori individuali e le società commerciali di persone e dall'art. 116, comma 2, del TUIR per le società a responsabilità limitata che abbiano optato per il regime della trasparenza fiscale, in forza dello stesso art. 116.

In particolare, gli artt. 59 e 89 del TUIR dispongono che gli utili distribuiti dalle società di capitali, dagli enti pubblici e privati residenti, nonché dalle società ed enti di ogni tipo non residenti, sono assoggettati ad imposizione nel periodo d'imposta in cui sono percepiti, ossia secondo il criterio di cassa, a prescindere dal momento in cui vengono deliberati (in merito, cfr. punto 3.4 della circolare ministeriale 16 giugno 2004, n. 26/E).

Il menzionato art. 89 dispone, inoltre, che gli utili in questione sono esclusi dalla formazione del reddito del soggetto percipiente nella misura del 95%; come precisato al punto 3.4 della citata C.M. n. 26/E, l'applicazione dell'esclusione non è subordinata ad alcuna condizione (nello stesso senso, cfr. punto 8 della circolare ministeriale 19 gennaio 2007, n. 1/E).

Per gli imprenditori individuali e le società di persone, per effetto del disposto dell'art. 59, comma 1, del TUIR, gli utili percepiti concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 40% del loro ammontare; inoltre, in forza del disposto dell'art. 116, comma 2, del TUIR, quest'ultima misura si applica anche agli utili percepiti dalle società a responsabilità che abbiano optato per il regime della trasparenza fiscale.

Va precisato che, nonostante il rimando che gli artt. 59 e 89 del TUIR fanno alle disposizioni dell'art. 47 dello stesso, per il disposto del successivo art. 48 gli utili in questione non costituiscono comunque redditi di capitale, ma redditi d'impresa (in tal senso, cfr. punto 3.3 della citata C.M. n. 26/E).

Nel caso in cui siano distribuiti utili in natura, l'art. 47, comma 3 del TUIR, come richiamato dall'art. 59, comma 1, e 89, comma 4 dello stesso, dispone che il valore imponibile è determinato in relazione al valore normale degli stessi alla data individuata dalla lett. a) del comma 2 dell'art. 109 del medesimo TUIR.

A tal riguardo, al punto 4.1 della predetta circolare viene precisato che la definizione di tale valore normale compete alla società emittente; nel caso, tuttavia, in cui gli utili in natura

siano distribuiti da un soggetto non residente, al punto 4.3 della stessa circolare è stato precisato che, in mancanza della valutazione del valore normale dei beni attribuiti da parte della società estera, la valutazione possa essere effettuata dal socio percettore.

Quanto agli utili provenienti da questi ultimi enti o società, il regime di esclusione si applica a condizione che gli stessi non risiedano in Stati o territori a regime fiscale privilegiato; nella pratica, per l'individuazione di tali Stati e territori, il legislatore rimanda a quelli individuati ai fini dell'applicazione delle cosiddette *Controlled Foreign Companies Rules*.

Per effetto di tali previsioni, gli utili provenienti da società ed enti residenti in tali Stati e territori, concorrono per intero alla formazione del reddito imponibile; l'art. 47, comma 4, del TUIR dispone, tuttavia, che gli utili provenienti da tali soggetti non residenti, comunque, non concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile qualora siano già stati imputati al socio ai sensi del comma 1 dell'art. 167 e dell'art. 168 del TUIR (ossia "per trasparenza").

Ai sensi dell'art. 47, comma 1, del TUIR, si presumono prioritariamente distribuiti, indipendentemente da quanto deliberato dall'assemblea, l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle di cui al comma 5 del medesimo art. 47 per la quota di esse non accantonata in sospensione d'imposta (trattasi di una presunzione assoluta); le riserve di cui al citato comma 5 sono quelle costituite:

- con sovrapprezzi di emissione delle azioni o quote;
- con interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote;
- con versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale;
- con saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta.

Va evidenziato, per inciso, che non è prevista alcuna previsione normativa analoga in caso di copertura delle perdite d'esercizio; la richiamata presunzione non vale per le riserve di utili in sospensione d'imposta (si pensi, ad esempio, alla riserva di rivalutazione *ex lege* n. 342/2000).

In caso di aumento del capitale sociale mediante passaggio di riserve o altri fondi a capitale (aumento a titolo gratuito), il citato art. 47, comma 6, del TUIR dispone che le azioni gratuite di nuova emissione e l'aumento gratuito del valore nominale delle azioni o quote già emesse non costituiscono utili per i soci; tuttavia, lo stesso comma 6 prevede che se e nella misura in cui l'aumento è avvenuto mediante passaggio a capitale di riserve o fondi diversi da quelli di capitale (ossia diversi da quelli sopra elencati), la riduzione del capitale esuberante successivamente deliberata è considerata distribuzione di utili (in tal caso, la riduzione si imputa con precedenza alla parte dell'aumento complessivo di capitale derivante dai passaggi a capitale di riserve o fondi diversi da quelli di capitale, a partire dal meno recente).

L'art. 89, comma 2, del TUIR dispone che il regime fiscale previsto per l'imposizione dei dividendi si applica anche nei casi di cui all'art. 47, comma 7 dello stesso Testo Unico, ossia in caso di recesso, esclusione del socio e nei casi di riscatto, di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione, anche concorsuale, delle società.

Analoga esclusione dal reddito dell'esercizio si applica alle remunerazioni corrisposte relativamente:

- ai contratti di associazione in partecipazione cui all'art. 109, comma 9, lett. b), del TUIR;
- ai finanziamenti eccedenti di cui all'art. 98 del TUIR, direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate ed ineducibili per effetto dell'applicazione della "*thin capitalization rule*".

Ai sensi del successivo comma 2 bis, introdotto dalla Legge Finanziaria 2008, per le "imprese IAS", gli utili distribuiti relativi ad azioni e strumenti similari detenuti per la

negoziante concorrono invece per il loro intero ammontare alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti.

Per quanto concerne le partecipazioni in società di persone, il comma 1 dell'art. 89 del TUIR, richiama l'applicazione dell'art. 5 dello stesso Testo Unico, in base al quale i redditi di queste ultime sono imputati *pro quota* a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione.

Infine, con riferimento alle partecipazioni in società di capitali che hanno optato per la trasparenza fiscale, si richiama l'applicazione degli artt. 115 e 116 del TUIR, in base ai quali i redditi delle partecipate sono imputati in capo ai partecipanti, indipendentemente dalla percezione, secondo un meccanismo analogo a quello previsto per le partecipazioni in società di persone.

In sede di controllo, attesa l'ampiezza dell'esclusione da imposizione, gli aspetti suscettibili di verifica riguardano essenzialmente:

- il corretto inquadramento dei dividendi e delle remunerazioni in questione;
- i requisiti previsti per l'esclusione delle remunerazioni di fonte estera; occorre in merito evidenziare che, per effetto delle modifiche introdotte al comma 3 dell'art. 89 in argomento dal D.L. n. 223/2006 (cfr. art. 36, comma 4 bis), già a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, l'integrale imponibilità che caratterizza i dividendi percepiti in relazione a partecipazioni in soggetti *non-white list* colpisce non solo i dividendi che provengono direttamente da tali soggetti, ma anche quelli che provengono indirettamente da essi, ossia per il tramite di società estera *white list*, che a sua volta ha percepito dividendi da soggetto *non-white list*;
- la corretta imputazione degli utili maturati a seguito di partecipazioni in società di persone, ovvero in società di capitali che adottano il regime della trasparenza fiscale, i quali concorrono a formare il reddito d'impresa del percipiente a prescindere dalla reale distribuzione;
- eventuali profili suscettibili di valutazione sotto l'aspetto elusivo, dei quali si tratterà in seguito.

L'art. 89 disciplina altresì il trattamento ai fini del reddito d'impresa degli interessi attivi, prevedendo, in linea generale, che qualora la misura non sia determinata per iscritto, gli interessi si computano al saggio legale.

Gli interessi attivi, diversi da quelli di mora, secondo l'art. 89 del TUIR concorrono a formare il reddito di impresa per l'ammontare maturato nell'esercizio, secondo l'ordinario criterio di competenza; gli interessi di mora, invece, vi concorrono nell'esercizio in cui sono incassati, secondo il cosiddetto criterio di cassa (cfr. art. 109, comma 7, del TUIR).

Per effetto del rinvio effettuato, dal comma 4 dell'art. 89 del TUIR, all'art. 46 del medesimo Testo Unico, i finanziamenti dei soci si presumono dati a mutuo se non risulta da bilanci o rendiconti che il versamento è stato fatto a altro titolo.

Gli interessi derivanti da titoli acquisiti in base a contratti "pronti contro termine" concorrono a formare il reddito del cessionario per l'ammontare maturato nel periodo di durata del contratto; la differenza positiva o negativa tra il corrispettivo a pronti e quello a termine, al netto degli interessi maturati sulle attività oggetto dell'operazione nel periodo di durata del contratto, concorre a formare il reddito per la quota maturata nell'esercizio.

Va infine evidenziato che, per i contratti di conto corrente e per le operazioni bancarie regolate in conto corrente, compresi i conti correnti reciproci per servizi resi intrattenuti tra aziende e istituti di credito, si considerano maturati anche gli interessi compensati a norma di legge o di contratto.

L'oggetto del controllo per tali componenti positivi di reddito può essere indirizzato:

- al corretto inquadramento degli interessi, in relazione al differente criterio di imputazione temporale degli interessi moratori rispetto alle altre fattispecie;
- alla corretta determinazione del tasso applicabile, in relazione al fatto che risulti pattuito per iscritto tra le parti, ovvero si debba fare riferimento al tasso legale in vigore nel periodo interessato.

f. Proventi immobiliari.

I proventi immobiliari, disciplinati nell'ambito del reddito d'impresa dall'art. 90 del TUIR, sono quelli derivanti dagli immobili rientranti tra i beni aziendali che non costituiscono né beni strumentali, per natura o destinazione, né "beni-merce", alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa.

I proventi di tali beni partecipano al reddito d'impresa non secondo le risultanze del conto economico, ma secondo peculiari regole, mutate dalla disciplina in materia di redditi fondiari.

Le disposizioni in commento non si applicano per i redditi dominicali e agrari dei terreni derivanti dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32 del TUIR, pur se nei limiti ivi stabiliti.

In particolare, la determinazione della misura nella quale i proventi derivanti dagli immobili in questione concorrono al reddito d'impresa è differenziata a seconda che gli stessi siano:

- situati nel territorio dello Stato: in tale ipotesi concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del capo II del titolo I del TUIR e quindi, in genere, nella misura della rendita catastale rivalutata;
- situati all'estero: in tal caso i proventi sono determinati a norma dell'art. 70 comma 2, del TUIR, nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo d'imposta.

Se i redditi di tali immobili non sono soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero, concorrono a formare il reddito in Italia per l'ammontare percepito ridotto del 15%;

- oggetto di locazione: in tal caso il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione ridotto (fino ad un massimo del 15 per cento del canone medesimo) dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di manutenzione ordinaria di cui all'art. 3, comma 1, lett. a), del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, ove l'importo così determinato risulti superiore al reddito catastale dell'unità immobiliare.

Ai sensi del comma 2 del medesimo art. 90, le spese e gli altri componenti negativi relativi ai beni immobili di cui sopra non sono ammessi in deduzione.

In relazione a tale ultima disposizione, il legislatore, con una norma di interpretazione autentica (cfr. art. 1, comma 35, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244), ha precisato che non si comprendono tra gli oneri indeducibili gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisizione degli immobili medesimi.

In sede di controllo di merito dello specifico componente reddituale, occorre preliminarmente procedere ad una ricognizione di tutti gli immobili aziendali, onde riscontrare la corretta "classificazione fiscale" operata dal contribuente ("beni-merce", strumentali per natura, strumentali per destinazione, altri immobili).

In particolare, occorre prestare attenzione a quegli immobili classificati nella categoria catastale "A", trattati fiscalmente dall'azienda come beni strumentali: la circostanza va opportunamente approfondita in quanto, non essendo beni strumentali per natura, tale qualità può essere agli stessi riconosciuta solo qualora concretamente destinati ad un utilizzo strumentale all'attività propria dell'azienda; in caso contrario si dovrà procedere al recupero a tassazione sia del componente positivo di reddito pari alla rendita catastale rivalutata, sia delle eventuali spese dedotte dal contribuente con riferimento ai medesimi

immobili, quali gli ammortamenti, le spese di manutenzione e quelle di funzionamento (fatto salvo quanto previsto dall'art. 1, comma 35, della L. n. 244/2007).

3. I principali componenti reddituali negativi oggetto di controllo.

a. Spese per prestazioni di lavoro.

L'art. 95 del TUIR disciplina la deducibilità dal reddito d'impresa del costo del lavoro dipendente; si tratta, invero, di un numero consistente di voci di costo che, conformemente alle indicazioni contenute nel Documento interpretativo n. 1 del Principio Contabile n. 12 – OIC, sono rinvenibili prevalentemente alla voce B. 9) ma, anche, alle voci B. 6), B. 7), B. 8) e B. 14) del conto economico.

Fermi restando i principi generali sanciti dall'art. 109, commi 4 e 5, del TUIR, secondo i quali le spese per prestazioni di lavoro dipendente sono deducibili qualora previamente imputate al conto economico e inerenti all'attività d'impresa, l'art. 95, comma 1, del TUIR ricomprende tra queste ultime anche le spese sostenute, in denaro o in natura, a titolo di liberalità a favore dei lavoratori con il solo limite "delle spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto", che, a norma dell'art. 100, comma 1, del TUIR, sono deducibili "per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi".

I successivi commi 2, 3 e 4, dell'art. 95 in commento, dettano una serie di limitazioni alla deducibilità dal reddito d'impresa delle spese in argomento; in particolare:

- non sono deducibili i canoni di locazione, anche finanziaria, e le spese relative al funzionamento di strutture ricettive, salvo quelle relative alle mense destinate alla generalità dei dipendenti o a servizi di alloggio destinati ai dipendenti in trasferta temporanea (per strutture ricettive si intende quella tipologia di immobili che vengono messi a disposizione dei dipendenti o di terzi ma che non rientrano nel processo produttivo quali, ad esempio, i circoli sportivi e culturali costituiti in sede aziendale);
- sono deducibili in misura non superiore a quella che costituisce reddito per i dipendenti ai sensi dell'art. 51, comma 4, lett. c), del TUIR (cosiddetti *fringe benefit*, che dovranno trovare riscontro nelle annotazioni effettuate sul libro paga), i canoni di locazione, anche finanziaria e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti.

Al fine di favorire la mobilità dei lavoratori, il legislatore ha previsto, con riferimento ai dipendenti che trasferiscono la propria residenza nel comune in cui prestano l'attività e, limitatamente al periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento ed ai due periodi successivi, l'integrale deducibilità dei costi in argomento;

- le spese di vitto e alloggio sostenute per trasferte effettuate, fuori dal territorio comunale, dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione sono deducibili dal reddito d'impresa per un ammontare giornaliero non superiore a 180,76 euro, per le trasferte in Italia e ad 258,23 euro, per quelle all'estero; alla luce delle indicazioni contenute nella circolare ministeriale 16 luglio 1998 n. 188/E, tali limiti si riferiscono esclusivamente alla modalità di rimborso "analitico" dei costi in argomento (definito, in gergo, a *piè di lista*) mentre non rilevano nel caso di rimborso forfetario o misto.

In tali ultime circostanze, poiché le somme riconducibili a dette spese costituiscono, alle condizioni dettate al comma 5 dell'art. 51 del TUIR, reddito imponibile in capo al lavoratore - percipiente, le stesse saranno integralmente deducibili dal reddito dell'impresa - erogante.

Qualora il dipendente o il collaboratore utilizzi per la trasferta un mezzo di sua proprietà o noleggiato, la deducibilità è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio di autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20

cavalli fiscali se con motore diesel; a tal riguardo, nelle istruzioni ministeriali al Mod. 760 è stato precisato che:

- tale limitazione non si applica agli autoveicoli di proprietà dell'impresa;
- la stessa vale anche per le trasferte all'estero;
- ai fini della quantificazione dei costi di percorrenza si deve fare riferimento alla media dei costi delle suddette autovetture calcolata dall'A.C.I.;
- ai fini della quantificazione delle tariffe di noleggio occorre fare riferimento alla media delle tariffe di noleggio delle suddette autovetture.

Va ulteriormente precisato che i limiti di deducibilità in argomento (spese di vitto e alloggio, nonché costi di percorrenza e tariffe di noleggio) riguardano soltanto le trasferte effettuate "fuori del territorio comunale", caso che si verifica, come precisato al punto 1.5.5 della circolare ministeriale 16 novembre 2000, n. 207/E, allorché il dipendente sia chiamato a svolgere un'attività fuori dalla sede naturale in cui è contrattualmente tenuto a svolgere il proprio lavoro; nessun limite di deducibilità esiste, di contro, per gli eventuali rimborsi al dipendente o al collaboratore delle spese sostenute per il raggiungimento della sede di lavoro, i quali, d'altro canto, concorrono per intero a formare il reddito imponibile di questi ultimi (non rientrando nella previsione di cui all'art. 51, comma 5, del TUIR);

- le imprese di autotrasporto di merci, in luogo della deduzione, anche analitica, delle spese sostenute per trasferte dei dipendenti fuori dal comune, possono dedurre un importo pari ad € 59,65 al giorno, elevato ad € 95,80 per trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto.

Va evidenziato che, dal tenore letterale della norma in argomento, rientrano tra le liberalità deducibili anche quelle che, ai sensi dell'art. 51 del TUIR, non concorrono, in tutto o in parte, alla formazione del reddito di lavoro dipendente; tra queste ultime, si ricordano le erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti, nonché i sussidi occasionali concessi in presenza di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente.

I compensi in denaro o natura corrisposti agli amministratori di società ed enti soggetti IRES, costituiscono componenti negativi di reddito deducibili nell'esercizio in cui vengono corrisposti; opera, per tali spese, la deducibilità in base al criterio di cassa cosiddetta "allargata", in quanto comunque deducibili nell'esercizio in chiusura se erogati entro il 12 gennaio dell'anno successivo (cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate 18 giugno 2001, n. 57/E); il criterio della cassa "allargata", tuttavia, vale solo qualora i compensi spettanti agli amministratori siano inquadrabili tra i redditi di lavoro dipendente o tra quelli assimilati, e non anche quando gli stessi siano considerati redditi di lavoro autonomo.

I compensi corrisposti in natura (*fringe benefit*) sono quantificati con riferimento al valore normale o corrente dei beni e servizi ai sensi degli artt. 9, comma 3 e 110, comma 2, del TUIR.

Le partecipazioni agli utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione sono computate in diminuzione del reddito dell'esercizio di competenza, indipendentemente dall'imputazione a conto economico; avuto riguardo al contenuto della risoluzione ministeriale 8 luglio 1976, n. 1095, per individuare l'esercizio di competenza, occorre distinguere:

- se la percentuale di partecipazione agli utili è stabilita nello statuto della società, essa è deducibile nell'esercizio in cui gli utili sono prodotti;
- se la percentuale è fissata annualmente in sede di approvazione del bilancio, che segna, pertanto, il momento di insorgenza dell'obbligazione, la quota di partecipazione è deducibile nell'esercizio in cui il bilancio stesso è approvato.

Quanto alla categoria di componenti negativi di reddito in argomento, il controllo può essere opportunamente orientato sui seguenti aspetti:

- verifica del rispetto dei limiti di deducibilità previsti per particolari tipologie di spese relative al personale dipendente; ci si riferisce principalmente agli oneri di utilità sociale di cui all'art. 100, comma 1, del TUIR, nonché alle spese relative al funzionamento di strutture ricettive non destinate a servizi di mensa o alloggio per dipendenti in trasferta temporanea;
- riscontro analitico dei rimborsi spese a *più di lista*: va opportunamente osservato, in merito, che la richiesta di rimborso del dipendente deve contenere l'intestazione a nome del dipendente e del datore di lavoro, oppure a nome del solo dipendente, ma in quest'ultimo caso la spesa documentata deve risultare collegata all'incarico affidato.

Inoltre, qualora la documentazione non possa essere intestata (si pensi agli scontrini fiscali, pedaggi autostradali, ecc.), la spesa dovrà in ogni caso poter essere collegata all'incarico; va evidenziato che detta forma di remunerazione, essendo deducibile per il datore di lavoro e non imponibile per il dipendente, si presta a forme di abuso che vanno adeguatamente perseguite, provvedendo, se del caso, ad approfondire la dinamica delle singole trasferte (sentendo in atti, se del caso, i dipendenti interessati);

- riscontro dei costi di percorrenza dedotti: in merito a tale aspetto, al punto 2.4.1 della circolare ministeriale 23 dicembre 1997, n. 326/E è stato precisato che, relativamente all'indennità chilometrica per le trasferte fuori del comune, non è necessario che il datore di lavoro provveda al rilascio di un'espressa autorizzazione scritta che contenga tutti i dati relativi alla percorrenza ed al tipo di autovettura ammessa per il viaggio; è invece necessario che, in sede di liquidazione, l'ammontare delle indennità sia determinato avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura, elementi che devono risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro;
- con riferimento, infine, ai rimborsi spese forfetari, va appurato se gli stessi siano stati contabilizzati dall'impresa come forma di retribuzione corrisposta al dipendente e, come tale, assoggettata alle previste ritenute alla fonte; in caso di annualità d'imposta chiusa, andrà parallelamente verificato se i medesimi rimborsi sono stati correttamente portati in dichiarazione dai percipienti.

b. Interessi passivi.

(1) Premessa.

L'attuale disciplina degli interessi passivi, valida dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, nel mutare completamente la sua filosofia di fondo rispetto al passato, adotta una fisionomia variabile a seconda che il soggetto fruitore sia gravato dall'IRPEF o dall'IRES; nel primo caso, infatti, la disposizione di riferimento è quella contenuta nell'art. 61 del TUIR, mentre, nel secondo, la norma a cui occorre riferirsi è quella dell'art. 96 del medesimo Testo Unico.

Al varo del nuovo meccanismo di regolazione della deducibilità degli interessi passivi ha fatto da contraltare l'abrogazione degli artt. 62, 63, 97 e 98 del TUIR, che concorrevano a fissare, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, la misura degli interessi passivi deducibili sulla base dell'applicazione del "pro-rata patrimoniale" e della cosiddetta "thin capitalization".

(2) Deducibilità degli interessi passivi per i soggetti IRPEF.

Con riferimento ai soggetti IRPEF, l'art. 61, comma 1, del TUIR dispone che, relativamente agli interessi passivi, la deducibilità, a condizione che gli stessi costituiscano componenti inerenti alla formazione del reddito d'impresa, è pari alla parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono alla predetta formazione del reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e i proventi; nella sostanza,

non devono assumersi come riferimento i dati di bilancio o contabili, ma semplicemente quelli di natura fiscale.

Relativamente alla configurazione del predetto rapporto, si ritiene di richiamare l'attenzione sulla componente rappresentata dalle cosiddette "*participation exemption*", di cui all'art. 87 del TUIR; una interpretazione letterale della norma porta a ritenere indeducibili anche gli interessi passivi corrispondenti al rapporto tra plusvalenze esenti e totale dei proventi.

Infatti, la norma che individua il coefficiente di deducibilità permette di considerare nel numeratore del rapporto i soli proventi "esclusi" da imposizione e non anche quelli "esenti"; di contro, trovano collocazione nel numeratore del rapporto i dividendi, che sono "esclusi" dalla formazione del reddito d'impresa (cfr. art. 89 del TUIR).

Il comma 2 dell'art. 61 del TUIR stabilisce che la parte di interessi passivi non deducibili ai sensi del comma 1 non dà diritto alla detrazione dell'imposta prevista alle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 15 del TUIR.

(3) Deducibilità degli interessi passivi per i soggetti IRES.

Quanto ai soggetti IRES, l'art. 96 del TUIR, come sostituito dall'art. 1, comma 33, lett. i), della L. n. 244/2007, prevede che gli stessi, unitamente agli oneri ad essi assimilati, siano deducibili, in ciascun periodo d'imposta, fino a concorrenza degli interessi attivi e dei proventi assimilati realizzati nel medesimo periodo d'imposta.

A tal riguardo, giova precisare che, ponendosi in una prospettiva *pro* contribuente, il comma 3 della norma in esame, allorché si dedica ai rapporti tra imprese ed ente pubblico, nella considerazione che nell'ambito di questi rapporti l'incasso dei crediti da parte delle imprese fornitrici è spesso ritardata rispetto alla comune prassi commerciale, prevede la possibilità di includere nei conteggi una sorta di interesse attivo tecnico, rappresentato dal prodotto tra il credito e il tasso ufficiale di riferimento aumentato di un punto; la creazione della posta virtuale "*interesse attivo da credito verso ente pubblico*" consente all'impresa fornitrice di dedurre una quota uguale di interessi passivi.

L'eventuale eccedenza degli interessi passivi, rispetto alla misura degli interessi attivi e dei proventi ad essi assimilati, è deducibile nel limite del 30% del risultato operativo lordo (ROL) della gestione caratteristica; ai sensi del comma 2 della norma in questione, quest'ultimo è dato dalla differenza tra il valore della produzione, corrispondente alla voce A) del conto economico (comprensiva dei punti da 1) a 5)), e i costi della produzione, individuati dalla voce B) del medesimo prospetto (comprensiva dei punti da 6) a 14)), al netto delle quote di ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali e dei canoni di leasing relativi a beni strumentali.

Ai sensi del successivo comma 4, per l'eventuale ulteriore eccedenza degli interessi passivi indeducibili, dopo il confronto con il ROL, è prevista la deducibilità negli esercizi successivi, a condizione che in essi "affiori" una quota di ROL fruibile in quanto esuberante rispetto al monte interessi di competenza di ciascun esercizio (il riporto è illimitato sul piano temporale).

Nell'intento di mitigare la portata applicativa di questo meccanismo, è stato previsto che:

- per i primi due anni di applicazione delle nuove regole venga riconosciuta una somma aggiuntiva per individuare il tetto di deducibilità degli interessi passivi, ammontante ad euro 10.000 nel primo esercizio e ad euro 5.000 nel secondo esercizio;
- la parte del 30% del ROL eventualmente non utilizzato in un dato periodo d'imposta, in quanto superiore alla quota di interessi passivi, possa essere riportata a nuovo per aumentare la misura deducibile negli anni successivi; questa disposizione, tuttavia, avrà efficacia solo dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

Quanto ai profili di calcolo, negli interessi passivi si computano anche quelli sostenuti per i leasing in corso.

La particolarità di tali oneri risiede nel fatto che, per le imprese che non adottano gli IAS e che, pertanto, non utilizzano la rappresentazione con il metodo finanziario, essi sono esposti alla voce B8 del conto economico, unitamente al canone; s'imporrà, quindi, lo scorporo della componente finanziaria per una corretta effettuazione dei conteggi, mentre non vanno computati gli interessi passivi impliciti addebitati dai fornitori, espressamente esclusi dal calcolo in forza della disposizione in argomento.

Per la corretta individuazione degli elementi negativi chiamati a concorrere alla formazione del "test di deducibilità", diviene fondamentale richiamarsi ai principi contabili e, in particolare, a quanto evidenziato dal documento interpretativo del principio contabile n. 11, in relazione alla voce C17 del conto economico; essa comprende tutti gli oneri finanziari di competenza dell'esercizio che non siano di tipo straordinario, qualunque sia la loro fonte (gli elementi riportati nel citato documento hanno comunque natura esemplificativa e non esaustiva).

Non soggiacciono, invece, alla "stretta" sulla deducibilità degli interessi passivi e degli oneri assimilati, i costi per servizi resi dalle banche e dalle imprese finanziarie, diversi dagli oneri finanziari veri e propri, iscritti nella voce B7 del conto economico.

Sfuggono all'applicazione del test sulla deducibilità degli interessi passivi, quelli che formano oggetto di capitalizzazione secondo le disposizioni di cui all'art. 110, comma 1, lett. b), del TUIR; va in merito evidenziato come la capitalizzazione degli interessi passivi esiga, necessariamente, il riferimento al principio contabile n. 16, il quale prevede il soddisfacimento di una serie di vincoli al fine di consentire l'imputazione degli interessi passivi in aumento del valore del cespite.

Ai sensi del comma 6 dell'art. 96 in esame, resta ferma l'applicazione prioritaria delle regole di indeducibilità assoluta, previste:

- dall'art. 90, comma 2, del TUIR, in merito all'indeducibilità degli interessi passivi relativi ai cosiddetti "immobili - patrimonio"; in merito occorre, tuttavia, richiamare il contenuto dell'art. 1, comma 35, della L. n. 244/2007, il quale ha precisato, con una norma di interpretazione autentica, che non si comprendono tra gli oneri indeducibili gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisizione degli immobili medesimi, rimanendovi, pertanto, inclusi solo quelli di "funzionamento";
- dai commi 7 e 10 dell'art. 110 del TUIR: trattasi delle norme che limitano la deducibilità con riferimento ad operazioni con società estere dello stesso gruppo, nonché con imprese localizzate in Paesi *non - white list*;
- dall'art. 3, comma 115, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549, in materia di interessi su titoli obbligazionari;
- dall'art. 1, comma 465, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311, in materia di interessi sui prestiti dei soci delle società cooperative.

Regole particolari, infine, sono stabilite dai commi 7 e 8 della norma in questione, per i soggetti che aderiscono alla tassazione del "consolidato nazionale".

Per completezza, si evidenzia che la nuova normativa, dianzi illustrata, in tema di deducibilità degli interessi passivi non si applica alle banche e altri soggetti finanziari di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 87/92, alle imprese di assicurazioni, alle società capogruppo di gruppi bancari e assicurativi, alle società consortili, società di progetto, società costituite per il realizzo e l'esercizio di interporti e società a prevalente partecipazione pubblica che gestiscono impianti per la fornitura di acqua, energia e teleriscaldamento e impianti per lo smaltimento e la depurazione.

Per altro verso, modificando gli artt. 96, 106 e 111 del TUIR, il D.L. 112/2008, all'art. 82, commi 1 e segg., ha tra l'altro previsto, per le banche, le società di assicurazione e gli

altri intermediari finanziari indicati nel citato 'art. 1 del D.Lgs. 87/92, una parziale indeducibilità degli interessi passivi sostenuti.

In sostanza, ai fini del calcolo del reddito imponibile IRES, i citati soggetti potranno dedurre, a partire dall'esercizio in corso al 25 giugno 2008, gli interessi passivi sostenuti limitatamente al 97% del totale, per il 2008 e al 96%, relativamente agli esercizi successivi; tale limitata deducibilità degli oneri passivi vale anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP mentre, per le società che abbiano aderito al consolidato fiscale, la deduzione potrà essere piena per gli interessi passivi maturati verso le altre entità incluse nella tassazione di gruppo, fino alla concorrenza dell'importo degli oneri passivi a favore di terzi.

(4) Disposizioni in vigore fino al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007.

(a) Introduzione.

Atteso che il regime di cui ai sottopunti precedenti si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007, è utile menzionare le disposizioni – abrogate dalla Legge Finanziaria per il 2008 – che, per i periodi d'imposta precedenti, disciplinano l'ineducibilità degli interessi passivi delle imprese sulla base di una precisa sequenza logica di calcolo; in particolare, secondo dette disposizioni:

- in primo luogo si determinano gli interessi passivi indeducibili per effetto della "thin capitalization" (art. 98 del TUIR);
- sulla parte ancora deducibile degli interessi passivi si determinano gli interessi passivi indeducibili per effetto del *pro rata* patrimoniale (art. 97 del TUIR);
- infine, sulla parte eventualmente ancora deducibile degli interessi passivi si determinano gli interessi passivi indeducibili per effetto del *pro rata* generale (art. 96 del TUIR, nella precedente versione).

In merito, occorre anche ricordare quanto affermato dalla circolare ministeriale 13 febbraio 2006, n. 6/E (cfr. punto 7.5), ove è stato precisato che, ai fini dell'applicazione della disciplina generale di deducibilità degli interessi passivi di cui agli artt. 96, 97 e 98 del TUIR, occorre prima depurare gli interessi passivi di quelli relativi agli immobili, la cui indeducibilità deriva dal disposto dell'art. 90, comma 2, del medesimo Testo Unico.

(b) Contrasto alla thin capitalization.

L'art. 98 del TUIR riporta una serie di disposizioni di carattere antielusivo, tendenti a contrastare la pratica volta a trasformare utili d'impresa (ineducibili per il soggetto erogante e tassabili in capo al soggetto percettore nella misura ordinaria ai fini dell'imposta personale) in interessi o altri proventi deducibili in capo al debitore e soggetti ad una tassazione più mite in virtù del regime fiscale del soggetto percettore.

In linea di principio, la normativa sulla "thin capitalization" si applica secondo il seguente schema:

- occorre verificare se l'indebitamento a livello di impresa supera il limite previsto dalla legge;
- se il limite di cui sopra è superato, occorre verificare se l'indebitamento a livello di singolo socio supera, a sua volta, il limite previsto dalla legge;
- al verificarsi della condizione di cui sopra, la remunerazione riferibile alla parte del finanziamento del singolo socio che supera il limite previsto dalla norma è fiscalmente indeducibile.

Quanto all'ambito applicativo, le disposizioni in argomento si applicano alle società di capitali e agli enti commerciali, ma anche, per il rimando operato dall'art. 56, comma 1, del TUIR, agli imprenditori individuali e alle società commerciali di persone; il comma 7 dell'art. 98, precisa che la normativa in argomento non si applica ai contribuenti il cui volume d'affari non supera le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore.

Lo stesso comma 7 dispone, peraltro, che la normativa in tema di "*thin capitalization*" si applica in ogni caso (quindi, a prescindere dal volume d'affari prodotto) alle società che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni.

Come disposto dai commi 1 e 4 dell'art. 98 in esame, i finanziamenti che rilevano ai fini della normativa in argomento sono quelli direttamente o indirettamente erogati o garantiti da un socio qualificato o da un sua parte correlata, intendendosi per tali quelli derivanti da mutui, depositi di denaro e da ogni altro rapporto di natura finanziaria (in tale ultima categoria vanno ricompresi anche i prestiti obbligazionari).

In tale ambito rientrano anche i debiti originariamente commerciali verso un socio qualificato o una sua parte correlata, i cui termini di pagamento, eccedendo le dilazioni di pagamento normali per il settore e per l'operazione sottostante, assumono natura di finanziamenti, come affermato dalla circolare ministeriale 17 marzo 2005, n. 11/E (cfr. punto 3.3); lo stesso documento precisa che, attesa l'ampia definizione di "rapporto di natura finanziaria", contenuta nel citato comma 4, debbano essere compresi tra i finanziamenti rilevanti anche quelli effettuati tramite operazioni di *leasing* finanziario, purché il socio qualificato dell'utilizzatore abbia concesso o garantito, anche tramite una sua parte correlata, il *leasing* (nello stesso senso, cfr. circolare ministeriale 19 gennaio 2007, n. 1/3, punto 7.6).

Quanto ai finanziamenti garantiti dal socio o da sue parti correlate, il comma 6 dell'art. 98 in esame prevede che si intendono tali i debiti assistiti da garanzie reali, personali e di fatto fornite da tali soggetti, anche mediante comportamenti e atti giuridici che, ancorché non possano qualificarsi formalmente come prestazioni di garanzia, ottengono lo stesso effetto economico; in merito, la citata circolare 11/E ha precisato che vi rientrano le garanzie reali tipiche che assistono i finanziamenti, quali il pegno, l'ipoteca, i privilegi e le garanzie personali, quali la fideiussione, il mandato di credito, l'avallo, il contratto autonomo di garanzie, l'anticresi.

In relazione al soggetto concedente il finanziamento, può parlarsi di "*socio qualificato*", ai fini della disposizione in commento, quando il suo peso nell'ambito delle decisioni aziendali sia rilevante, e ciò avviene, in via alternativa, quando lo stesso:

- direttamente o indirettamente controlla ai sensi dell'art. 2359 c.c. il soggetto debitore;
- partecipa al capitale sociale dello stesso debitore con una percentuale non inferiore al 25%, alla determinazione della quale concorrono le partecipazioni detenute dalle sue parti correlate (il termine "concorrono" presuppone comunque una partecipazione diretta, seppur minima).

La norma precisa che non si considerano soci qualificati i soggetti di cui all'art. 74 del TUIR, ossia lo Stato e gli enti pubblici che sono soggetti all'IRES.

La normativa in commento prevede che si considerano parti correlate al socio qualificato le società da questi controllate (direttamente o indirettamente) ai sensi dell'art. 2359 c.c. e, se persona fisica, anche i familiari di cui all'art. 5, comma 5, del TUIR.

Ai fini della quantificazione degli interessi passivi indeducibili, il comma 2 dell'art. 98 dispone che i finanziamenti qualificati devono eccedere quattro volte il patrimonio

netto contabile dell'impresa; pertanto, ove il rapporto tra finanziamenti qualificati e patrimonio netto contabile sia inferiore, a livello di impresa, al rapporto di quattro a uno, la normativa sulla *thin capitalization* non risulta applicabile.

Qualora, di contro, tale rapporto risulti superato, la norma prevede, con riferimento ai finanziamenti qualificati erogati o garantiti dal singolo socio qualificato (o da sue parti correlate), che qualora il rapporto tra la loro consistenza media durante il periodo d'imposta e la quota di patrimonio netto contabile di pertinenza del medesimo socio (anche per il tramite di sue parti correlate) sia superiore a quello di quattro a uno, allora la remunerazione della parte di tali finanziamenti qualificati che eccede tale rapporto è indeducibile dal reddito imponibile.

Ai fini della determinazione della consistenza media durante il periodo d'imposta dei finanziamenti qualificati, l'art. 98, comma 3, lett. f), del TUIR prevede che la stessa si determina sommando il relativo ammontare complessivo esistente al termine di ogni giornata del periodo d'imposta e dividendo tale somma per il numero dei giorni del periodo stesso (facendo riferimento ai saldi per valuta laddove questi differiscano da quelli contabili); la citata norma, tuttavia, prevede che non concorrono alla determinazione della consistenza media i finanziamenti infruttiferi erogati o garantiti, a condizione che la remunerazione media dei finanziamenti fruttiferi non sia superiore al tasso ufficiale di riferimento, maggiorato di un punto percentuale.

Per la determinazione della quota di patrimonio netto del socio qualificato e delle sue parti correlate, si considera il patrimonio netto contabile, così come risultante dal bilancio relativo all'esercizio precedente, comprensivo dell'utile dello stesso esercizio non distribuito, rettificato in diminuzione delle voci espressamente previste all'art. 98, comma 3, lett. e).

(c) Pro rata patrimoniale.

Scopo dell'art. 97 del TUIR è quello di rendere indeducibili gli interessi passivi riferibili a finanziamenti contratti per l'acquisizione di partecipazioni in società che soddisfano i requisiti di cui all'art. 87 dello stesso Testo Unico (relativo alla cd. *participation exemption rule* – PEX); ciò in quanto le plusvalenze derivanti dal realizzo di tali partecipazioni sono esenti, in tutto o in parte, da imposizione.

Per i requisiti previsti per l'accesso al regime di esenzione, si rinvia al precedente paragrafo 2.c.

In questa sede, va rilevato che, nell'individuare le partecipazioni esenti di cui sopra, il comma 1 bis dell'art. 97, prevede che il requisito di cui all'art. 87, comma 1, lett. a), del TUIR si intende conseguito qualora le partecipazioni siano possedute ininterrottamente dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello della fine del periodo d'imposta (a tal proposito va evidenziato che il citato comma 1, lett. a) reca il requisito dell'ininterrotto possesso della partecipazione del primo giorno del diciottesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione).

Tale deroga opera in sostanza in senso favorevole al fisco, in quanto allarga di fatto il novero delle partecipazioni che devono essere considerate rispettose dei requisiti di cui all'art. 87 del TUIR.

In linea generale, si deve ritenere che il riscontro che le partecipazioni siano relative a società che soddisfano i requisiti di cui all'art. 87, vada posto in essere con riferimento alla situazione di fatto quale essa risulta alla data di chiusura dell'esercizio della partecipante (in tal senso, cfr. punto 2.3 della circolare ministeriale 2 novembre 2005, n. 46/E).

Va evidenziato, comunque, che nel periodo d'imposta in cui è avvenuto l'acquisto della partecipazione la condizione di cui sopra non potrà mai verificarsi e, di

conseguenza, la stessa partecipazione non rientra nel rapporto previsto dall'art. 97 (in tal senso, cfr. punto 8.1.1 della circolare ministeriale 13 marzo 2006, n. 10/E).

Per effetto dell'art. 56, comma 1, del TUIR la norma in commento si applica, oltre che ai soggetti IRES, anche agli imprenditori individuali e alle società commerciali di persone.

Per quanto concerne l'individuazione degli interessi passivi interessati dalla norma in argomento, l'art. 97, comma 1, del TUIR dispone che rileva la quota di interessi passivi che residuano dopo l'applicazione delle disposizioni di contrasto alla *thin capitalization*; in pratica, gli interessi passivi che rilevano sono quelli complessivi di competenza dell'esercizio, ridotti dell'ammontare degli stessi indeducibile per effetto di tale regola.

In base ad una interpretazione logica della norma, non dovrebbero essere soggetti alla disposizione in esame gli interessi passivi capitalizzati a norma dell'art. 110, comma 1, lett. b), del TUIR, in quanto il presupposto necessario per la loro capitalizzazione è che si tratti di interessi passivi dovuti a fronte di capitali presi a prestito specificamente per la fabbricazione di immobilizzazioni; pertanto non può trattarsi di interessi passivi a fronte di finanziamenti contratti per l'acquisto di partecipazioni esenti.

In aggiunta a quanto detto, il comma 1 dell'art. 97 stabilisce che gli interessi passivi rilevanti devono essere assunti al netto degli interessi attivi, sempre di competenza dell'esercizio; quale condizione di applicazione della norma è, peraltro, previsto che la stessa opera nel solo caso in cui, sulla base dei dati di bilancio alla fine del periodo d'imposta, il valore di libro delle partecipazioni esenti eccede quello del patrimonio netto contabile.

In merito a tale ultimo aspetto, per gli imprenditori individuali e le società di persone l'art. 62 del TUIR dispone che il valore di libro delle partecipazioni esenti rileva nella percentuale del 60% (in considerazione del fatto che l'art. 58, comma 2, del TUIR prevede che le plusvalenze derivanti dal realizzo di tali partecipazioni non concorrono alla formazione del reddito imponibile, in quanto esenti, limitatamente al 60% del loro ammontare).

Per i soggetti IRES, un'interpretazione letterale della norma porterebbe a ritenere che il valore di libro rilevi per intero; tuttavia, un'interpretazione sistematica della stessa, dovrebbe portare ad affermare che per i soggetti IRES il valore di libro delle partecipazioni esenti rileva nella percentuale in cui la plusvalenza derivante da un'eventuale cessione della stessa sarebbe considerata esente.

Per l'individuazione del patrimonio netto contabile, si rinvia a quanto indicato in tema di contrasto alla *thin capitalization*; tuttavia, occorre tener presente anche le rettifiche di cui al comma 2, lett. a), dell'art. 97 in esame.

Quanto all'individuazione della quota indeducibile, l'art. 97, comma 1, del TUIR dispone che gli interessi passivi netti, come prima definiti, sono indeducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'eccedenza (ossia la parte di interessi passivi che residuano dopo l'applicazione della *thin capitalization rule*) ed il totale dell'attivo patrimoniale ridotto dello stesso patrimonio netto contabile "rettificato" e dei debiti commerciali.

Va inoltre evidenziato che, ai sensi dell'art. 97, comma 2, lett. b), punto 1), del TUIR, per il calcolo dell'eccedenza non rilevano le partecipazioni in società il cui reddito concorre insieme a quello della partecipante alla formazione dell'imponibile di gruppo (in forza delle disposizioni sul "consolidato nazionale", ovvero di quelle relative al "consolidato mondiale").

Il successivo punto 2) prevede che, per il calcolo della medesima eccedenza, non rilevano le partecipazioni in società il cui reddito è imputato ai soci, anche per effetto

dell'opzione di cui all'art. 115 del TUIR (tassazione per "trasparenza"); in merito, la richiamata circolare n. 46/E ha precisato che, considerata la *ratio* della norma, si ritiene che la stessa debba essere riferita anche ai soggetti in trasparenza per effetto dell'opzione di cui all'art. 116 del TUIR (c.d. "piccola trasparenza").

Va, infine, menzionata la disposizione antielusiva di cui all'art. 97, comma 2, lett. b), secondo periodo, del TUIR, che riguarda sia le partecipazioni qualificate non considerate nel calcolo per effetto della loro inclusione nell'area del consolidamento fiscale, sia quelle non considerate in quanto relative a società il cui reddito è imputato ai soci per trasparenza; in dettaglio, la norma dispone che, nel caso in cui le partecipazioni di cui sopra siano cedute entro il terzo anno successivo all'acquisto, allora il reddito imponibile è rettificato in aumento dell'importo corrispondente a quello degli interessi passivi che si sarebbero resi indeducibili nell'ipotesi in cui dette partecipazioni avessero concorso alla formazione del *pro rata*.

(d) Pro rata generale.

Gli interessi passivi disciplinati dall'art. 96 del TUIR (ovviamente nella versione precedente all'entrata in vigore della Legge Finanziaria per il 2008) sono quelli che residuano dopo l'applicazione delle disposizioni già commentate in tema di *thin capitalization rule* e di *pro rata* patrimoniale (e sempre previa depurazione degli interessi passivi relativi agli immobili, ai sensi dell'art. 90, comma 2, del TUIR).

L'art. 96 dispone, in particolare, che tale quota di interessi passivi è deducibile solo per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi; specifiche regole, finalizzate alla corretta applicazione del predetto rapporto, sono delineate nel secondo comma dell'art. 96 in questione.

(5) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.

Attese le modifiche apportate dalla Legge Finanziaria per il 2008, dovrà essere, preliminarmente, individuato il regime di deducibilità degli interessi passivi applicabile con riferimento allo specifico periodo d'imposta sottoposto a controllo (per i soggetti "solari", il vecchio regime si applica fino all'anno 2007 e il nuovo per le annualità successive).

In relazione all'applicazione del nuovo sistema di deducibilità, particolare attenzione dovrà essere rivolta:

- al riscontro della corretta determinazione della quota di deducibilità degli interessi passivi da parte dei soggetti IRPEF (imprenditori individuali e società commerciali di persone), mediante inclusione, nel denominatore del rapporto, dei soli proventi che concorrono alla determinazione del reddito, o che non vi concorrono in quanto esclusi (come previsto, ad esempio, per i dividendi);
- al riscontro della corretta determinazione, in via sequenziale, della quota di deducibilità degli interessi passivi da parte dei soggetti IRES, con riferimento, in particolare, all'eventuale applicazione delle particolari regole vevolevoli per le prime annualità di vigenza del regime in argomento;
- al riscontro del corretto calcolo degli eventuali interessi passivi finanziari impliciti nei debiti commerciali contabilizzati e nei contratti di leasing, nonché dell'esclusione degli interessi soggetti a regime di indeducibilità assoluta.

In relazione all'applicazione del vecchio regime, i verbalizzanti dovranno ripercorrere la sequenza logica del calcolo previsto, rispettivamente, dagli artt. 98, 97 e 96 del TUIR (nella versione *pre-finanziaria* 2008).

In tale contesto, particolare attenzione dovrà essere rivolta all'approfondimento dei casi in cui risultino erogati alla società finanziamenti infruttiferi da parte dei soci qualificati; a

tale ultimo proposito, si evidenzia che, come già indicato al precedente paragrafo 2.e., i finanziamenti dei soci si presumono dati a mutuo se non risulta da bilanci o rendiconti che il versamento è stato fatto a altro titolo (cfr. combinato disposto degli artt. 46 e 89 del TUIR).

Nel caso, infine, di presenza nell'attivo della società di partecipazioni "teoricamente" rilevanti ai fini del regime *PEX*, occorre tenere in debita considerazione il fatto che le stesse si considerano tali, ai fini del calcolo della quota di interessi passivi indeducibile per *pro rata* patrimoniale, qualora possedute ininterrottamente dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello della fine del periodo d'imposta (e non del diciottesimo mese).

c. Oneri fiscali e contributivi.

(1) Deducibilità delle imposte e tasse.

L'art. 99, comma 1, stabilisce che le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione.

Le imposte indeducibili, quindi, si identificano con le imposte personali IRPEF e IRES, quelle per le quali è prevista la rivalsa anche facoltativa, tutte quelle la cui indeducibilità è stabilita dalle stesse norme istitutive (ad esempio, l'IRAP e l'ICI).

Tra le imposte per le quali è prevista la rivalsa e che, quindi, sono indeducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa, rientra l'IVA che, come noto, è caratterizzata dal principio della neutralità, in base al quale l'imposta assolta sugli acquisti è, di norma, interamente detraibile in sede di liquidazione; tuttavia, può accadere che l'imposta costituisca un onere che va ad influenzare il risultato fiscale dell'esercizio, come costo deducibile, in dipendenza del fatto che essa è:

- indetraibile istituzionalmente per intero;
- interamente indetraibile per effetto della facoltà di avvalersi della dispensa dagli adempimenti relativi alle operazioni esenti di cui all'art. 36 bis del D.P.R. n. 633/72;
- interamente o parzialmente indetraibile per effetto del pro-rata di esenzione.

Ulteriore ipotesi di non detraibilità dell'IVA va individuata nel decorso del termine entro cui è possibile esercitare il diritto alla detrazione; come noto, il diritto può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto (ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo); in sostanza il contribuente, qualora faccia decorrere inutilmente tale termine, pur in assenza delle condizioni previste ordinariamente per l'indetraibilità e pur in presenza di documenti formalmente corretti, non ha più la possibilità di considerare "a credito" l'imposta assolta, la quale diverrà per lo stesso un costo, peraltro indeducibile se non ne sussiste la competenza temporale.

Altra imposta che presenta i requisiti della deducibilità è l'IVA che viene assolta con il sistema cosiddetto "mono-fase".

L'istituto è previsto, ad esempio, per le case editrici le quali, per le particolari regole dettate dall'art. 74, lett. c), del D.P.R. n. 633/72, assolvono l'imposta direttamente ed in via definitiva sulla base del prezzo di vendita al pubblico, in relazione al numero delle copie vendute o anche in relazione al numero delle copie consegnate o spedite, diminuito a titolo di forfetizzazione della resa; anche in tale ipotesi l'imposta si trasforma in un onere economico, senz'altro deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

Il secondo periodo del comma 1 dell'art. 99 del TUIR dispone che le "*altre imposte*" sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento (principio di cassa); tra queste ultime, vanno ricomprese l'imposta di bollo, l'imposta di registro e le imposte "sostitutive" di imposte indirette.

Circa l'imposta sostitutiva, è bene precisare che la deducibilità è consentita laddove la stessa vada a sostituire un'imposta che, di per sé, è deducibile dal reddito d'impresa; per quanto concerne, pertanto, le imposte sostitutive di imposte sui redditi o dell'IRAP, essendo queste ultime indeducibili, sono anch'esse non deducibili.

Si ricorda, inoltre, che sono deducibili (sempre per cassa) non solo le imposte ma, in base a quanto chiarito con circolare ministeriale 15 maggio 1997, n. 137/E (cfr. punto 15.1), anche le tasse corrisposte nell'esercizio dell'impresa, quali, tra le più comuni, le tasse comunali per l'occupazione del suolo pubblico, le tasse comunali sulla pubblicità, la tassa di concessione governativa per l'iscrizione annuale alla CCIAA che è commisurata al volume d'affari, la tassa di concessione governativa per la numerazione e bollatura di libri e registri tenuti da esercenti attività d'impresa che sopravvive ormai solo per le società di capitali nella misura forfetaria di 309,87 euro, ovvero 516,46 euro qualora il capitale o il fondo di dotazione superi, alla data del 1° gennaio, l'importo di 516.457,90 euro.

Il comma 2 dell'art. 99 del TUIR ammette in deduzione gli accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate, i quali vengono più diffusamente trattati al punto (3) del successivo sottoparagrafo "*i. Accantonamenti*".

Quanto alle tipologie dei componenti negativi di reddito in argomento, il controllo può essere opportunamente mirato ai seguenti aspetti:

- verifica del rispetto dei criteri di deducibilità previsti per ogni singola tipologia di imposta o tassa, soprattutto con riferimento agli accantonamenti di imposte non definitivamente accertate;
- riscontro dell'eventuale indebita deduzione di somme corrisposte a titolo di sanzioni o di interessi moratori, a seguito della commissione di violazioni penali o amministrative, ovvero dovute per l'adesione a forme di condono.

(2) Deducibilità dei contributi ad associazioni sindacali e di categoria.

La deducibilità dei contributi ad associazioni sindacali e di categoria, disciplinata al comma 3 del menzionato art. 99 del TUIR, segue il principio di cassa; occorre quindi che i contributi siano stati effettivamente pagati.

Pertanto, in sede di controllo dovrà appurarsi se il contribuente, a fronte di contributi dovuti non ancora pagati alla data di chiusura dell'esercizio, ovvero di contributi pagati nell'esercizio ma di competenza di esercizi precedenti, ha effettuato le corrispondenti variazioni in aumento o in diminuzione in sede di redazione della dichiarazione dei redditi.

A tal proposito, va opportunamente evidenziato come il contributo possa essere dedotto solo se versato in base ad una formale delibera dell'associazione; tale condizione garantisce che l'importo ad esso afferente non costituisca una mera liberalità dell'associato.

Nel corso dell'attività ispettiva, sarà pertanto necessario analizzare la delibera che, in genere, può prevedere un contributo associativo annuale in misura fissa, ovvero di importo variabile a seconda delle dimensioni dell'impresa (dipendenti, fatturato, attività patrimoniali, ecc.).

d. Oneri di utilità sociale.

L'art. 100 del TUIR indica i criteri di deducibilità fiscale dei cc.dd. "oneri di utilità sociale" stabilendo, nell'ultimo comma, che le erogazioni liberali diverse da quelle elencate nei commi precedenti e nel comma 1 dell'art. 95, sempre del TUIR, non sono ammesse in deduzione.

Il comma 1 della disposizione in esame prende in considerazione le spese sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale, sanitaria, di culto.

Per tale tipologia di spese è prevista una deducibilità limitata, per un valore non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi; in relazione a tale categoria di oneri va precisato che:

- deve trattarsi di spese per opere o servizi rivolte alla generalità dei dipendenti o a categorie degli stessi, mai a singoli dipendenti; si fa presente che per categorie di dipendenti si intende, a titolo esemplificativo, quella degli impiegati, degli operai, degli addetti al settore commerciale, oppure i dipendenti appartenenti ad una determinata qualifica (dirigenti, funzionari, quadri) o, ancora, coloro che prestano la loro opera secondo particolari modalità (nella circolare ministeriale 16 luglio 1998 n. 188/E, l'Amministrazione finanziaria ha individuato negli operai del "turno di notte" una categoria a sé stante);
- deve trattarsi di spese volontariamente sostenute dall'impresa; qualora, di contro, si tratti di spese non volontarie ma obbligatorie per legge o in base a contratti, accordi o regolamenti aziendali, le spese sono integralmente deducibili in base agli ordinari criteri;
- vanno esclusi dal novero degli oneri di utilità sociale le spese per l'assegnazione dei beni e delle erogazioni in denaro, ancorché riconducibili alle finalità di cui alla norma in esame (trattasi, peraltro, di spese integralmente deducibili in quanto ricomprese tra quelle per prestazioni di lavoro ex art. 95 del TUIR);
- tra l'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro, costituente termine di riferimento per il calcolo della percentuale di deducibilità, vanno ricompresi gli accantonamenti ai fondi TFR e di previdenza per il personale dipendente, nonché i contributi a carico del datore di lavoro (in quanto costituenti parte integrante delle spese in argomento);
- la deduzione si applica indipendentemente dalla circostanza che l'impresa erogante abbia conseguito e dichiarato un reddito d'impresa nell'esercizio stesso.

Nelle istruzioni al Mod. 760 è stato precisato che le spese in oggetto si riferiscono indifferentemente sia alle opere o servizi forniti direttamente dall'imprenditore, che quelli forniti indirettamente.

Al punto 7.2 della circolare ministeriale 18 giugno 2001, n. 57/E è stato precisato che il dettato della norma in questione non può essere esteso ai collaboratori coordinati e continuativi; ciò in quanto, ancorché l'art. 34 della L. n. 342/2000 abbia modificato il trattamento applicabile ai redditi derivanti da tali rapporti, disponendone l'assimilazione a quelli di lavoro dipendente, quest'ultima riguarda le modalità di determinazione del reddito del collaboratore ai fini delle imposte dirette, ma non si configura quale assimilazione delle due tipologie di rapporto di lavoro a tutti gli effetti di legge.

Il comma 2 della norma in commento contiene i criteri di deducibilità delle erogazioni liberali effettuate a favore di particolari categorie di soggetti, in relazione alla natura degli stessi e delle finalità che perseguono; per talune ipotesi la deduzione è ammessa in misura percentuale rispetto al reddito d'impresa dichiarato e, pertanto, essa presuppone necessariamente il conseguimento di un reddito fiscale, nel senso che non va assunto a base di commisurazione della percentuale ammessa l'utile civilistico, ma il reddito quale risulta dopo avere riportato allo stesso le variazioni in aumento o in diminuzione determinate secondo le norme del TUIR.

Diverse sono le condizioni di deducibilità previste per le diverse ipotesi del comma 2; in particolare, trattasi di:

- erogazioni deducibili senza limitazioni: sono quelle che non soggiacciono a limiti di spesa (cfr. lett. e), f), m), n), o) dello stesso comma);
- erogazioni deducibili in misura percentuale: ossia elargizioni a specifici soggetti, che sono deducibili nei limiti di una certa percentuale del reddito imponibile (cfr. lett. a), b), d), g) dello stesso comma);

- erogazioni liberali deducibili “miste disgiunte”: sono quelle per cui è previsto, in forma disgiunta, un limite di deducibilità in misura fissa, nonché un limite rapportato al reddito d’impresa dichiarato con possibilità, di conseguenza, di dedurre somme anche superiori al limite fisso, qualora vi sia sufficiente capienza di reddito (cfr. lett. h) ed l) dello stesso comma);
- erogazioni liberali deducibili “miste congiunte”: trattasi delle erogazioni a favore degli istituti scolastici per specifiche finalità, per le quali è previsto, in forma congiunta, un limite di deducibilità in misura fissa (70.000 euro), nonché il limite del 2% rapportato al reddito d’impresa dichiarato (in tal caso, ferma restando la percentuale massima fissata, il limite fisso non può essere in alcun modo superato); per tale tipologia di erogazioni, peraltro, sono previste particolari modalità di versamento (cfr. lett. o bis) dello stesso comma);
- altre spese deducibili: trattasi, in particolare, di quelle sostenute per l’impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore di ONLUS, deducibili nella misura del 5 per mille dell’ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi (cfr. lett. i) dello stesso comma).

A fattor comune, va evidenziato che le erogazioni liberali possono essere effettuate sia in denaro che in natura; a tal proposito, nella risoluzione ministeriale 17 luglio 2002, n. 234/E, l’Agenzia delle Entrate ha affermato la deducibilità delle erogazioni liberali anche in natura (e non soltanto in denaro), fornendo alcune precisazioni al fine di assicurare la parità di trattamento tra le due forme di erogazioni liberali.

In tale documento si afferma che, mentre per le erogazioni in denaro esiste sempre coincidenza di valori tra liberalità in capo al donante e liberalità ricevuta dal beneficiario, per quelle in natura, quasi mai vi è parità tra il valore contabile del bene donato e il suo valore effettivo (di mercato).

Pertanto, ai fini della determinazione dell’ammontare delle erogazioni liberali deducibili dal reddito d’impresa, si deve tener conto di quest’ultimo valore (valore normale) che risulta essere fiscalmente rilevante ai sensi degli artt. 85, comma 2, e 86, comma 1, del TUIR, secondo cui la donazione di un bene merce o di un bene strumentale, in quanto configura un’ipotesi di destinazione del bene stesso a finalità estranee all’esercizio d’impresa, fa emergere un ricavo o una plusvalenza imponibile.

Si evidenzia, infatti, che soltanto facendo riferimento al valore normale dei beni donati è possibile riservare lo stesso trattamento fiscale ad ipotesi alternative, ma equivalenti dal punto di vista economico quali, ad esempio, l’erogazione liberale in natura e la cessione del bene con successiva erogazione liberale in denaro del corrispettivo del bene ceduto.

In caso di controllo sulle erogazioni e spese in argomento, l’esame può vertere opportunamente sui seguenti aspetti:

- verifica del rispetto dei criteri, limiti e condizioni di deducibilità previsti per ogni singola tipologia di spesa o erogazione;
- riscontro del corretto calcolo del valore normale riferibile alle eventuali erogazioni in natura;
- valutazione delle operazioni sotto il profilo dell’effettività; la norma, infatti, nell’elencare tassativamente gli oneri fiscalmente deducibili, tende ad evitare che erogazioni liberali corrisposte da imprese che hanno scopi di lucro, mascherino distribuzioni di utili ovvero sottrazioni di redditi alla prevista tassazione.

e. Minusvalenze patrimoniali.

(1) Aspetti generali.

La minusvalenza, così come accade per la plusvalenza, deriva dalla cessione di beni patrimoniali o strumentali, vale a dire di beni diversi da quelli alla cui produzione o al cui

scambio è diretta l'attività d'impresa, nonché diversi da materie prime e sussidiarie, semilavorati ed altri beni mobili, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione (cfr. comma 1 dell'art. 101 del TUIR).

Tra i beni patrimoniali vanno incluse anche le azioni o quote di partecipazioni in soggetti IRES residenti, nonché le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, oltre alle quote di partecipazioni in società di persone.

Il citato comma 1 prevede la deducibilità delle minusvalenze dei beni relativi all'impresa, come sopra individuati, se esse sono realizzate mediante:

- cessione a titolo oneroso;
- il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- la cessione a titolo oneroso delle aziende, compreso il valore dell'avviamento.

Di contro non risultano deducibili le minusvalenze realizzate per effetto delle operazioni di assegnazione dei beni ai soci o di destinazione a finalità extra - aziendali (quest'ultima disposizione che limita la deducibilità di tali componenti di reddito, è stata inserita dall'art. 36, comma 18, del D.L. n. 223/2006, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006).

Risultano, ugualmente, indeducibili le minusvalenze meramente iscritte in bilancio e quindi non realizzate nei termini specificati dalla norma.

Ai fini della determinazione della minusvalenza di cui all'art. 101, comma 1, si evidenzia che, ai sensi dell'art. 9, commi 2 e 5, del TUIR (come richiamato dall'art. 110, comma 2, dello stesso Testo Unico), in caso di conferimenti o apporti in società o altri soggetti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti; tuttavia, se le azioni o i titoli ricevuti sono negoziati in mercati regolamentati e il conferimento o l'apporto è proporzionale, il corrispettivo non può essere inferiore al valore delle azioni e dei titoli ricevuti determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo semestre.

In via generale, per la determinazione delle minusvalenze deducibili si applicano gli stessi criteri previsti per la determinazione delle plusvalenze, nel senso che esse sono costituite dalla differenza negativa tra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo fiscale non ammortizzato.

La nozione di costo non ammortizzato non va intesa in senso letterale (ossia civilistico), bensì deve essere letta come "costo fiscalmente riconosciuto"; in sostanza, il "costo non ammortizzato" è quello d'acquisto al netto degli ammortamenti effettivamente dedotti fiscalmente, che possono divergere da quelli contabilizzati in bilancio.

(2) Minusvalenze da partecipazioni aventi i requisiti PEX.

Rinviando per gli aspetti di dettaglio relativi al regime noto come "*participation exemption*" al precedente paragrafo 2.c., in questa sede si evidenzia come, in conseguenza del principio di attrazione al regime fiscale delle corrispondenti plusvalenze, disposto dall'art. 109, comma 5, del TUIR, per i soggetti IRES alle minusvalenze che derivano dal realizzo delle partecipazioni che si qualificano per la PEX si applica il regime fiscale previsto per i costi di cessione delle medesime partecipazioni; pertanto, si deve ritenere che tali minusvalenze:

- se correlate a realizzi di partecipazioni che avrebbero potuto dare origine a plusvalenze interamente esenti, siano interamente indeducibili;
- se correlate a realizzi di partecipazioni che avrebbero potuto dare origine a plusvalenze solo parzialmente esenti, siano a loro volta indeducibili nella stessa percentuale in cui tali plusvalenze sarebbero state esenti.

A tal riguardo, quando ancora le plusvalenze in questione erano interamente esenti sulla base della normativa originaria, al punto 5.2 della circolare ministeriale 16 giugno 2004, n. 25/E, era stato affermato che logica conseguenza dell'esenzione delle plusvalenze è l'indeducibilità delle minusvalenze da realizzo riferibili a partecipazioni che si qualificano per l'esenzione.

Peraltro, tale posizione (indeducibilità assoluta a prescindere dalla percentuale di esenzione prevista per la partecipazione esente) è stata successivamente affermata dall'Agenzia delle Entrate al punto 8 della circolare ministeriale 13 marzo 2006, n. 10/E, e al punto 1 della circolare ministeriale 14 giugno 2006, n. 21/E; tali posizioni sembrano scaturire dall'affermazione della stessa Agenzia, sostenuta al punto 6 della circolare ministeriale 4 agosto 2004, secondo la quale l'indeducibilità delle minusvalenze in argomento deriva dal disposto dell'art. 101, comma 1, del TUIR (ancorché, dal suo tenore letterale, questa norma nulla disponga in merito ai beni indicati all'art. 87 del medesimo Testo Unico).

Per gli imprenditori individuali e le società di persone, in forza del disposto dell'art. 64, comma 1, del TUIR, l'indeducibilità è limitata al 60% delle minusvalenze realizzate (in tal senso, cfr. punto 6 della citata C.M. n. 36/E).

Va, inoltre, rilevato che, in forza del disposto dell'art. 101, comma 1 bis, del TUIR per i soggetti IRES (prima della sua abrogazione ad opera dell'art. 1, comma 58, lett. f), della L. n. 244/2007, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007), e dell'art. 64, comma 1, dello stesso TUIR, per gli imprenditori individuali e le società di persone, l'indeducibilità, parziale o totale, delle minusvalenze può trovare applicazione anche se le stesse sono correlate a realizzi di partecipazioni che avrebbero dato origine a plusvalenze non esenti da imposizione, in quanto le stesse non rispettavano il requisito dell'ininterrotto possesso dal primo giorno del diciottesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione, di cui all'art. 87, comma 1, lett. a), del TUIR, prima delle modifiche apportate dalla Legge Finanziaria per il 2008.

Ai fini dell'indeducibilità di tali minusvalenze, infatti, il requisito dell'ininterrotto possesso sopra richiamato è ridotto dal diciottesimo al dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione (cfr., in merito, il precedente paragrafo 2.c.).

(3) Norma antielusiva (dividend washing).

In relazione alla deducibilità delle minusvalenze da cessione di partecipazioni, occorre menzionare la normativa antielusiva dettata dall'art. 109, commi 3 bis e 3 ter, del TUIR; in base al comma 3 ter, tale regime si applica con riferimento alle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni acquisiti nei trentasei mesi precedenti il realizzo, sempre che soddisfino i requisiti per l'esenzione di cui all'art. 87, comma 1, lett. c) e d), del medesimo Testo Unico e, cioè, si tratti di partecipazioni in società:

- aventi residenza fiscale in uno Stato o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato;
- esercenti un'impresa commerciale.

In base, invece, al citato comma 3 bis, ulteriore condizione per l'applicazione della normativa antielusiva è che il realizzo che ha dato origine alla minusvalenza non rientri nel regime della "*participation exemption*" (situazione, quest'ultima, che si viene a realizzare quando le partecipazioni acquisite nei trentasei mesi precedenti soddisfino non solo le condizioni di cui alle citate lett. c) e d), ma anche quelle di cui alle lett. a) e b) dell'art. 87 del TUIR).

Nel momento in cui siano realizzate azioni, quote o strumenti finanziari assimilati che rientrano nelle condizioni di cui sopra, la norma dispone che le minusvalenze realizzate non rilevano fino a concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi, ovvero dei loro acconti, percepiti nei trentasei mesi precedenti il realizzo.

Per quanto concerne la decorrenza della disposizione antielusiva, l'art. 5 quinquies, comma 2, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, dispone che la stessa si applica alle minusvalenze realizzate a decorrere dal 1° gennaio 2006.

In merito, al punto 7.7 della circolare ministeriale 13 febbraio 2006, n. 6/E è stato precisato che la norma antielusiva in esame, che di fatto stabilisce l'irrelevanza delle minusvalenze realizzate a seguito della cessione di titoli "non-PEX", nei limiti dell'importo non imponibile dei dividendi percepiti nei trentasei mesi anteriori al realizzo, è finalizzata al contrasto delle pratiche di arbitraggio fiscale intersoggettivo (noto come "dividend washing"), attuate attraverso la cessione di partecipazioni cosiddette "utili compresi".

In sostanza, prima dell'intervento della disposizione antielusiva, un soggetto poteva cedere, beneficiando del regime PEX, partecipazioni gravide dei dividendi, conseguendo in tal modo un *capital gain* detassato; successivamente, il cessionario incassava la cedola (percepando i dividendi in regime di esclusione d'imposta) e in un secondo momento rivendeva i titoli in questione oramai svuotati dei dividendi, al di fuori del regime PEX, realizzando una minusvalenza fiscalmente rilevante.

Come norma di chiusura, l'art. 109 quater del TUIR dispone che resta ferma l'applicazione dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73, anche con riferimento ai differenziali negativi di natura finanziaria derivanti da operazioni iniziate nel periodo d'imposta o in quello precedente sulle azioni, quote e strumenti simili di cui al comma 3 bis; in proposito, al punto 3 della circolare ministeriale 14 giugno 2006, n. 21/E, è stato precisato che la stessa deve essere intesa nel senso che l'indeducibilità della minusvalenza può essere affermata dall'Amministrazione finanziaria, in applicazione della norma antielusiva generale, anche con riferimento a fattispecie diverse da quella per la quale opera la presunzione legale in esame, qualora siano ispirate al medesimo intento elusivo.

(4) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.

In relazione alla particolarità della posta in argomento che, data la sua natura prevalentemente "straordinaria", si presta agevolmente a pratiche di arbitraggio fiscale finalizzate a contrarre il reddito imponibile in determinati periodi d'imposta di particolare "floridezza economica", il controllo può essere opportunamente orientato sui seguenti aspetti:

- riscontro della presenza delle condizioni previste per la deducibilità della minusvalenza patrimoniale (escludendola qualora la stessa non possa definirsi "fiscalmente realizzata", ovvero derivi da assegnazione di beni ai soci ovvero la loro destinazione a finalità extra - aziendali);
- riscontro della corretta determinazione della posta negativa di reddito, soprattutto con riferimento al calcolo del costo fiscalmente riconosciuto;
- verifica della corretta determinazione del valore normale nei casi di conferimenti o apporti, con particolare riferimento ai casi in cui le azioni ricevute in cambio siano negoziate in borsa;
- verifica delle quote di indeducibilità connesse al possesso di partecipazioni "teoricamente" rilevanti ai fini PEX, diverse a seconda che i partecipanti siano soggetti IRES o soggetti IRPEF; in particolare, dovrà porsi attenzione al fatto che i criteri di indeducibilità previsti dalla norma operano anche qualora le partecipazioni PEX siano detenute ininterrottamente dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione, ma non dal diciottesimo mese precedente tale data (circostanza in cui, di fatto, le stesse partecipazioni non avrebbero potuto originare plusvalenze esenti ex art. 87 del TUIR);
- riscontro delle eventuali pratiche di "dividend washing" connesse alla cessione delle partecipazioni originanti la minusvalenza, nonché della possibilità di applicare,

eventualmente, la norma antielusiva generale, di cui all'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73.

f. Sopravvenienze passive.

Ai sensi dell'art. 101, comma 4, del TUIR, costituiscono sopravvenienze passive:

- il mancato conseguimento di ricavi o proventi assoggettati a tassazione in precedenti esercizi;
- il sostenimento di spese e oneri a fronte di ricavi o proventi assoggettati a tassazione in precedenti esercizi;
- la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio negli esercizi precedenti (eccetto attività che danno luogo a plusvalenze esenti).

Con riferimento alla voce in esame, il legislatore si è limitato a fornire indicazioni di tipo definitorio, senza determinare espressamente limiti o regole particolari sulla deducibilità dei componenti che generano sopravvenienze passive; ne consegue che, all'occorrenza, sarà necessario rifarsi ai principi di carattere generale dettati dall'art. 109 del TUIR, di talché un determinato componente sarà deducibile, quale sopravvenienza passiva, solo qualora la spesa, l'attività od il provento ad esso afferente abbia correttamente concorso alla formazione del reddito in precedenti esercizi.

Tale constatazione si rinviene anche dal contenuto della nota n. 9/572, datata 01 giugno 1978, della Direzione delle Imposte Dirette, avente ad oggetto i costi d'impresa dedotti nell'esercizio precedente in misura inferiore a quella spettante, secondo cui non può ritenersi corretta la deduzione, nell'esercizio successivo, di una parte di costo non dedotta in quello precedente a causa dell'errata applicazione del criterio di cassa in luogo di quello di competenza e ciò proprio per il mancato rispetto del principio sancito dall'art. 109 del TUIR.

Nello stesso senso va segnalato quanto chiarito dalla stessa Amministrazione finanziaria, laddove ha precisato che i contributi per il personale dipendente versati a seguito di consono previdenziale e che si riferiscono a periodi d'imposta precedenti non sono deducibili in sede di determinazione del reddito d'impresa in quanto non hanno concorso a formare il reddito nell'esercizio di competenza (cfr. punto 3.37 della circolare ministeriale 27 maggio 1994, n. 73/E).

La sopravvenienza passiva dovrà essere "ripresa" in dichiarazione, in conformità alle indicazioni fornite dal D.M. 29 dicembre 1999, anche quando si riferisca a ricavi che, alla loro emersione, non erano imponibili e, quindi, non sono stati tassati, ovvero quando sia stata impropriamente generata da versamenti a fondo perduto, anche in natura e da rinunce a crediti eseguiti dai soci ai sensi dell'art. 101, comma 7, del TUIR.

Sotto l'aspetto prettamente operativo, il controllo sugli oneri riconducibili a tale categoria economica, può essere opportunamente orientato:

- alla verifica dell'origine della sopravvenienza passiva contabilizzata, andando a riscontrare l'accadimento del precedente esercizio cui la stessa viene, dal contribuente, ricondotta;
- alla verifica, con riferimento alla medesima posta negativa, della presenza dei requisiti di competenza, inerenza, certezza e obiettiva determinabilità, sanciti dall'art. 109 del TUIR.

g. Perdite di beni e perdite su crediti.

(1) Perdite di beni.

Rientrano in questa categoria le perdite di beni patrimoniali e strumentali, mentre ne sono escluse quelle relative ai beni al cui scambio o produzione è diretta l'attività d'impresa; queste ultime, infatti, partecipano solo indirettamente alla determinazione del reddito essendo rilevate nella fase di valutazione delle rimanenze.

Sono collegate a fatti o eventi che assumono rilevanza fiscale nello stesso esercizio in cui i beni entrano a far parte del patrimonio dell'azienda; infatti, laddove tali accadimenti si verificano in esercizi successivi, daranno luogo a sopravvenienze passive.

Tali perdite, possono essere determinate dalla eliminazione di un bene dal patrimonio per cause non imputabili alla volontà dell'imprenditore che le subisce (furto, smarrimento, incendi, alluvioni), ovvero dall'esito negativo di determinate operazioni economiche o, anche, da ogni altro decremento patrimoniale non dipendente da spese o che dia luogo, per le proprie caratteristiche intrinseche, a sopravvenienze passive.

A norma dell'art. 101, comma 5, del TUIR, la perdita è commisurata al costo non ammortizzato del bene ed è deducibile se risulta da elementi certi e precisi.

Naturalmente le eventuali somme conseguite a titolo di risarcimento da parte di terzi per la perdita o il danneggiamento dei beni di cui trattasi, dovranno essere imputate in rettifica del valore contabilizzato, se conseguite nello stesso esercizio in cui si è verificato l'evento dannoso, ovvero costituiranno sopravvenienza attiva se verificatesi in esercizi successivi.

(2) Perdite su crediti.

Al sensi dell'art. 2426 c.c., i crediti devono essere iscritti in bilancio al valore presumibile di realizzo; a tal fine, sia le perdite su crediti che gli accantonamenti ai fondi di svalutazione dei crediti sono preordinati alla svalutazione dei crediti iscritti in bilancio, ma con la seguente differenziazione:

- le perdite su crediti si riferiscono a situazioni di inesigibilità già manifestatesi e ritenute definitive, in base a considerazioni legali, fiscali o pratiche;
- gli accantonamenti si riferiscono a situazioni di inesigibilità già manifestatesi ma non ritenute definitive, ovvero a situazioni di inesigibilità non ancora manifestatesi, ma che, per esperienza e conoscenza dei fatti di gestione, si possono ragionevolmente prevedere; a questo riguardo, per il relativo approfondimento, si rinvia al successivo sottoparagrafo j.

Sotto il profilo contabile, alla luce di quanto esposto nel Documento interpretativo n. I 1 del CNDC e del CNR, si ritiene che:

- nella voce B)10)d) del conto economico debbano essere iscritte le perdite su crediti derivanti da valutazioni e gli accantonamenti ai fondi di svalutazione crediti, purché si riferiscano a crediti dell'attivo circolante;
- nella voce B)14) dello stesso documento debbano essere iscritte le perdite su crediti realizzate, sia che si riferiscano a crediti dell'attivo circolante, che a crediti immobilizzati;
- nella voce D)19)b) del conto economico debbano essere iscritte le perdite su crediti derivanti da valutazioni e gli accantonamenti ai fondi di svalutazione crediti, purché si riferiscano a crediti iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie.

A norma dell'art. 101, comma 5, del TUIR, le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e, in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali.

In linea generale, l'art. 101 non indica con esattezza quali siano gli elementi che possono considerarsi "certi e precisi", per cui occorre valutare caso per caso, in base ad alcuni parametri quali importo del credito, costi di recupero, esistenza di garanzie, atti esattivi (pignoramenti) infruttuosi; la perdita, inoltre, deve essere definitiva non rilevando, a tal fine, la temporanea situazione di illiquidità dell'azienda (cfr. circolare ministeriale 10 maggio 2002, n. 39/E).

Per quanto attiene l'anno di competenza nel quale poter operare la deduzione, è stato più volte precisato che questo deve coincidere con quello in cui si è resa palese la

certezza che il credito non può più essere soddisfatto, perché è in quel momento stesso che si materializzano gli elementi certi e precisi della sua irrecuperabilità, richiesti dalla norma.

La perdita su crediti può derivare, quindi:

- dall'*esperimento infruttuoso di procedure esecutive individuali*: in questi casi la perdita può essere giustificata da elementi quali, ad esempio, il verbale di pignoramento negativo attestante l'inesistenza di beni nel domicilio del debitore, il verbale di esito infruttuoso delle aste del pignorato o l'irreperibilità del debitore; il creditore sarà tenuto a dimostrare, con fatti e atti certi, che ogni tentativo di recupero del credito è andato fallito;
- da *atti giuridici dispositivi del diritto di credito*, come la rinuncia, la transazione e la cessione; in particolare:
 - le perdite su crediti derivanti da atti di *rinuncia unilaterale* da parte del creditore sono deducibili quando gli stessi derivano da una scelta di convenienza economica del creditore (ad esempio, quando il costo del recupero è superiore al credito recuperabile), condizione questa ancor più avvalorata nel caso di crediti di modesto importo (cfr. risoluzioni ministeriali 9 aprile 1980, n. 9/557 e 6 settembre 1980, n. 9/517);
 - gli *atti di transazione*, devono essere provati per iscritto (art. 1967 c.c.), e comportano in genere una riduzione parziale del credito; l'atto deve essere dettato da scelte di convenienza (ad esempio un incasso certo e un correlato risparmio di spesa), valutabili anche in base a considerazioni di strategia generale da parte del creditore, che può legittimamente compiere operazioni di per sé stesse antieconomiche, sempre che queste siano comunque in vista ed in funzione di benefici economici su altri fronti;
 - la cessione del credito può avvenire con la formula:
 - .. *pro soluto*, quando il cedente garantisce l'esistenza del credito ma non la solvibilità del debitore, escludendo così ogni azione di regresso da parte del cessionario;
 - .. *pro solvendo*, quando il cedente garantisce sia l'esistenza del credito che la solvibilità del debitore, mantenendo quindi il rischio di insolvenza fino al momento in cui il cessionario non riscuoterà effettivamente il credito.

È evidente che solo nella cessione *pro soluto* l'eventuale perdita, data dalla differenza tra il valore nominale del credito e il prezzo di cessione, presenta i requisiti di certezza e determinabilità che ne consentono la deducibilità.

La Corte di Cassazione, in ripetute sentenze (per tutte, cfr. Cass., Sez. tributaria, 20 novembre 2001, n. 14568), ha stabilito che per dedurre fiscalmente la perdita a seguito della cessione del credito *pro soluto* occorre che si dimostri, con l'ausilio di elementi certi e precisi, l'effettiva inesigibilità del credito al momento della sua cessione e la convenienza a cedere lo stesso.

Si evidenzia, infine, che la cessione del credito rientra tra le condotte potenzialmente elusive previste dall'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73;

- da *procedure concorsuali*, intendendo per tali quelle espressamente richiamate nell'art. 11 del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42; in tal caso, il momento da cui la perdita diviene fiscalmente deducibile è diverso a seconda del tipo di procedura;
- da crediti vantati nei confronti di *soggetti residenti in Stati non appartenenti all'Unione Europea*; in questo caso bisogna distinguere tra soggetti che:
 - non risiedono in Stati o territori a fiscalità privilegiata, per i quali resta comunque valido il disposto dell'art. 101, comma 5, del TUIR, che pone condizioni

generiche, vevoli quindi a prescindere dalla territorialità del debitore, secondo le quali la deducibilità delle perdite è sempre possibile, qualora le stesse risultino da elementi certi e precisi e, in ogni caso, quando il debitore è assoggettato a procedura concorsuale.

La prova della definitività della perdita subita può essere fornita sia con le dichiarazioni di insolvenza emesse dalla SACE – Sezione speciale per l'assicurazione del credito all'esportazione – sia con altra documentazione, conformemente agli strumenti giuridici previsti nello Stato del debitore (cfr. C.M. n. 39/E/2002);

- risiedono in un Paese a fiscalità privilegiata; in questo caso, prima ancora di verificare le condizioni di deducibilità della perdita subita sul credito ai sensi dell'art. 101, comma 5, l'impresa italiana deve dimostrare l'esistenza delle condizioni previste per la disapplicazione dell'art. 110, comma 10, del TUIR, in assenza della quale non solo le perdite su crediti, ma tutti i componenti negativi di reddito afferenti le operazioni con i predetti soggetti risultano indeducibili.

Va, altresì, menzionato il contenuto del combinato disposto dei commi 1 e 2 dell'art. 106 del TUIR, in virtù dei quali la deducibilità delle perdite su crediti è limitata alla parte che eccede l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti dedotti nei precedenti esercizi e per la parte non coperta da assicurazione, fideiussione o altre garanzie; in relazione alla procedura di svalutazione dei crediti (trattata in modo più diffuso nel successivo sottoparagrafo j.), va evidenziato che, ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR, tale svalutazione è deducibile ancorché non imputata al conto economico; in pratica, il beneficio può essere ottenuto apportando una variazione in diminuzione al reddito complessivo in sede di dichiarazione dei redditi (procedura, peraltro, non più ammessa a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, a seguito delle modifiche all'art. 109 del TUIR, apportate dalla L. n. 244/2007).

Qualora, inoltre, sia presente un fondo di svalutazione crediti tassato, per superamento della "soglia fiscale" di accantonamento (ex art. 106, comma 1, ultimo periodo), le perdite su crediti non garantiti, che derivano dalla cessione di beni e prestazioni di servizi che danno origine a ricavi per l'impresa, devono essere imputate in via prioritaria alla parte non tassata del fondo svalutazione e solo per l'eventuale eccedenza a quella tassata dello stesso (in tal senso, cfr. risoluzione ministeriale 9 novembre 2006, n. 127/E).

Va, infine, evidenziato che la diretta rilevanza dei principi contabili internazionali per le "imprese IAS" potrebbe avere riflessi anche in punto di individuazione del momento di emersione delle perdite su crediti.

Ad esempio, in caso di cartolarizzazione, i crediti potranno essere cancellati dal bilancio nei limiti in cui si sarà verificato un effettivo passaggio dei rischi e dei benefici inerenti al credito, secondo lo IAS 39 e questa qualificazione potrà avere effetti anche fiscalmente.

In assenza di passaggio dei rischi e benefici, i crediti mantenuti in bilancio potranno continuare ad essere, anche fiscalmente, rivalutati, nei limiti stabiliti dall'art. 106 TUIR, non derogati dalla nuova disciplina.

(3) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.

In relazione alla posta negativa in argomento, il controllo può essere opportunamente orientato sui seguenti aspetti:

- riscontro della presenza degli elementi certi e precisi che hanno determinato la perdita del bene, nonché la corretta determinazione del valore della perdita, che deve essere commisurata al costo non ammortizzato;

- in caso di perdite su crediti, il riscontro dei requisiti di certezza e precisione va effettuato secondo i criteri in precedenza delineati, in relazione allo specifico evento che ha originato le perdite medesime;
- per la determinazione della corretta quota di deducibilità, le perdite su crediti vanno, altresì, confrontate con l'ammontare del fondo svalutazione crediti e delle eventuali svalutazioni effettuate in annualità pregresse direttamente in sede di dichiarazione dei redditi.

Si rimarca, infine, che la cessione del credito rientra tra le condotte potenzialmente elusive previste dall'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73, per cui l'attenzione dei verificatori deve essere volta a riscontrare anche l'esistenza delle valide ragioni economiche sottese all'operazione, ovvero la sussistenza di altri elementi che possono rivelare eventuali situazioni di criticità.

Si segnala, a titolo esemplificativo, ma non esaustivo, la non congruità del prezzo di cessione (cfr. sentenza Cass. 28 gennaio 2002, n. 7555), ovvero la presenza di clausole contrattuali che prevedono la retrocessione del credito al cedente in caso di mancato incasso, trasformando la cessione *pro-soluto*, di fatto, in una cessione *pro-solvendo*.

h. Ammortamenti.

(1) Introduzione.

Dal punto di vista civilistico i costi relativi all'acquisto di immobilizzazioni materiali ed immateriali, partecipano alla formazione del risultato d'esercizio in base alla loro stimata vita utile, attraverso un sistema tecnico contabile noto come ammortamento.

Sia i principi contabili internazionali che quelli domestici statuiscono che il metodo corretto per calcolare l'ammortamento deve essere scelto in base ai benefici economici attesi per il futuro; a tal fine, è possibile utilizzare vari metodi, anche se nella prassi il più utilizzato è senz'altro il metodo a quote costanti.

Dal punto di vista fiscale, l'ammortamento segue solo in parte la libertà di determinazione lasciata dal legislatore civilistico al redattore del bilancio, rispondendo la normativa alle maggiori esigenze di certezza che devono ispirare la determinazione del reddito fiscale; la deducibilità delle quote di ammortamento, infatti trova il limite massimo in appositi coefficienti, stabiliti per categorie di beni omogenei in base ad un valore medio, che tiene conto del normale deperimento e consumo del cespite nei diversi settori produttivi.

La previgente formulazione dell'art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR, prevedeva la deducibilità dal reddito di quote aggiuntive di ammortamento rispetto a quelle operate in sede di redazione del bilancio, a condizione che, in un apposito prospetto della dichiarazione (quadro EC) fossero stati separatamente indicati, il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni e quelli dei fondi e, comunque, nei limiti stabiliti dalla normativa fiscale vigente.

L'art. 1, comma 33, lett. q), della Legge Finanziaria per il 2008, ha soppresso il quadro EC, subordinando la deducibilità degli ammortamenti alla sola quota previamente imputata al conto economico, rafforzando in questo modo, il principio di derivazione.

(2) Ammortamento dei beni materiali.

(a) Disciplina generale.

L'art. 102 del TUIR detta le regole per l'ammortamento del costo dei beni materiali strumentali (mobili e immobili) per l'esercizio dell'impresa; con riferimento al requisito della strumentalità, si deve ritenere che lo stesso sussista per tutti quei beni utilizzati nell'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore, mutuando a tale riguardo, quanto affermato all'art. 43, comma 2, del TUIR (si evidenzia che l'art. 102 in argomento non fornisce alcuna definizione in merito).

Per quanto concerne i beni immobili, va evidenziato che possono essere fiscalmente ammortizzati solo quelli strumentali ai sensi dell'art. 43 del TUIR, ossia quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore (beni strumentali per destinazione), ovvero quelli relativi all'impresa che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (beni strumentali per natura); trattasi, in sostanza dei beni immobili non produttivi di reddito fondiario.

I beni ammortizzabili devono essere annotati sul registro dei beni ammortizzabili (la cui tenuta è obbligatoria ai sensi dell'art. 16, del D.P.R. n. 600/73), distintamente per anno di acquisizione; a tal proposito, va segnalato che, ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, tali annotazioni possono essere eseguite anche nel libro degli inventari di cui all'art. 2217 c.c. o, per i contribuenti in regime di contabilità semplificata, nel registro degli acquisti tenuto ai fini IVA.

Ai sensi dell'art. 102, comma 1, del TUIR, la deduzione delle quote di ammortamento dei beni strumentali materiali ha inizio nell'esercizio in cui il bene entra in funzione, rilevando l'effettiva immissione dello stesso nel ciclo produttivo, a prescindere dall'eventualità che sia potenzialmente idoneo all'utilizzo anche in un momento anteriore; a titolo esemplificativo, possono essere assunti quali "elementi sintomatici dell'utilizzo del bene" il momento dal quale ha inizio il consumo di energia elettrica necessaria per il funzionamento del bene, l'impiego di mano d'opera, l'inserimento del bene nella catena di produzione, ovvero le risultanze della contabilità industriale.

Ai sensi del comma 2 della norma in esame, gli ammortamenti sono deducibili in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, con riferimento al settore di attività cui appartiene l'azienda (attualmente si fa riferimento al D.M. 31 dicembre 1988); se un determinato bene non è previsto nella tabella specifica occorre far riferimento al coefficiente previsto per lo stesso bene con riferimento ad un settore con caratteristiche simili (cfr. sentenza della Cassazione n. 5241 del 12 maggio 1995).

L'ammortamento viene commisurato al costo del bene, come determinato a norma dell'art. 110, comma 1, del TUIR.

Nel primo esercizio, le quote di ammortamento devono essere calcolate con applicazione dei coefficienti ministeriali, ridotti alla metà; peraltro, in caso di esercizio di durata superiore o inferiore ai 12 mesi, le quote di ammortamento sono ragguagliate alla durata dell'esercizio (art. 110, comma 5, del TUIR).

In determinate circostanze, il comma 3 dell'art. 102 permetteva di effettuare ammortamenti in misura superiore a quella consentita; era il caso degli *ammortamenti accelerati*, ammessi solo in presenza di una più intensa utilizzazione dei beni rispetto a quella del normale settore con relativo onere della prova a carico del contribuente e degli *ammortamenti anticipati*, che consentivano la deduzione di una quota di ammortamento aggiuntiva, fino al doppio, per l'esercizio in cui i beni erano entrati in funzione per la prima volta e per i due successivi.

L' art. 1, comma 33, lett. n), n. 1), della L. n. 244/2007 ha disposto l'abrogazione del citato comma 3; per cui, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 non è più possibile avvalersi di tali possibilità.

L'art. 1, comma 34, della L. n. 244/2007, inoltre, ha introdotto uno speciale regime transitorio, a norma del quale, per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, per i beni nuovi acquisiti ed entrati in funzione nello stesso periodo, non si applica la riduzione a metà del coefficiente tabellare (come previsto dall'art. 102, comma 2, del TUIR) e l'eventuale differenza non imputata a conto economico può essere dedotta nella dichiarazione dei redditi.

La disposizione tuttavia non è applicabile ai beni indicati all'art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR (veicoli utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni soggetti a limiti di deducibilità) e all'art. 102 bis, comma 7, del TUIR (beni materiali strumentali per l'esercizio di alcune attività, classificabili nelle categorie omogenee individuate dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas).

Per quanto concerne la procedura dell'*ammortamento ridotto*, l'art. 67, comma 4, del vecchio TUIR, prevedeva una serie di limitazioni alla deducibilità fiscale delle quote differenziali non dedotte secondo i coefficienti ministeriali; tuttavia tali disposizioni non sono state riproposte nel nuovo TUIR e pertanto, allo stato, non sussistono limitazioni a tale procedura (cfr. risoluzione ministeriale 22 aprile 2005, n. 51/E).

Nella risoluzione ministeriale 17 giugno 2005, n. 78/E, è stato tuttavia correttamente precisato, rettificando il precedente orientamento esposto nella citata C.M. n. 51/E, che l'obiettivo di dedurre gli ammortamenti in misura inferiore a quelli imputati al conto economico non può essere perseguito apportando una variazione in aumento al reddito complessivo in sede di dichiarazione.

In particolare, nella risoluzione è stato affermato che non può ammettersi in via generalizzata la possibilità di calcolare discrezionalmente gli ammortamenti fiscali in misura diversa da quelli civilistici e, quindi, in modo avulso dalle indicazioni di bilancio, stante il principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico enunciato dall'art. 83 del TUIR; pertanto, si deve in ogni caso escludere la possibilità di dedurre dal reddito dei futuri esercizi il minore ammontare (rispetto a quello civilistico) degli ammortamenti non dedotti in precedenza, attraverso variazioni in diminuzione che non troverebbero legittimità nel sistema delle norme sul reddito d'impresa.

Occorre, tuttavia, rilevare che in certi casi trova ancora applicazione il disposto del citato art. 67, comma 4, del TUIR, nella versione antecedente alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 344/2003, a mente del quale se negli esercizi precedenti sono stati calcolati ammortamenti in misura inferiore al 50% di quella fornita dalla tabella ministeriale, tale differenza non è fiscalmente ammortizzabile negli esercizi successivi; tale differenza è comunque riconosciuta fiscalmente al momento dell'alienazione del bene sottoforma di minore plusvalenza o maggiore minusvalenza.

Si forniscono, di seguito, alcune indicazioni di dettaglio in relazione alla deducibilità di particolari beni materiali strumentali.

(b) Terreni.

I terreni, sebbene strumentali all'impresa, non sono ammortizzabili, in quanto la loro utilità non si esaurisce nel tempo; tuttavia, in taluni casi, in ragione del particolare utilizzo (terreni adibiti a cava per le imprese che fabbricano cemento o per le piste, moli e terreni ad essi adibiti nel caso degli aeroporti e porti) ne è ammesso l'ammortamento, in quanto espressamente previsto dal D.M. 31 dicembre 1988 (cfr., in merito, le risoluzioni ministeriali 23 febbraio 2004, n. 19/E, 5 luglio 2007, n. 157/E, 27 luglio 2007, n. 192/E).

Il comma 7 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006 ha previsto che, già a decorrere dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006, è necessario scorporare dal costo fiscalmente riconosciuto dei fabbricati la parte riconducibile al valore delle aree su cui essi insistono, essendo deducibile solo l'ammortamento calcolato sul costo del fabbricato e non anche quella (implicitamente) calcolata sul costo delle aree sottostanti.

La quota parte di costo fiscalmente riconosciuto ascrivibile alle aree (e, pertanto, non ammortizzabile ai fini fiscali) è il valore di iscrizione delle aree medesime nel bilancio relativo all'esercizio di acquisizione, fermo restando un valore non inferiore

al 20% di quello complessivamente sostenuto per l'acquisto del fabbricato, elevato al 30% nel caso di fabbricati destinati ad usi industriali.

In merito a questo aspetto, la Legge Finanziaria per il 2008, con norma di interpretazione autentica, contenuta nell'art. 1, comma 81, ha sciolto il dubbio circa le quote di ammortamento dedotte nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 4 luglio 2006, calcolate sul costo complessivo di ciascun immobile strumentale, prevedendo che le stesse devono essere riferite proporzionalmente al costo dell'area e al costo del fabbricato.

(c) Beni strumentali di valore inferiore a euro 516,46.

Ai sensi dell'art. 102, comma 5, TUIR, detti beni possono essere integralmente dedotti nell'esercizio in cui sono stati acquisiti; in merito si nota che per la deducibilità di tali costi la norma non richiede che il bene sia entrato in funzione, ma soltanto che il costo sia stato sostenuto.

Il limite di 516,46 euro deve essere apprezzato con riferimento a beni di per sé idonei a fornire la propria utilità nell'esercizio dell'impresa, nel senso che, come precisato nella risoluzione ministeriale 4 gennaio 1979, n. 9/1751, deve trattarsi di beni suscettibili di singola e autonoma utilizzazione; a titolo esemplificativo si deve ritenere che una tastiera di personal computer, ancorché di valore unitario inferiore a 516,46 euro, non possa essere integralmente dedotta nell'esercizio di acquisizione, in quanto utilizzabile solo in connessione con il personal computer (naturalmente, nel presupposto che la macchina complessivamente considerata abbia un valore superiore al predetto limite).

Tuttavia, come precisato al punto 3.2.1 della circolare ministeriale 31 maggio 2005, n. 27/E, ancorché integralmente dedotti nell'esercizio di acquisizione, tali beni non perdono il carattere della strumentalità e quindi sono suscettibili di generare plusvalenza in caso di cessione o eliminazione dal processo produttivo, con conseguente applicazione del relativo regime fiscale.

(d) Spese di manutenzione e riparazione.

Per quanto riguarda le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, si ricorda che, secondo corretti principi contabili, esse sono capitalizzabili ad incremento del valore dei relativi beni solo nel caso in cui si riferiscano a migliorie, modifiche, ristrutturazioni o rinnovamenti dei cespiti esistenti e sempre che comportino un incremento significativo e misurabile di produttività, ovvero prolunghino la vita utile del bene (cc.dd. spese di manutenzione straordinaria); in tal caso, gli ammortamenti vanno computati, anche ai fini fiscali, sull'intero valore incrementato del bene.

Diversamente, qualora dette spese siano sostenute per mantenere in efficienza i beni materiali strumentali, onde garantire la vita utile prevista e la loro capacità produttiva originaria, esse rappresentano costi di periodo da imputare integralmente al conto economico dell'esercizio di competenza (cc.dd. spese di manutenzione ordinaria); in tal caso trova applicazione la norma contenuta nel comma 6 dell'art. 102 del TUIR, secondo la quale le spese in questione sono deducibili nei limiti del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili, mentre l'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi (cfr. circolare ministeriale 31 maggio 2005, n. 27/E).

Per i beni comprati o ceduti nel corso dell'esercizio, compresi quelli costruiti o fatti costruire, la deduzione spetta in proporzione alla durata del possesso; inoltre, se la durata dell'esercizio è inferiore o superiore a dodici mesi, per effetto del disposto dell'art. 110, comma 5, del TUIR, l'ammontare deducibile, come sopra calcolato, deve essere ragguagliato alla durata dell'esercizio.

Si rappresenta che, come chiarito dalla circolare ministeriale 19 gennaio 2007, n. 1/E (cfr. paragrafo 7.3), i fabbricati posseduti dall'impresa concorrono a formare il "monte cespiti" solo per la parte di costo fiscalmente riconosciuto che risulta ammortizzabile nel rispetto delle novità introdotte dal citato comma 7 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006 (concernente l'obbligo di scorporo della quota parte afferente il costo fiscalmente riconosciuto delle aree su cui insistono i fabbricati medesimi).

Non sono soggetti alla predetta limitazione di deducibilità nell'esercizio di sostenimento:

- le spese di manutenzione relative a beni di proprietà di terzi (ad esempio, automezzi in leasing o immobili condotti in locazione, come affermato nella risoluzione ministeriale 8 febbraio 1979, n. 9/543);
- i compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni; in tal caso, non si deve tenere conto del costo di tali beni nella determinazione del limite percentuale di cui sopra (non è tuttavia obbligatorio avvalersi di tale disposizione, per cui è possibile trattare tali spese alla stessa stregua delle altre spese di manutenzione ordinaria; per tali compensi, nelle istruzioni al Mod. 760 era stato precisato che nel caso in cui l'impresa opti per la deducibilità nell'esercizio di competenza, lo stesso criterio deve essere mantenuto per tutti i periodi d'imposta nella durata del contratto).

Per quanto concerne, infine, l'eccedenza delle spese di manutenzione, deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi, va rilevato che, ai sensi dell'art. 16, comma 5, del D.P.R. n. 600/73, la stessa deve essere iscritta nel registro dei beni ammortizzabili (o altre scritture sostitutive), in voci separate a seconda dell'anno di formazione.

(e) Affitto di azienda e usufrutto di azienda.

Le quote di ammortamento dei beni materiali strumentali compresi nell'azienda data in usufrutto o in affitto, sono deducibili dal reddito dell'usufruttuario o dell'affittuario; le quote sono commisurate al costo originario dei beni quale risulta dalla contabilità del concedente e sono deducibili fino a concorrenza del costo non ancora ammortizzato ovvero, se il concedente non ha tenuto regolarmente il registro dei beni ammortizzabili o altro libro o registro sostitutivo, considerando già dedotte, per il 50% del loro ammontare, le quote relative al periodo di ammortamento già decorso (art. 102, comma 8, del TUIR).

Se il contratto di usufrutto o di affitto dell'azienda viene posto in essere in deroga all'art. 2561 c.c., non sussiste in capo all'usufruttuario o all'affittuario l'obbligo di conservare l'efficienza dei beni aziendali; in tal caso, l'ammortamento dei beni viene eseguito dal concedente, ovvero dal nudo proprietario o locatore, a condizione che questi abbia conservato la qualità di imprenditore.

(3) Ammortamento dei beni immateriali.

(a) Disciplina generale.

Anche per i beni immateriali vale il principio generale secondo cui possono essere ammortizzati solo quelli la cui utilità non si esaurisce in un unico esercizio, ma si protrae nel tempo; con questi requisiti, i beni immateriali che possiedono un valore economico reale per l'impresa ancorché privi di consistenza fisica, sono generalmente rappresentati da diritti giuridicamente tutelati, le cui regole di deducibilità sono contenute nell'art. 103 del TUIR, per singola tipologia di bene.

Per effetto del rinvio operato dal comma 4 dello stesso art. 103, valgono per l'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali le regole previste dall'art. 102, comma 8, del TUIR, relativamente alle quote di ammortamento dei beni dati in affitto o in usufrutto; essendo l'unica disposizione richiamata dalla norma in esame, non

possono essere applicate le altre regole previste per l'ammortamento dei beni materiali, con la conseguenza che:

- le quote di ammortamento sono deducibili dalla data d'acquisto del diritto, indipendentemente dall'utilizzazione;
- non sono ammessi ammortamenti anticipati, né accelerati;
- non è ammessa la deducibilità integrale del costo dei beni unitari di valore non superiore a 516,46 euro.

Si forniscono, di seguito, alcune indicazioni di dettaglio in relazione alla deducibilità di particolari beni immateriali ammortizzabili fiscalmente.

(b) Diritti d'autore, brevetti industriali, processi e formule.

Ai sensi dell'art. 103, comma 1, del TUIR, sono deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo le quote di ammortamento dei seguenti beni:

- *diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno (o diritti d'autore)*: sono quelli disciplinati dagli artt. da 2575 a 2583 c.c., siano essi di produzione interna o acquisiti in proprietà da terzi a titolo oneroso, ossia le opere dell'ingegno di carattere creativo, qualunque ne sia il modo o la forma di espressione;
- *brevetti industriali*: sono quelli che, disciplinati dagli artt. da 2584 a 2594 c.c., attribuiscono il diritto esclusivo di attuare l'invenzione e di disporne entro i limiti stabiliti dalla legge; sono oggetto di brevettazione, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del D.Lgs. 10 febbraio 2005, n. 30, le nuove invenzioni atte ad avere un applicazione industriale, i nuovi modelli di utilità e le nuove varietà vegetali;
- *diritti di utilizzazione dei processi, formule e informazioni* relativi ad esperienze ottenute in campo industriale, commerciale o scientifico, di produzione interna o acquisiti in proprietà da terzi a titolo oneroso: rientra in questa categoria il c.d. *Know How* (cfr. sentenza della Cassazione n. 1699 del 27 febbraio 1985).

I limiti di deducibilità, sopra menzionati, sono quelli introdotti dall'art. 37, comma 45, del D.L. n. 223/2006; precedentemente era possibile dedurre tali costi nella misura massima di un terzo.

(c) Diritti di concessione e altri iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.

Le concessioni, iscrivibili alla voce B.I.4) dello stato patrimoniale, sono provvedimenti con i quali la pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri, con i relativi oneri ed obblighi e possono riguardare diritti su beni di proprietà degli enti concedenti (ad esempio, il suolo demaniale), ovvero diritti di esercizio di attività proprie degli enti concedenti (ad esempio, la gestione regolamentata di alcuni servizi pubblici).

Le licenze iscrivibili alla voce B.I.4) dello stato patrimoniale sono solo quelle appartenenti al diritto amministrativo, ossia quelle autorizzazioni con le quali si consente l'esercizio di attività regolamentate; ai sensi dell'art. 103, comma 2, del TUIR, il costo di tali diritti è fiscalmente ammortizzabile in un periodo corrispondente alla durata della relativa utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

(d) Software.

In base alle sue caratteristiche intrinseche, il software viene distinto in:

- *software di base*, costituito dall'insieme delle istruzioni indispensabili per il funzionamento dell'elaboratore (hardware); civilisticamente e fiscalmente, i costi di acquisizione vanno capitalizzati insieme al bene materiale di pertinenza e, quindi, ammortizzati unitamente a quest'ultimo;
- *software applicativo*, costituito dall'insieme delle istruzioni che consentono l'utilizzo di funzioni del software di base al fine di soddisfare specifiche esigenze

dell'utente; quanto al trattamento civilistico e fiscale dei relativi costi di acquisizione, si ritiene corretta la seguente procedura:

- se l'impresa è proprietaria dei diritti di utilizzazione economica oppure ha acquisito il *software* a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato, il costo è assimilabile alla utilizzazione delle opere d'ingegno; pertanto, le quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore alla metà del costo, ex art. 103, comma 1, del TUIR;
- se l'impresa ha acquisito il *software* a titolo di licenza d'uso a tempo determinato, il costo è assimilabile a quello di altri diritti iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale; quindi, le quote di ammortamento saranno deducibili in un periodo corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge ex art. 103, comma 2, del TUIR.

(e) Marchi ed avviamento.

Ai sensi del comma 1 dell'art. 103 del TUIR, le quote di ammortamento dei *marchi*, siano essi di produzione interna o acquisiti in proprietà da terzi a titolo oneroso, sono deducibili, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, in misura non superiore ad un diciottesimo del costo (pari alla percentuale del 5,56%); prima delle modifiche apportate dall'art. 37, comma 45, del D.L. n. 223/2006, il limite di deducibilità era pari al 10% del costo.

Ai sensi del comma 3 della norma in argomento, il valore dell'*avviamento* iscritto nell'attivo del bilancio, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 4 ottobre 2005, è deducibile in quote di ammortamento non superiori ad un diciottesimo del valore stesso; si evidenzia, in merito, che tale soglia massima di deducibilità è stata introdotta nel comma dalla Legge 23 dicembre 2005, n. 266, dopo che un precedente intervento (art. 5 bis del D.L. n. 203/2005, convertito nella L. n. 248/2005) aveva disposto l'allungamento del periodo di ammortamento fiscale dell'avviamento da dieci a vent'anni.

La decorrenza della soglia massima di ammortamento fiscale pari a un diciottesimo (5,56%) già dal periodo di imposta in corso al 4 ottobre 2005 (anziché da quello in corso al 1° gennaio 2006) è stata chiarita in sede di interrogazione parlamentare.

(4) Ammortamento finanziario.

(a) Beni gratuitamente devolvibili.

Sono quei beni che le aziende concessionarie sono obbligate a restituire alla scadenza della concessione, il cui prezzo è rappresentato, appunto, dalla cessione gratuita dei beni in perfetto stato di funzionamento; per detti beni è consentito, ai sensi dell'art. 104, comma 1, del TUIR, in alternativa all'effettuazione dei normali ammortamenti di cui agli art. 102 e 103 del TUIR, la deducibilità di quote costanti di ammortamento finanziario.

Le quote di ammortamento sono determinate dividendo il costo del bene, assunto al netto dei contributi concessi dall'ente concedente, per la durata della concessione, considerando anni interi anche le frazioni di anno.

Ai sensi dell'art. 104, comma 2, del TUIR, in caso di modifica della durata della concessione, la quota deducibile è proporzionalmente ridotta o aumentata a partire dall'esercizio in cui la modifica è stata convenuta.

La decorrenza dell'ammortamento finanziario deve coincidere con l'esercizio d'inizio della concessione.

In caso di variazioni del costo dei beni per effetto di sostituzioni a costi superiori o inferiori, di ampliamenti, ammodernamenti o trasformazioni, di perdite e di ogni altra causa, occorre riformulare il piano di ammortamento finanziario, aumentando o diminuendo la quota annua deducibile, a partire dall'esercizio in cui si è verificato

l'incremento o il decremento del costo, in misura pari al rapporto tra ammontare dell'incremento e anni residui di durata della concessione.

(b) Concessioni relative ad opere pubbliche.

Per le concessioni relative alla costruzione e all'esercizio di opere pubbliche è consentito dedurre quote di ammortamento finanziario differenziate, calcolate sull'investimento complessivo realizzato.

Nei singoli casi, le quote di ammortamento sono determinate con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze sulla base del piano economico-finanziario della concessione, includendo nel costo ammortizzabile gli interessi passivi anche in deroga alle disposizioni dell' art. 110, comma 1, del TUIR.

(5) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.

In fase di controllo dei componenti negativi di reddito in argomento, particolare attenzione va riservata alle modalità di contabilizzazione, classificazione e valutazione ai fini civilistici, in quanto è determinante il valore delle immobilizzazioni esposte in bilancio, che può variare a seconda dei principi di redazione che vengono utilizzati; al riguardo, si ricorda che:

- le immobilizzazioni materiali, per chi adotta i principi contabili nazionali, sono iscritte avendo riguardo alle norme del codice civile (artt. 2424 bis e 2426) e al principio contabile n. 16, mentre chi adotta i principi contabili internazionali fa riferimento allo IAS 16;
- le immobilizzazioni immateriali, per chi adotta i principi nazionali, sono iscritte avendo riguardo alle norme del codice civile (artt. 2424 bis e 2426) e al principio contabile n. 24, mentre chi adotta i principi contabili internazionali fa riferimento allo IAS 38.

Per quanto concerne, invece, l'ammontare delle quote d'ammortamento, a seguito dell'abrogazione della possibilità di dedurre fiscalmente componenti di costo non civilisticamente contabilizzate, di cui si è diffusamente argomentato anche nel Capitolo 3 della Parte IV della circolare, è ora possibile procedere alla deduzione dei soli elementi di reddito che sono stati preventivamente imputati a conto economico, fatta eccezione per i marchi e l'avviamento per i quali la deroga è espressamente prevista dallo stesso legislatore, per le "imprese IAS".

La norma così modificata potrebbe indurre i contribuenti ad inquinare i risultati di bilancio con l'imputazione di taluni componenti negativi (ammortamenti, accantonamenti e altre rettifiche di valore) a conto economico al solo fine di ottenerne la deducibilità fiscale.

Per scongiurare tale eventualità l'art. 1, comma 34, della Legge Finanziaria per il 2008 contiene una norma che prevede la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di disconoscere l'imputazione a conto economico dei predetti componenti negativi qualora non coerente con i comportamenti contabili adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità dell'impresa di dimostrare la giustificazione economica dell'imputazione a conto economico.

Si tratta di una norma antielusiva che, analogamente all'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73, opera un'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, che dovrà dimostrare all'Amministrazione finanziaria, utilizzando ogni elemento ritenuto utile (ad esempio, le indicazioni fornite nella nota integrativa, il confronto con i bilanci relativi agli esercizi precedenti, ecc.) la coerenza dei comportamenti contabili adottati.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 19 febbraio 2008, n. 12/E, le predette indicazioni in nota integrativa non possono, peraltro, intendersi preclusive dei poteri di controllo della Amministrazione finanziaria che dovrà comunque valutare gli elementi addotti dal contribuente.

i. Accantonamenti.

(1) Premessa.

La funzione economica degli accantonamenti è consentire la distribuzione di un costo o di un onere, di carattere futuro, in più esercizi.

Civilisticamente, gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali, tuttavia, alla data di chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza (art. 2424 bis, comma 3, c.c., principio contabile nazionale n. 19 e IAS 37); per quanto riguarda la distinzione tra fondi per oneri e quelli per rischi, i primi sono destinati a coprire passività certe, mentre i secondi sono destinati a coprire passività soltanto probabili.

Quanto all'imputazione nel conto economico, gli accantonamenti per rischi vanno iscritti alla voce B)12), mentre quelli per oneri alla voce B)13); tuttavia, essendo previsto il criterio della classificazione per natura nello schema di conto economico, la contropartita economica dei fondi per rischi e per oneri può essere inserita in altre voci del conto economico.

Il carattere futuro ed incerto dell'evento, che ne costituisce la genesi, fa sì che non tutti gli accantonamenti possano essere dedotti in sede di determinazione del reddito: ai sensi dell'art. 107, comma 4, del TUIR, infatti, sono deducibili solo quelli tassativamente individuati nel Titolo II, Capo II, del TUIR, di cui è cenno di seguito.

(2) Accantonamenti di quiescenza e previdenza.

Gli accantonamenti per il trattamento di fine rapporto del personale dipendente sono disciplinati dall'art. 105 del TUIR, unitamente agli accantonamenti ai fondi di previdenza del personale dipendente e ad altri accantonamenti per indennità di fine rapporto.

Tali accantonamenti sono deducibili per la quota maturata nell'esercizio in conformità delle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi, a condizione che, ai sensi dell'art. 2117 c.c., siano istituiti con vincolo di destinazione, anche senza contribuzione del prestatore di lavoro e se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti.

Con riferimento ai fondi di previdenza del personale dipendente (fondi di previdenza "interni"), al punto 2.9.2 della circolare ministeriale 20 marzo 2001, n. 29, è precisato che:

- oltre ad indicare nel bilancio il saldo, la quota accantonata e le eventuali utilizzazioni nell'esercizio, è altresì necessario che nei registri obbligatori per i lavoratori dipendenti (es. libro paga, libro matricola) o, eventualmente, in analoghi documenti contabili sostitutivi, siano iscritti gli accantonamenti imputabili a ciascun lavoratore dipendente;
- qualora tali fondi non siano costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti, gli accantonamenti non sono deducibili, ma resta ferma la deducibilità delle somme erogate a titolo di prestazione;
- se gli stessi fondi non sono configurati ai sensi dell'art. 2217 c.c., ancorché costituiti in conti individuali, gli accantonamenti sono ineducibili, restando ferma la loro deducibilità quando verrà erogata la prestazione.

Gli *accantonamenti al fondo TFR* sono deducibili nella misura prevista dall'art. 2120 c.c. e nei limiti delle quote maturate nell'esercizio.

Al riguardo, si evidenzia, che nella risoluzione ministeriale 16 novembre 2006, n. 133/E, è stato precisato per i soggetti che redigono il bilancio sulla base dei principi contabili internazionali, che qualora l'accantonamento in bilancio, a seguito dell'applicazione dello IAS 19, sia effettuato in misura inferiore al limite massimo fiscalmente deducibile,

l'eccedenza rispetto a tale limite può essere dedotta extra - contabilmente, purché indicata nel quadro EC del modello UNICO.

L'art. 1, comma 33, lett. q), della L. n. 244/2007, con l'abrogazione dell'art. 109, comma 4, lett. b), ha precluso l'opportunità di procedere alle deduzioni extracontabili, rendendo di fatto inapplicabile la citata risoluzione, con la conseguente possibilità per coloro che adottano i principi contabili internazionali, di essere penalizzati rispetto alle imprese che, invece, redigono il bilancio in base ai principi contabili domestici; in concreto qualora emergano differenze positive in termini di maggiori accantonamenti in adozione dello IAS 19 rispetto ai limiti stabiliti dall'art. 105 del TUIR, sarà necessario operare delle riprese di valore, mediante variazioni in aumento di pari importo, mentre al contrario qualora tale accantonamento fosse inferiore a tali limiti, non sarà più consentito effettuare deduzioni, vigendo il principio della preventiva imputazione a conto economico.

Tuttavia, per le "imprese IAS" lo schema di decreto ministeriale di attuazione, di cui è cenno al paragrafo 1. b. del presente documento, contiene indicazioni specifiche proprio in tema di deduzione delle quote di accantonamento al TFR.

Nel caso di *adeguamento dei fondi a modifiche normative e retributive*, i maggiori accantonamenti operati, possono essere dedotti, nell'esercizio dal quale hanno effetto le modifiche, o, in alternativa, per quote costanti nell'esercizio stesso e nei due successivi, a condizione che gli aumenti retributivi per il personale siano dipendenti da modifiche di carattere legislativo o contrattuale.

Secondo quanto chiarito dalla risoluzione ministeriale 21 marzo 1981, n. 9/167, la maggiore quota accantonata è deducibile dal momento in cui sussistono i requisiti di certezza e oggettiva determinabilità (es. sottoscrizione di un nuovo contratto che regoli il trattamento economico del personale).

L'art. 21 del D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252, ha modificato l'art. 105, comma 3, del TUIR, prevedendo, a partire dal 1 gennaio 2007, la deducibilità dal reddito d'impresa dell'ammontare del TFR annualmente destinato a *trattamenti pensionistici complementari* e al Fondo istituito presso l'INPS, per una quota pari al 4%, ovvero al 6% per le imprese con meno di 50 addetti (precedentemente la quota deducibile era pari al 3%); detti importi, secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate al punto 8 della circolare 19 dicembre 2007, n. 70/E, vanno ad aggiungersi alla deduzione del vero e proprio onere (ciò in quanto tale deduzione dovrebbe solo mirare a compensare l'imprenditore del fatto che la parte del TFR destinata a forme pensionistiche complementari non presenta più per lui una forma di finanziamento a basso costo).

Si noti che, pur nel silenzio della norma, la deduzione del 4% dovrebbe essere riconosciuta anche con riferimento al TFR destinato al Fondo di Tesoreria istituito presso l'INPS (adempimento previsto per le imprese con almeno 50 addetti, per le quote di TFR maturate a partire dal 1° gennaio 2007, in mancanza di destinazione delle stesse alla previdenza complementare).

Sono, inoltre, fiscalmente deducibili, ai sensi dell'art. 105, comma 4, del TUIR, gli accantonamenti effettuati a fronte delle indennità per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, dei rapporti di agenzia e dell'attività sportiva esercitata da sportivi professionisti.

(3) Accantonamenti a fronte di maggiori imposte accertate.

L'art. 99, comma 2, del TUIR, consente la deduzione degli accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate, in quanto non è ancora trascorso il periodo di decadenza, ovvero in quanto non si è ancora concluso l'iter contenzioso; la deduzione è ammessa nei limiti dell'ammontare corrispondente alle dichiarazioni presentate, agli accertamenti o ai provvedimenti degli Uffici competenti, alle decisioni delle Commissioni tributarie.

La deduzione fiscale di tali accantonamenti è ovviamente permessa soltanto laddove i tributi in questione siano deducibili ai sensi del medesimo art. 99; ai fini dell'imputabilità delle quote di accantonamento, l'esercizio di competenza è quello in cui è stata presentata la dichiarazione, ovvero è stato notificato l'accertamento o il provvedimento dell'Ufficio finanziario o la decisione della Commissione tributaria.

Giova evidenziare che, stante il tenore letterale della norma in questione, risultano del tutto indeducibili le somme pagate a titolo di sanzioni penali o amministrative, nonché quelle pagate a titolo di interessi moratori per il ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria; in sostanza, è esclusa la deducibilità di tutto ciò che è dovuto al comportamento omissivo o commissivo del contribuente, in violazione delle norme tributarie o di altre disposizioni di legge, ancorché connesso a fatti inerenti l'esercizio dell'impresa e la cui deducibilità può trovare eventualmente supporto in altre disposizioni (ci si riferisce, in particolare, agli interessi di mora, in astratto deducibili per cassa ai sensi dell'art. 109, comma 7, del TUIR).

Si evidenzia, infine, che la circolare ministeriale 31 maggio 2005, n. 27/E, prevedeva, anche in questo caso, la facoltà di utilizzare il quadro EC della dichiarazione dei redditi per dedurre l'eventuale maggior accantonamento consentito dalla norma fiscale, rispetto a quello imputato in bilancio; per le considerazioni in precedenza effettuate, allo stato deve ritenersi preclusa questa possibilità.

(4) Altri accantonamenti.

(a) Generalità.

Preliminarmente occorre ribadire che con il processo di disinquinamento fiscale del bilancio di esercizio, più volte citato e ampiamente descritto al paragrafo 4.a.(3) del Capitolo 3 della Parte IV della circolare, al quale si rinvia, tutti gli accantonamenti in esame potevano essere dedotti in via extra-contabile, utilizzando il quadro EC della dichiarazione, qualora imputati a conto economico in misura inferiore rispetto ai limiti consentiti dalla normativa fiscale.

Questa possibilità, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, non è più consentita e pertanto possono essere dedotti dal reddito d'impresa solo le spese e gli altri componenti negativi preventivamente imputati a conto economico.

L'art. 107 del TUIR definisce le condizioni e i limiti in base ai quali risultano deducibili dal reddito d'impresa gli accantonamenti di seguito specificati.

(b) Lavori ciclici di manutenzione di navi e aeromobili.

Gli accantonamenti effettuati a fronte delle spese da sostenere per lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi e degli aeromobili, a norma dell'art. 107, comma 1, del TUIR, sono deducibili nel limite del 5% del costo di ogni nave o aereo risultante a inizio esercizio dal registro dei beni ammortizzabili.

Nell'esercizio in cui termina il ciclo, le differenze positive o negative, tra l'ammontare degli accantonamenti complessivamente dedotti e la spesa sostenuta concorrono a formare il reddito d'impresa.

(c) Spese di ripristino o sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili.

Le imprese concessionarie o subconcessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche, possono dedurre, ai sensi dell'art. 107, comma 2, del TUIR, gli accantonamenti effettuati per il ripristino o la sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili allo scadere della concessione.

La deducibilità è consentita nel limite massimo del 5% del costo del singolo bene e fino a che il fondo non abbia eguagliato l'ammontare complessivo delle spese relative allo stesso bene sostenute negli ultimi due esercizi.

La deduzione degli accantonamenti in esame non esclude quella degli ammortamenti dei beni in questione operati, in alternativa, secondo quanto disposto dagli artt. 102 o 104 del TUIR (cfr. circolare ministeriale 15 maggio 1997, n. 137/E).

A partire dall'esercizio in corso al 1 gennaio 2007, per effetto della modifica introdotta dall'art. 6, comma 3, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, se le spese sostenute in un periodo d'imposta sono superiori all'ammontare del fondo, l'eccedenza è deducibile in quote costanti nell'esercizio in cui si verifica e nei cinque successivi.

Fino all'esercizio 2006, l'eccedenza era deducibile nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quinto; in pratica, in base alla vecchia disciplina, le quote potevano risultare inferiori a sei e non essere costanti.

L'ammontare del fondo non utilizzato concorre a formare il reddito d'impresa dell'esercizio in cui avviene la devoluzione.

(d) Operazioni e concorsi a premio.

Gli accantonamenti a fronte di operazioni a premio, sono deducibili dal reddito, nei limiti stabiliti dall'art. 107, comma 3, del TUIR, a condizione che gli stessi siano distinti per esercizio di formazione; in particolare bisogna distinguere tra:

- *concorsi a premio*, che si caratterizzano per l'assegnazione del premio ad uno o più partecipanti ovvero a terzi, in base alla casualità o alla abilità del concorrente; in questo caso è consentito dedurre un ammontare non superiore al 70% degli impegni assunti nell'esercizio;
- *operazioni a premio*, che si contraddistinguono in quanto il premio viene riconosciuto a tutti i soggetti, anche diversi dall'acquirente, che hanno adempiuto alle condizioni richieste dal relativo regolamento; in questo caso gli accantonamenti sono deducibili in misura non superiore al 30% degli impegni assunti nell'esercizio.

La copertura degli oneri relativi a ciascun esercizio, deve essere effettuata con i corrispondenti accantonamenti effettuati nei singoli anni; le eventuali differenze positive o negative tra il totale degli oneri sostenuti per singola annualità e il relativo importo del fondo costituiranno, rispettivamente, sopravvenienze passive o sopravvenienze attive.

L'ammontare dei fondi non utilizzato al termine del terzo esercizio successivo a quello di formazione concorre a formare il reddito dell'esercizio stesso.

(5) Accantonamenti e svalutazioni per rischi su crediti.

In merito si rimanda al successivo sottoparagrafo j.

(6) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.

In relazione agli accantonamenti in argomento, il controllo può essere orientato sui seguenti aspetti:

- riscontro della riconducibilità dell'accantonamento del rischio o dell'onere a taluna delle fattispecie individuate nel Titolo II, Capo II, del TUIR;
- verifica del rispetto dei criteri di inerenza, competenza e previa imputazione al conto economico del componente negativo di reddito;
- verifica del rispetto dei limiti alla deducibilità, ove previsti, per ciascuna categoria di accantonamenti;
- verifica del corretto utilizzo dei fondi per la copertura degli oneri o dei rischi per i quali sono stati istituiti, nonché del corretto trattamento fiscale nei casi di devoluzione delle somme ivi accantonate e non utilizzate per la copertura dei medesimi oneri.

j. Svalutazione dei crediti e accantonamento per rischi su crediti.

(1) Generalità.

La svalutazione dei crediti è disciplinata dall'art. 106 del TUIR, che prevede due diverse discipline, una applicabile alle banche e agli altri intermediari finanziari, l'altra alle imprese diverse da questi ultimi.

Entrambi i regimi consentono la deducibilità delle svalutazioni effettuate nel corso dell'esercizio entro certi limiti e con modalità diverse, come di seguito specificato.

(2) Soggetti diversi da banche e altri intermediari finanziari.

Le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio sono deducibili in ogni periodo d'imposta nel limite dello 0,5% del valore nominale o di acquisto dei crediti stessi, valore che può non coincidere con quello iscritto in bilancio in quanto, ex art. 2426 c.c., tali crediti sono iscritti al presumibile valore di realizzo; nel computo del predetto limite si tiene conto anche degli accantonamenti per rischi su crediti.

La deduzione non è più consentita, quando l'ammontare complessivo delle svalutazioni operate ha raggiunto il 5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio; pertanto, l'accantonamento iscritto in bilancio per un ammontare superiore al predetto limite darà vita ad un apposito fondo da sottoporre a tassazione, mediante una corrispondente variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi; nel periodo d'imposta in cui il fondo tassato viene utilizzato per la copertura di perdite, l'ammontare dell'utilizzo darà luogo ad una corrispondente variazione in diminuzione.

A norma del citato art. 106, comma 2, le eventuali perdite su crediti devono essere imputate prioritariamente a riduzione del fondo svalutazione crediti "fiscale", sino a capienza del fondo stesso e solo la parte eccedente, potrà gravare sull'esercizio corrente.

La stessa norma, come interpretata dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 9 novembre 2006, n. 137, nello stabilire che le perdite su crediti sono deducibili a norma dell'art. 101 del TUIR, limitatamente alla parte che eccede l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti dedotti nei precedenti esercizi, individua espressamente un criterio di imputazione, riferendo l'utilizzo del fondo in via prioritaria alla parte dello stesso che ha già avuto rilevanza fiscale; in base a tale assunto, le perdite su crediti non garantiti, che derivano dalla cessione di beni e prestazioni di servizi che danno origine a ricavi per l'impresa, devono essere imputate in via prioritaria alla parte non tassata del fondo svalutazione e solo per l'eventuale eccedenza a quella tassata dello stesso.

Quanto alla procedura di calcolo, i crediti da assumere come base per il computo della svalutazione deducibile e per la determinazione del limite massimo previsto per il relativo fondo (5%), sono quelli derivanti dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi indicati all'art. 85, comma 1, del TUIR, purché non coperti da garanzia assicurativa.

Di converso, non devono essere computati nella base di calcolo i crediti:

- coperti da garanzia assicurativa;
- derivanti dalla cessione di beni patrimoniali e strumentali;
- derivanti da depositi bancari;
- derivanti da operazioni di finanziamento a società controllate o collegate, qualora il soggetto che eroga il finanziamento non abbia per oggetto specifico, ancorché non esclusivo, l'assunzione di partecipazioni e il finanziamento delle società cui partecipano;

- ceduti in *factoring*, sia con clausole *pro solvendo* che *pro soluto* (circolare ministeriale 1 agosto 1987, n. 19/9/015);
- derivanti da interessi attivi esenti (circolare ministeriale 21 ottobre 1997, n. 271/E).

Va, inoltre, evidenziato che, ai sensi dell'art. 110, comma 5, del TUIR, se la durata dell'esercizio è inferiore o superiore a dodici mesi, l'accantonamento al fondo svalutazione crediti deve essere raggugliato alla durata dell'esercizio.

(3) Banche e altri intermediari finanziari

Questi soggetti, dal periodo d'imposta successivo al 4 ottobre 2005 e fino alle modifiche introdotte dal D.L. n.112 del 2008, convertito nella Legge n. 133/2008, di cui è più avanti cenno, possono dedurre dal reddito d'impresa le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio, al netto delle rivalutazioni, per l'importo non coperto da garanzia assicurativa, nel limite dello 0,40% del valore dei crediti stessi risultanti in bilancio, aumentato dell'ammontare delle svalutazioni dell'esercizio; prima delle modifiche introdotte dall'art. 6, comma 3, del D.L. n. 203/2005, tale limite era pari allo 0,6%.

Contrariamente a quanto visto per le imprese commerciali, se nell'esercizio vengono effettuate svalutazioni in misura superiore al limite dello 0,4%, l'eccedenza può essere dedotta in quote costanti nei nove esercizi successivi; mentre se l'ammontare complessivo delle svalutazioni effettuate nell'esercizio è inferiore allo 0,4%, possono essere dedotti, fino a concorrenza con detto limite, eventuali accantonamenti ad un apposito fondo di copertura dei rischi su crediti.

Gli accantonamenti al fondo rischi su crediti non sono più deducibili quando l'ammontare del fondo supera il 5% del valore dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio.

La perdita su crediti, per i quali esistano svalutazioni ed accantonamenti dedotti secondo quanto riportato in precedenza, deve essere imputata prioritariamente a riduzione del fondo svalutazione crediti "fiscale" sino a capienza del fondo stesso e, per l'eccedenza, a carico dell'esercizio.

La base di commisurazione ai fini delle svalutazioni e degli accantonamenti deducibili è costituita da:

- i crediti derivanti dalle operazioni di erogazione del credito alla clientela;
- i crediti finanziari concessi a Stati, banche centrali o enti di Stato esteri destinati al finanziamento delle esportazioni italiane o delle attività ad esse collegate;
- i crediti impliciti nei contratti di locazione finanziaria;
- la rivalutazione delle operazioni "fuori bilancio" iscritte nell'attivo in applicazione dei criteri di cui all' art. 112 del TUIR.

Nella base di calcolo dell'ammontare deducibile non si computano:

- i crediti coperti da garanzia assicurativa;
- i crediti verso le banche;
- i conti e i depositi interbancari;
- i depositi e conti presso gli istituti centrali di categoria;
- i finanziamenti ad altre istituzioni creditizie;
- i depositi e i conti presso la Banca d'Italia;
- i depositi presso il Tesoro, presso la Cassa Depositi e Prestiti, presso le Casse di risparmio postali;
- i conti attivi con l'Ufficio Italiano Cambi.

Modificando l'art. 106, comma 6, del TUIR, il D.L. 112/2008, all'art. 82, ha tra l'altro

previsto, per le banche, le società di assicurazione e gli altri intermediari finanziari indicati nell'art. 1 del D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87 (Società di Gestione del Risparmio, società finanziarie capogruppo di gruppi bancari ed assicurativi, società di assicurazione, Società d'Intermediazione Mobiliare, società finanziarie, Istituti di Moneta Elettronica), la riduzione allo 0,30% (rispetto allo 0,4% in precedenza fissato) del *plafond* di deducibilità delle svalutazioni del valore dei crediti iscritti in bilancio, con prolungamento a 18 anni (dai 9 previgenti) del periodo in cui può essere recuperata l'eccedenza delle svalutazioni contabilizzate rispetto al tetto fissato dalla norma.

Tale modifica si applica dall'esercizio in corso al 25 giugno 2008.

(4) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.

In relazione agli accantonamenti al fondo svalutazione crediti, il controllo va tendenzialmente rivolto ai seguenti aspetti:

- esame degli elementi di calcolo utilizzati dal contribuente per addivenire all'entità della svalutazione portata in deduzione; in particolare, dovrà essere attentamente verificata la base assunta quale riferimento per il calcolo della percentuale di deducibilità annuale e, eventualmente, di quella generale;
- verifica del rispetto del computo, nel limite ammesso alla deduzione, sia delle svalutazioni, sia degli accantonamenti per rischi su crediti;
- verifica della corretta contabilizzazione (e deduzione) delle perdite su crediti, in presenza di fondi di svalutazione crediti (sia tassati che non tassati), nonché di svalutazioni di crediti eseguite, in annualità pregresse, direttamente in sede di dichiarazione dei redditi.

Per quanto riguarda le "imprese IAS, si richiamano le indicazioni particolari contenute nello schema di decreto ministeriale di attuazione della diretta rilevanza dei principi contabili internazionali, di cui è cenno al paragrafo 1. b. del presente documento.

k. Spese relative a più esercizi.

(1) Aspetti generali.

Tra le spese relative a più esercizi rientrano i costi che hanno una utilità pluriennale e, come tali, possono essere iscritti in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali dello stato patrimoniale; tuttavia, rispetto ai beni ammortizzabili di cui agli artt. 102 e 103 del TUIR, non sono sostenuti a fronte dell'acquisizione di beni o diritti suscettibili di una successiva autonoma valutazione economica, ma sono comunque oneri che, a vario titolo, influenzano per più esercizi, la redditività dell'impresa.

La loro deducibilità dal reddito d'impresa è disciplinata dall'art. 108 del TUIR, che ne distingue varie tipologie; la stessa norma prevede, al comma 4, che le medesime spese, sostenute dalle imprese di nuova costituzione, comprese le spese di impianto, sono deducibili a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.

(2) Spese relative a studi e ricerche.

Si riferiscono ad oneri sostenuti dall'impresa per la realizzazione di nuovi prodotti, processi produttivi, brevetti e formule scientifiche.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate 10 maggio 2005, n. 20/E, li classifica distintamente tra costi :

- per la "*ricerca di base*", sostenuti per studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità precisamente definita con riferimento al processo di produzione, da considerarsi di utilità generica per l'impresa;
- per la "*ricerca applicata*" o *finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo*, vale a dire l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche direttamente funzionali alla possibilità di realizzare uno specifico progetto;

- per lo "sviluppo", sostenuti prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione e finalizzati all'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze possedute o acquisite in un progetto o programma per la produzione di materiali, strumenti, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o sostanzialmente migliorati; rientrano fra i costi di sviluppo anche quelli sostenuti per l'ideazione e la realizzazione di "prototipi" non idonei ad un utilizzo a fini commerciali, anche se relativi alla creazione di nuovi campionari e sempre che non si tratti di mere modifiche riguardanti il *design* dei prodotti.

L'art. 108, comma 1, del TUIR, prevede che le spese di ricerca e sviluppo possono essere dedotte nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

I beni derivanti da studi e ricerche, siano essi materiali o immateriali, sono ammortizzabili secondo le disposizioni contenute negli artt. 102 e 103 del TUIR; il costo degli stessi, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento, andrà diminuito dell'importo già dedotto delle spese per studi e ricerche.

Al riguardo giova precisare che la capitalizzazione delle spese di ricerca:

- non è mai consentita dai principi contabili internazionali (IAS 38); quindi, i relativi oneri saranno imputati a conto economico e, eventualmente, la scelta di dedurre in quote costanti troverà attuazione attraverso una variazione in aumento nel primo esercizio e una serie di variazioni in diminuzione nei successivi, per effetto dell'art. 109, comma 4, lett. a), del TUIR;
- è una possibilità, in presenza di determinati requisiti, previsti dall'art. 2426 c.c. e dai principi contabili nazionali (OIC n. 24), per cui il redattore del bilancio può alternativamente:
 - non capitalizzare, imputando le spese sostenute interamente a conto economico e adottare il procedimento descritto nell'alinea precedente per dedurre in quote costanti;
 - capitalizzare gli oneri sostenuti; in questo caso, non potrà effettuare alcuna deduzione ai sensi dell'art. 108, comma 1, ma potrà dedurre le quote di ammortamento, nel momento in cui il bene risultante è disponibile per l'utilizzazione economica o, alternativamente, in caso di mancato raggiungimento di un risultato economicamente apprezzabile, la perdita potrà essere dedotta per intero nell'esercizio in cui si verificherà, ai sensi dell'art. 101, comma 4, del TUIR (cfr. risoluzione ministeriale 25 luglio 2006, n. 95/E).

Quanto sinora affermato non vale per gli oneri sostenuti a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 4 luglio 2006, in quanto, ai sensi dell'art. 37, comma 48, del D.L. n. 223/2006, le spese relative a studi e ricerche possono essere dedotte extra-contabilmente tramite indicazione nel quadro EC della dichiarazione dei redditi; peraltro, quest'ultima possibilità viene meno, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, per le modifiche introdotte dalla Legge Finanziaria per il 2008.

Va, infine, menzionato l'ultimo periodo del comma 1 della norma in esame, ai sensi del quale i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da enti pubblici a fronte dei costi per studi e ricerche, concorrono a formare il reddito d'impresa come sopravvenienze attive, ai sensi dell'art. 88, comma 3, del TUIR.

(3) Spese di pubblicità e propaganda.

Sono quelle spese sostenute al fine di diffondere la conoscenza dei prodotti dell'impresa (pubblicità), ovvero di divulgare particolari caratteristiche e speciali qualità del bene o del servizio (propaganda).

Le spese di pubblicità si caratterizzano per l'esistenza di un sinallagma tra il soggetto richiedente, che versa un corrispettivo in denaro o in natura ed il soggetto incaricato dell'attività di pubblicità, che assume un obbligo di "dare" o "fare"; in ciò si distinguono da quelle di rappresentanza, per le quali manca una specifica controprestazione da parte dei soggetti che beneficiano di tali spese.

Il TUIR non definisce con chiarezza i costi in esame, tanto che nella pratica aziendale è piuttosto complesso riuscire a ricondurre determinati oneri nell'una piuttosto che nell'altra categoria di spesa; la questione non è fine a se stessa, dal momento che, come si vedrà in dettaglio nel successivo punto (4), mentre le spese di pubblicità sono integralmente deducibili, le spese di rappresentanza lo sono in forma limitata.

Per quanto concerne le norme di redazione del bilancio, le spese di pubblicità possono essere capitalizzate esclusivamente se assimilabili ai costi di impianto e ampliamento, quali possono essere, ad esempio, l'avvio di una nuova unità produttiva, il lancio di un prodotto innovativo e devono essere ammortizzate in quote costanti in un periodo non superiore a cinque anni.

Quanto affermato non vale per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali, che a norma dello IAS 38 devono imputare tali oneri a conto economico.

Le spese di pubblicità, a norma dell'art. 108, comma 2, sono integralmente deducibili, a scelta del contribuente, per intero nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti in tale esercizio e nei quattro successivi.

Assimilabile alla pubblicità è la sponsorizzazione; una definizione di tale tipologia contrattuale si rinviene nella Norma di comportamento n. 143 dell'Associazione Dottori Commercialisti di Milano, nella quale è stato affermato che "con il contratto di sponsorizzazione una parte (sponsorizzato) si obbliga a rendere, verso corrispettivo, alla controparte (sponsor) prestazioni di servizi tali da consentire allo sponsor di abbinare a determinate attività o iniziative dello sponsorizzato il proprio nome o il marchio o il logo o in generale qualunque segno distintivo dell'azienda e dei suoi prodotti al fine di favorirne così la diffusione fra il pubblico".

Trattasi di contratti largamente diffusi nel mondo sportivo, ma anche in altri settori, quali quelli artistici, culturali e dello spettacolo in genere.

Trattandosi di contratto bilaterale a prestazioni corrispettive, la prassi ministeriale si è più volte pronunciata in merito (cfr., per tutte, la risoluzione ministeriale 14 novembre 2002, n. 356), riconducendo le spese di sponsorizzazione nell'ambito di quelle di pubblicità, essendo la finalità delle stesse quella di far conseguire maggiori ricavi allo sponsor.

In conclusione, le spese di sponsorizzazione, sono integralmente deducibili, secondo modalità differenti, a seconda che il contratto interessi uno o più esercizi: nel primo caso si applica la normale disciplina descritta in precedenza, mentre nel secondo caso, invece occorre determinare la quota delle spese di competenza di ciascun esercizio, ognuna delle quali potrà essere dedotta integralmente nell'esercizio di competenza o in quote costanti nell'esercizio di competenza e nei quattro successivi.

In relazione a quest'ultima categoria di spese pubblicitarie, va menzionato l'art. 90, comma 8, della Legge 27 dicembre 2002, n. 289, ove è stata introdotta una particolare presunzione per i corrispettivi in denaro o in natura elargiti, con finalità di sponsorizzazione, in favore di soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica (regolarmente iscritti in apposito registro tenuto presso il CONI).

La norma prevede che tali corrispettivi costituiscono, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, deducibile a norma dell'art. 108, comma 2, del TUIR; la stessa norma prevede che l'elargizione deve essere volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante,

mediante una specifica attività del beneficiario (nello stesso senso, cfr. circolare ministeriale 22 aprile 2003, n. 21/E).

(4) Spese di rappresentanza.

Le spese di rappresentanza sono quelle sostenute dall'impresa per offrire al pubblico un'immagine positiva di sé e della propria attività in termini di floridezza ed efficienza: in altre parole, si tratta di oneri diretti a promuovere l'acquisizione o il consolidamento del prestigio dell'impresa.

La loro fondamentale caratteristica è la mancanza di un rapporto sinallagmatico tra il soggetto che sostiene tali spese ed il soggetto che ne beneficia.

La disciplina delle spese di rappresentanza è stata completamente revisionata dalla Legge Finanziaria per il 2008.

Secondo la disciplina vigente fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, le spese di rappresentanza erano deducibili nel limite di un terzo del loro ammontare, in quote costanti per cinque esercizi a partire da quello di sostenimento.

Tecnicamente, in ossequio al disposto dell'art. 109, comma 4, lett. a), del TUIR, in sede di dichiarazione dei redditi, occorre effettuare, nell'anno in cui venivano sostenute le spese, una variazione in aumento di importo pari all'ammontare totale delle stesse, nonché, nello stesso esercizio e nei quattro successivi, una variazione in diminuzione per un quindicesimo delle stesse.

Per presunzione normativa, si consideravano in ogni caso spese di rappresentanza quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recanti emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, a condizione che tali spese fossero riferite a beni di valore unitario eccedente 25,82 euro, nonché i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili.

Il valore dei beni distribuiti gratuitamente deve essere considerato unitariamente e non con riferimento alle singole componenti e, inoltre, si ritiene che tra i beni distribuiti gratuitamente rientrino anche quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa; tali beni, ai fini delle variazioni del reddito complessivo da apportare in sede di dichiarazione dei redditi, devono essere rilevati extracontabilmente e valorizzati al costo di acquisto o di produzione (nel conto economico si avranno quindi minori rimanenze finali e quindi un minor utile dell'esercizio o una maggiore perdita).

Non rientrano, di contro, tra le spese di rappresentanza, gli oggetti promozionali consegnati ai clienti contestualmente ai prodotti venduti (trattandosi di beni ceduti a titolo di premio in conformità alle originarie condizioni contrattuali) né, in via generale, i beni distribuiti gratuitamente in occasione delle operazioni e concorsi a premio.

I beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 25,82 euro rappresentavano spese di rappresentanza interamente deducibili.

Per effetto delle modifiche introdotte all'art. 108, comma 2, del TUIR (ad opera dell'art. 1, comma 33, della L. n. 244/2007), a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007:

- le spese di rappresentanza possono essere integralmente dedotte nel periodo d'imposta di sostenimento, scomparendo del tutto la limitazione della deducibilità, se rispondenti ai requisiti di *inerenza* e *congruità* stabiliti con apposito Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze;
- viene innalzato a 50 euro il limite di valore unitario al di sotto del quale non operano le limitazioni di deducibilità, stabilite dal medesimo decreto, per le spese relative a beni distribuiti gratuitamente.

In definitiva, la deducibilità delle spese di rappresentanza, dipenderà esclusivamente dalla loro rispondenza a requisiti di *inerenza* e *congruità*, che verranno stabiliti per

decreto anche in funzione della loro natura (spese di vitto, viaggio, alloggio, ecc.), della loro destinazione (ad esempio a favore della clientela abituale o potenziale, in occasione di fiere, visite aziendali, ecc.), del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa, dell'attività internazionale della stessa.

L'*inerenza e la congruità*, in relazione all'attività svolta dall'impresa, non dipenderà più da una valutazione effettuata, caso per caso, ma risulterà, in linea teorica, più obiettiva.

(5) Altre spese relative a più esercizi.

Gli "altri" oneri pluriennali sono definiti dall'art. 108, comma 3, del TUIR, in maniera residuale rispetto a quelli espressamente previsti nei commi 1 e 2 dello stesso articolo, di cui si è già detto in precedenza.

In sostanza, per le spese pluriennali diverse da quelle esaminate ai punti precedenti, tra le quali vanno generalmente ricompresi i costi di impianto e di ampliamento, il regime di deducibilità è legato alle valutazioni effettuate in fase di redazione di bilancio secondo le norme adottate dal singolo contribuente.

In particolare, per coloro che adottano i principi domestici, tali spese sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio; ai sensi dell'art. 2426, n. 5), c.c., dette spese possono essere capitalizzate con il consenso del collegio sindacale e devono essere ammortizzate in un periodo non superiore a cinque anni.

Di converso, è espressamente prevista una deroga per i soggetti IAS i quali, non potendo, di massima, capitalizzare gli oneri pluriennali in esame, hanno comunque l'obbligo di dedurli in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati sostenuti e nei quattro successivi (cfr. art. 108, comma 3, ultimo periodo, del TUIR).

L'applicazione della norma è foriera di un differente trattamento tra le due tipologie di contribuenti; infatti, mentre l'impresa che adotta le norme nazionali potrà accorciare il periodo di ammortamento e quindi effettuare maggiori deduzioni, i soggetti che adottano i principi contabili internazionali, devono necessariamente dedurre l'importo di tali spese in cinque esercizi e in quote costanti.

(6) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.

In relazione alle spese relative a più esercizi, il controllo può essere orientato, in via preferenziale, sugli aspetti di seguito specificati:

- va preliminarmente verificata la presenza dei requisiti di inerenza e competenza fiscale, nonché l'imputazione nel conto economico, come previsto dall'art. 109, comma 4, del TUIR, ferma restando, per le "imprese IAS", la diretta rilevanza dei criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili internazionali
- in caso di capitalizzazione, va verificata l'annotazione delle spese nel registro dei beni ammortizzabili (o scritture equipollenti) e la corretta deduzione delle quote di ammortamento, secondo i coefficienti ministeriali;
- in caso di rateizzazione delle spese pluriennali, va riscontrata la corretta misura della ripartizione delle stesse, che deve in ogni caso essere effettuata per quote costanti e, conseguentemente, la corretta effettuazione, in sede di dichiarazione dei redditi, delle relative variazioni in aumento e in diminuzione;
- per le spese di sponsorizzazione vanno, generalmente, eseguiti opportuni approfondimenti contabili e contrattuali in relazione, non solo ai requisiti di inerenza e competenza, ma anche alla stessa effettività delle operazioni economiche, in particolar modo qualora l'ente percipiente fruisca di regimi fiscali agevolati in termini di determinazione del reddito e tassazione (previsti, ad esempio, per le associazioni sportive dilettantistiche e per gli enti non commerciali in genere);
- vanno eseguiti opportuni approfondimenti contabili e normativi su taluni costi dedotti dall'impresa come spese di pubblicità e propaganda (caratterizzate da deducibilità

integrale) i quali, per la natura e la dinamica delle operazioni economiche sottostanti, possano dissimulare oneri riconducibili alla categoria delle spese di rappresentanza (a deducibilità limitata);

- quanto alle spese di rappresentanza (riconosciute come tali dall'impresa), ferma restando l'individuazione della normativa fiscale applicabile in relazione allo specifico periodo d'imposta, va verificato il rispetto delle relative norme che stabiliscono limitazioni alla deducibilità delle stesse; vanno, altresì, opportunamente esaminate quelle spese che, avendo riguardo alla natura del rapporto economico sottostante ed alle caratteristiche dei beneficiari, potrebbero fiscalmente mascherare elargizioni a titolo di mera liberalità, ovvero assegnazioni di beni ai soci e forme di autoconsumo in genere;
- nel caso in cui si verifichi la circostanza, va riscontrata la corretta imputazione delle spese pluriennali nei primi periodi d'imposta, per le imprese di nuova costituzione, in virtù del disposto di cui all'art. 108, comma 4, del TUIR.

4. Altri aspetti significativi per la determinazione del reddito d'impresa.

a. Le variazioni delle rimanenze.

(1) Premessa.

La rilevanza della valutazione delle rimanenze finali, disciplinata ai fini fiscali dall'art. 92 del TUIR, discende dalla sua diretta influenza sulla determinazione del reddito imponibile.

Una sopravvalutazione delle rimanenze rispetto al loro valore effettivo produce, infatti, un incremento del reddito dell'esercizio in chiusura con riflessi opposti in ordine a quello successivo; viceversa, una sottovalutazione determina un decremento del reddito dell'esercizio in chiusura ed un incremento di quello successivo.

Una corretta valutazione delle rimanenze finali, da parte dell'impresa, non può prescindere:

- dalla rilevazione materiale delle consistenze finali di magazzino, anche tramite un adeguato sistema di rilevazione contabile;
- dall'applicazione dei criteri di valutazione dettati dalle disposizioni civilistiche e fiscali in ordine alla valorizzazione delle rimanenze finali di magazzino.

Si rammenta, inoltre, che eventuali scostamenti tra rimanenze fisiche e rimanenze contabili, rilevati alla fine o nel corso dell'esercizio (e, quindi, anche in sede di accesso per l'apertura di una verifica), possono essere sintomatiche di acquisti o vendite senza fattura, in base alle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 441/97, per il cui commento, in un'ottica prettamente operativa, si rimanda al Capitolo 2, paragrafo 6.e., della Parte IV della presente istruzione, dedicato alle presunzioni legali di acquisto e di cessione.

(2) Le rimanenze di magazzino.

I beni che costituiscono rimanenze finali sono indicati nell'art. 85 del TUIR ed includono:

- quelli alla cui produzione ed al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (art. 85, comma 1, lett. a), del TUIR);
- le materie prime e sussidiarie, i semilavorati, ed altri beni mobili – esclusi quelli strumentali – acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione (art. 85, comma 1, lett. b), del TUIR).

In buona sostanza, il "magazzino" individua l'insieme dei beni–merce che sono nella disponibilità giuridica dell'azienda, per cui comprende:

- i beni destinati alla vendita e quelli che concorrono alla loro produzione;
- i beni in viaggio quando l'impresa ne ha già acquistato il titolo di proprietà;

- le merci o materie di proprietà dell'impresa, la cui fattura non è stata ancora ricevuta (cosiddette fatture da ricevere);
- i beni di proprietà dell'impresa depositati presso locali di terzi.

Al contrario, non sono incluse tra le giacenze di fine esercizio le quantità vendute e non ancora consegnate per le quali il titolo di proprietà è già stato trasferito al cliente, le quantità vendute per le quali non è stata ancora emessa la relativa fattura e i beni di proprietà di terzi depositati presso i propri locali.

(3) La valutazione delle rimanenze secondo il codice civile.

Per le imprese che redigono il bilancio d'esercizio in base alle disposizioni del codice civile ed ai principi contabili nazionali, le rimanenze di magazzino sono iscritte nello *stato patrimoniale* alla lett. C dell'attivo circolante per il loro valore integrale, secondo la seguente classificazione:

I – *Rimanenze*:

- 1) *materie prime, sussidiarie e di consumo*: le materie prime e sussidiarie sono costituite dai materiali destinati ad essere trasformati in prodotti dall'impresa che li utilizza; le materie di consumo sono utilizzate indirettamente nella fabbricazione dei prodotti e nella manutenzione dei macchinari;
- 2) *prodotti in corso di lavorazione e semilavorati*: i prodotti in corso di lavorazione sono costituiti da prodotti fabbricati per conto proprio dei quali, alla data di chiusura dell'esercizio, non è stata ancora ultimata la lavorazione; i semilavorati invece, sono prodotti acquistati da terzi e destinati all'impiego nella produzione;
- 3) *lavori in corso su ordinazione*: trattasi di prodotti o servizi, eseguiti su ordinazione del committente, in corso di completamento alla data di chiusura dell'esercizio;
- 4) *prodotti finiti e merci*: sono i tipici beni destinati alla vendita; rientrano in questa categoria anche i beni immobili (terreni e fabbricati) destinati alla vendita nelle imprese immobiliari e di costruzioni ed i beni strumentali non utilizzati nell'ambito dell'attività produttiva e destinati alla vendita;
- 5) *acconti*: tale voce comprende gli acconti versati ai fornitori per gli acquisti di materie prime, semilavorati, materiali e merci, non ancora consegnati o dei quali, alla data di chiusura dell'esercizio, non è stata ancora acquisita la proprietà.

Nel conto economico è iscritto il saldo algebrico delle giacenze iniziali e finali come segue:

- lett. A) voce 2: variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti; l'importo è indicato con segno negativo se le rimanenze finali sono inferiori alle rimanenze iniziali, mentre figura con segno positivo in caso contrario;
- lett. A) voce 3: variazione dei lavori in corso su ordinazione;
- lett. B) voce 11: variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci; l'importo è indicato con segno negativo se le rimanenze finali sono maggiori delle esistenze iniziali, mentre figura con segno positivo in caso contrario.

Infine, informazioni di dettaglio sui criteri di valutazione devono essere riportati nella nota integrativa.

L'art. 2426 c.c. dispone che le rimanenze di magazzino siano valutate al costo di acquisto o di produzione, oppure, se minore, al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.

In particolare, per la determinazione del costo dei beni che non sono intercambiabili (beni non fungibili), il Principio contabile n. 13 prevede l'applicazione del criterio dell'identificazione specifica del costo (Principio contabile n. 13 paragrafo D.IV.a).

Diversamente, il costo dei beni fungibili (beni dello stesso tipo che nel tempo si rinnovano) può essere calcolato con uno dei seguenti metodi:

- metodo della media ponderata;
- metodo FIFO;
- metodo LIFO.

Nel caso in cui il valore ottenuto applicando uno dei predetti metodi differisca in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella nota integrativa.

(4) La valutazione delle rimanenze per le imprese IAS.

Per le imprese che redigono il bilancio d'esercizio in base agli IAS la disciplina è fissata dallo IAS 1, che non prevede un ordine o uno schema con il quale le voci devono essere esposte nello stato patrimoniale, ma si limita a dettare un contenuto minimo che include, tra le altre, la voce "rimanenze", senza specificare tuttavia le sottovoci che costituiscono questa categoria.

Ad ogni modo, lo IAS 1 prevede, in termini generali, che un'impresa debba evidenziare nel prospetto di stato patrimoniale o nelle sue note, ulteriori sotto-classificazioni delle voci esposte, procedendo con modalità adeguate all'attività dell'impresa; il contenuto minimo del conto economico dettato dallo IAS 1 non contempla la voce "variazione delle rimanenze".

Il paragrafo 31 dello IAS 2 precisa che quando le rimanenze vengono vendute, il loro valore iscritto deve essere imputato come costo nell'esercizio nel quale il relativo ricavo è stato rilevato, l'ammontare di ogni svalutazione delle rimanenze al loro valore di realizzo e tutte le perdite di magazzino devono essere rilevate come costo nell'esercizio in cui la perdita o la svalutazione sono avvenute, mentre l'ammontare di qualsiasi storno di eventuali svalutazioni di rimanenze, derivante da un aumento del valore netto realizzabile, deve essere rilevato come una diminuzione nell'ammontare delle rimanenze imputato come costo dell'esercizio in cui è avvenuto lo storno.

Analogamente a quanto stabilito dall'art. 2426 c.c., lo IAS 2 prevede che le rimanenze di magazzino siano valutate al minore tra costo e valore netto realizzabile; in particolare, il costo dei beni che non sono fungibili e delle merci e prodotti mantenuti distinti per specifici progetti deve essere attribuito impiegando distinte individuazioni dei loro costi specifici.

In relazione ai beni fungibili, lo IAS 2 precisa che, ferma restando la possibilità di applicare il criterio del costo specifico, il principio contabile di riferimento per le rimanenze è il metodo del FIFO o del costo medio ponderato; non è consentita, di contro, l'applicazione del metodo del LIFO.

(5) La disciplina fiscale delle rimanenze di magazzino.

L'art. 92 del TUIR prevede che le variazioni delle rimanenze finali rispetto alle esistenze iniziali concorrono alla formazione del reddito dell'esercizio; in particolare, le rimanenze finali di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, la cui valutazione non sia effettuata a costi specifici, sono assunte per un valore non inferiore a quello che risulta raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e per valore e attribuendo a ciascun gruppo un valore non inferiore a quello che si ottiene:

- dall'applicazione del metodo LIFO a scatti annuali (cfr. art. 92, commi 2 e 3);
- se adottati in bilancio per la valutazione delle rimanenze, dall'applicazione del metodo della media ponderata, ovvero del metodo FIFO, ovvero ancora di varianti del metodo LIFO a scatti annuali (ad esempio, LIFO continuo, LIFO mensile, ecc.) (cfr. art. 92, comma 4).

In sede fiscale viene quindi riconosciuta piena valenza ai criteri di valutazione delle rimanenze in esame previsti dal codice civile; nel caso, invece, in cui l'impresa, fatta eccezione per i commercianti al minuto, per qualsiasi ragione valuti in bilancio le rimanenze con metodi diversi da quelli previsti dal codice civile, allora le rimanenze finali non possono essere assunte per un valore inferiore a quello che si sarebbe ottenuto applicando il metodo del LIFO a scatti annuali (verificandosi tale ipotesi, il reddito dell'esercizio deve essere rettificato nella dichiarazione annuale, mediante una corrispondente variazione in aumento).

Data la struttura dell'art. 92, comma 1, del TUIR, è possibile affermare che, limitatamente ai beni indicati nell'art. 85, comma 1, lett. a) e b), dello stesso Testo Unico, qualunque valore delle rimanenze superiore a quello determinato con il metodo del LIFO a scatti annuali sia fiscalmente rilevante; tale interpretazione viene ulteriormente suffragata dal disposto dello stesso art. 92, comma 7, il quale parla di rimanenze finali che devono essere assunte, fiscalmente, "nell'ammontare indicato dal contribuente".

Nell'applicazione del metodo LIFO a scatti annuali, per il primo esercizio in cui si verificano, le rimanenze sono valutate attribuendo ad ogni unità il valore risultante dalla divisione del costo complessivo dei beni prodotti e acquistati nell'esercizio stesso per la loro quantità.

Negli esercizi successivi, se la quantità delle rimanenze è aumentata rispetto all'esercizio precedente, le maggiori quantità costituiscono voci distinte per esercizi di formazione e devono essere valutate applicando lo stesso metodo sopra esposto con riferimento al primo esercizio; se, invece, negli esercizi successivi la quantità è diminuita, la diminuzione si imputa agli incrementi formati nei precedenti esercizi, a partire dal più recente.

Ai sensi del successivo comma 5 dell'art. 92, il valore risultante dall'applicazione del metodo LIFO a scatti annuali, ovvero dall'applicazione degli altri metodi ammessi dal codice civile (escluso il metodo a costi specifici), può essere disatteso qualora il valore unitario medio dei beni così valorizzati sia superiore al valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio; in tal caso, il valore minimo delle rimanenze ai fini fiscali è determinato moltiplicando l'intera quantità dei beni, indipendentemente dall'esercizio di formazione, per il valore normale (in questo caso si perde, quindi, l'eventuale stratificazione delle rimanenze per esercizio di formazione); la stessa norma dispone, altresì, che tale minor valore vale anche per gli esercizi successivi, sempre che le rimanenze non vengano iscritte nello stato patrimoniale per un valore superiore.

Quest'ultima previsione va raccordata con quanto previsto in merito dal codice civile (cfr. art. 2426, comma 1, n. 9), in base al quale i minori valori derivanti dall'applicazione del valore di mercato non possono essere mantenuti nei successivi bilanci, qualora ne siano venuti meno i motivi.

Gli esercenti attività di commercio al minuto possono, in deroga ai precedenti metodi, valutare le rimanenze delle merci con il metodo del prezzo al dettaglio (cfr. art. 92, comma 8, del TUIR); in tal caso, si tiene conto del valore così determinato, anche se inferiore a quello che risulterebbe dall'applicazione del metodo del LIFO a scatti annuali, a condizione che nella dichiarazione dei redditi od in apposito allegato siano illustrati i criteri e le modalità di applicazione di tale metodo, con riferimento all'oggetto ed alla struttura organizzativa dell'impresa.

Per i semilavorati di produzione e i prodotti finiti si applicano i criteri di valutazione già esposti con riferimento alle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, con la sola differenza che, al costo di acquisto, deve essere sostituito il costo di produzione.

I prodotti in corso di lavorazione (nonché i servizi in corso su ordinazione con tempi di esecuzione inferiore a dodici mesi) sono invece valutati, senza possibilità di deroga, in

base alle spese sostenute nell'esercizio stesso per la loro realizzazione (cfr. art. 92, comma 6, del TUIR).

Infine, va evidenziato che il D.L. n. 112 del 2008, convertito nella Legge n. 133/2008, ha modificato, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla relativa data di entrata in vigore, il regime di valutazione delle rimanenze finali di magazzino per i soggetti economici con volumi d'affari superiori alla soglia prevista per l'applicazione degli studi di settore che operino nei settori della ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi e della raffinazione del petrolio, della produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, gas di petrolio liquefatto e gas naturale.

In particolare, i criteri di valutazione delle rimanenze di prodotto che devono essere adottati dalle categorie di contribuenti dianzi richiamate, anche se non utilizzati nel bilancio ed ancorché questo sia redatto secondo i principi contabili internazionali, sono quelli della media ponderata o del "primo entrato-primo uscito" (cosiddetto "FIFO"); in sostanza, le giacenze vanno quantificate utilizzando i costi di acquisto o produzione più recenti, dando luogo, in un periodo di prezzi crescenti dei prodotti petroliferi, ad una anticipazione delle imposte sul reddito.

Sui maggiori valori così determinati è prevista l'applicazione dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP con un'aliquota pari al 16%, che potrà essere versata in un'unica soluzione, ovvero attraverso una specifica rateizzazione.

Tale particolare schema di tassazione è stato comunemente definito "*Robin Hood Tax*".

(6) La disciplina fiscale delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale.

Per quanto riguarda i lavori in corso su ordinazione con tempi di esecuzione superiori a dodici mesi, la normativa fiscale non si discosta da quella civilistica (cfr. art. 2426, n. 11, c.c.); in merito, l'art. 93 del TUIR stabilisce che le variazioni delle rimanenze finali di opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio.

A tal fine, le rimanenze finali, che costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo, sono assunte normalmente per il valore complessivo della parte eseguita fin dall'inizio dell'esecuzione del contratto (criterio della percentuale di completamento): la valutazione è effettuata sulla base dei corrispettivi pattuiti, ovvero dei corrispettivi liquidati per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento lavori (alcuni chiarimenti in merito sono stati forniti nelle risoluzioni ministeriali 31 ottobre 2002, n. 342/E, 27 marzo 2003, n. 75/E e nella circolare ministeriale 18 gennaio 2002, n. 4/E).

Delle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o clausole contrattuali si tiene conto, finché non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50%; dette maggiorazioni devono, pertanto, essere tenute in considerazione al 100% se già definitivamente accettate dal committente.

In seguito all'abrogazione del comma 3 dell'art. 93 in esame, ad opera dell'art. 36, comma 20, del D.L. n. 223/2006, l'eventuale riduzione del valore delle rimanenze in questione per rischio contrattuale non può più essere operata con rilevanza fiscale; come disposto dal successivo comma 21 del citato art. 36, l'abrogazione opera a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, pur dovendosi ritenere, tuttavia, che le riduzioni poste in essere nei precedenti esercizi, in forza della norma ora abrogata, continuano ad avere rilevanza fiscale (nello stesso senso, cfr. punto 3.6 della circolare ministeriale 21 novembre 2006, n. 34/E).

L'art. 93, comma 4, TUIR, dispone che i corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente si comprendono tra i ricavi e la valutazione tra le rimanenze, in caso di liquidazione parziale, è limitata alla parte non ancora liquidata; ogni successiva

variazione dei corrispettivi è imputata al reddito dell'esercizio in cui è stata definitivamente stabilita.

Ai fini di tale ultima disposizione, con riferimento ai contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione di opere, si deve distinguere a seconda che dal contratto si evinca o meno la possibilità di frazionare l'ammontare complessivo dei corrispettivi pattuiti in più importi, costituenti corrispettivi di singoli lotti o partite dell'intera opera, aventi una loro precisa individualità e suscettibili di distinte consegne al committente.

Nella prima ipotesi, riconducibile alla disciplina di cui agli artt. 1665 e 1666 c.c., i corrispettivi conseguiti dall'appaltatore si considerano ricavi nel momento in cui il committente riceve, senza riserve, la consegna dell'opera, o di parte di essa, in quanto la medesima produce l'effetto traslativo della proprietà previsto dall'art. 109, comma 2, lett. a), del TUIR; nella seconda ipotesi, i corrispettivi conseguiti nel corso dell'esecuzione del contratto costituiscono liquidazioni provvisorie di stati di avanzamento lavori e, come tali, concorrono alla determinazione delle rimanenze.

In merito alla rilevanza del frazionamento dell'opera, l'Agenzia delle Entrate ha fornito, in varie occasioni, alcuni chiarimenti; in particolare, al punto 1.2.5. della circolare ministeriale 17 maggio 2000, n. 98/E, è stato precisato che i ricavi dei contratti di appalto concorrono a formare il reddito del periodo d'imposta in cui l'appalto è ultimato, aggiungendo che l'appalto può considerarsi tale solo a partire dal giorno in cui è intervenuta l'accettazione dell'opera da parte del committente, momento dal quale si perfeziona il diritto dell'appaltatore al corrispettivo, ai sensi dell'art. 1665 c.c..

Nello stesso senso, si è sostanzialmente espressa la risoluzione ministeriale 27 marzo 2003, n. 75/E, in cui è stato, altresì, precisato che, oltre all'ipotesi in cui la suddivisione dell'opera in partite sia prevista nell'accordo originario, è possibile che le parti stabiliscano tale suddivisione in un momento successivo, ad esempio tramite un'apposita modifica contrattuale.

Con riferimento ai contratti di somministrazione, la circolare ministeriale 22 settembre 1982, n. 36/9/1918, ha precisato che, qualora gli stessi abbiano carattere periodico, i corrispettivi relativi alle prestazioni eseguite costituiscono ricavi solo se liquidati in via definitiva concorrendo, altrimenti, alla determinazione del valore delle rimanenze; qualora, di contro, abbiano carattere continuativo, i corrispettivi costituiscono sempre ricavi in quanto sono dovuti alle scadenze pattuite, indipendentemente dal fatto che sia avvenuta o meno la loro liquidazione (questa regola, in perfetta aderenza con il disposto di cui all'art. 109, comma 2, lett. b), del TUIR, si applica anche ai contratti di appalto aventi per oggetto la prestazione di servizi).

Come precisato nella citata R.M. n. 342/E, i pagamenti eseguiti dal committente a titolo di acconto non concorrono in alcun modo alla formazione del risultato economico dell'esercizio, in quanto rappresentano operazioni finanziarie, che determinano semplici rapporti di debito e credito tra le parti contraenti.

In deroga a quanto sopra esposto ed a fronte di apposita richiesta di autorizzazione all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, l'art. 93, comma 5, del TUIR, prevedeva – prima della sua abrogazione avvenuta per opera dell'art. 1, comma 70, della L. n. 296/2006 – la possibilità, se tale metodo era utilizzato per la formazione del bilancio, di valutare le rimanenze di opere, forniture e servizi ultrannuali sulla base dei costi sostenuti (criterio della commessa completata), imputando i corrispettivi all'esercizio nel quale le opere sono consegnate, od i servizi e le forniture sono ultimati (come disposto dallo stesso comma 70, l'abrogazione si applica alle opere, forniture e servizi ultrannuali, la cui esecuzione ha inizio a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2006).

(7) Le scritture contabili di magazzino.

Le scritture relative alla tenuta del magazzino costituiscono un importante supporto per la determinazione delle rimanenze di fine esercizio; al riguardo, si rinvia alle indicazioni contenute alla Parte III, Capitolo 4, paragrafo 2. dell'Istruzione.

Si rammenta altresì, come già posto in evidenza alla Parte IV, Capitolo 1, paragrafo 4.b., della circolare, come la giurisprudenza di legittimità abbia sostenuto, tra l'altro:

- nella sentenza della Corte di Cassazione n. 16499 del 19 luglio 2006 (che richiama la precedente sentenza n. 13816 del 18 settembre 2003), che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, in caso di omessa tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, l'ufficio può procedere ad accertamento induttivo del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/73, sulla base di dati e notizie comunque a sua conoscenza;
- nella sentenza della stessa Corte n. 23694 del 15 novembre 2007, che l'accertamento induttivo è altresì legittimo quando il contribuente non ha predisposto e conservato le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario, qualora dallo stesso non risultino la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore attribuito a ciascun gruppo.

(8) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.

Va preliminarmente ribadito che, come ampiamente descritto nel Capitolo 2, paragrafo 6.e., della Parte IV dell'istruzione, nell'ambito delle operazioni di verifica le rimanenze possono rilevare ai fini delle presunzioni legali di acquisto e vendita disciplinate dal D.P.R. n. 441/97, con particolare riferimento:

- alle differenze determinate tra le giacenze fisiche direttamente rilevate dagli operanti (anche "a campione") e quelle contabili, risultanti dall'esame della contabilità "fiscale" di magazzino (qualora istituita e tenuta ai sensi dell'art. 14, comma 1, lett. d., del D.P.R. n. 600/73, nonché ritenuta sostanzialmente attendibile), ovvero desunte mediante procedimenti di calcolo indiretto basati sulle situazioni inventariali di inizio e fine esercizio e sugli acquisti e vendite di periodo;
- alle differenze inventariali rilevate dallo stesso contribuente nella documentazione contabile dallo stesso tenuta (in via obbligatoria, ovvero opzionale), formalmente acquisita agli atti della verifica, la cui rilevanza ai fini delle presunzioni va rapportata alle indicazioni fornite nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 2 ottobre 2006, n. 31/E, ove si tratti di aziende della grande distribuzione, ovvero di imprese comunque obbligate alla tenuta della contabilità "fiscale" di magazzino.

Nell'ambito, invece, del riscontro analitico – normativo (cui è dedicato il presente documento) delle voci in esame, l'ottica ispettiva va rivolta ai criteri adottati dal contribuente per la valutazione delle rimanenze di fine esercizio, in quanto tale adempimento, proprio per la natura soggettiva che lo caratterizza, ben si presta a strumentalizzazioni finalizzate a pratiche di "arbitraggio fiscale".

Si è già accennato, in precedenza, alla circostanza che una valutazione delle rimanenze non coerente con i principi e criteri civilistici, né con quelli di natura fiscale, che dai primi traggono legittimazione, può portare ad un inquinamento del reddito imponibile e, di conseguenza, alla determinazione di un carico fiscale "convenientemente addomesticato", atteso che le valutazioni in argomento condizionano il risultato del conto economico rilevando ai fini della determinazione delle variazioni delle rimanenze, distribuite sulle aree A e B del medesimo documento di sintesi.

In tale ottica, gli operanti dovranno preliminarmente procedere ad una ricognizione (utilizzando i listini aziendali eventualmente disponibili, ovvero schede di classificazione già predisposte dall'impresa) dell'entità e delle tipologie delle merci e prodotti costituenti giacenze, senza procedere necessariamente alla loro rilevazione fisica (operazione,

quest'ultima, che andrà eseguita se prevista nel piano di verifica, ai fini dell'applicazione delle presunzioni dianzi accennate).

Il controllo proseguirà, quindi, su base prettamente documentale, prendendo quali riferimenti:

- i valori esposti nel bilancio relativo al periodo d'imposta precedente a quello oggetto di controllo e, in particolar modo, alle voci dello stato patrimoniale e del conto economico specificamente dedicate a tali cespiti ed alle relative variazioni, nonché le indicazioni riportate nella nota integrativa ai sensi dell'art. 2427 c.c.;
- i medesimi valori di cui al precedente alinea, risultanti dal bilancio redatto a chiusura del periodo d'imposta oggetto di controllo;
- le annotazioni riportate nel libro degli inventari, nelle eventuali scritture ausiliarie di magazzino, ovvero nella "contabilità industriale";
- le variazioni in aumento o diminuzione relative alle rimanenze, riportate nella dichiarazione dei redditi del medesimo periodo d'imposta oggetto di controllo;
- le ulteriori indicazioni riportate nella medesima dichiarazione, ovvero in apposito allegato, relative ad eventuali mutamenti dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi (ex art. 110, comma 6, del TUIR).

Sulla base delle indicazioni desumibili dai documenti sopra elencati, ovvero di altri opportunamente acquisiti in sede di verifica, andrà riscontrata (anche a scandaglio) la correttezza delle valutazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci, operate dal contribuente, per cui se lo stesso adotta il criterio di valutazione del LIFO a scatti, partendo dal valore delle rimanenze iniziali del periodo oggetto di controllo, dovrà essere appurato:

- in caso di incrementi nelle quantità delle rimanenze, che gli stessi siano distintamente valutati in base alla corretta media ponderata dei costi di acquisto, ottenendo così un valore che deve aggiungersi a quello delle giacenze iniziali del medesimo periodo; in tale ipotesi i costi di acquisto saranno rilevati dalle fatture;
- in caso di decrementi nelle quantità di rimanenze, che lo storno dal valore delle giacenze iniziali sia correttamente calcolato sulla base del valore degli incrementi formati nei precedenti esercizi, a partire dall'ultimo e andando a ritroso (criterio LIFO); a tale scopo, occorrerà considerare le precedenti valutazioni operate dall'azienda, onde rilevare le medie ponderate dei costi di acquisto relative alle singole annualità di formazione dei precedenti incrementi.

Qualora, invece, l'impresa adotti criteri diversi dal LIFO a scatti, dovrà essere appurato:

- se sia stato adottato sia ai fini civilistici, sia ai fini fiscali, uno dei criteri previsti espressamente dal codice civile per la valutazione delle rimanenze (costi specifici, media ponderata, FIFO, LIFO); in tal caso, ferma restando l'ammissibilità di tale valutazione ai fini fiscali, si dovrà riscontrare la corretta applicazione delle regole connesse all'applicazione del metodo in concreto utilizzato;
- se sia stato adottato sia ai fini civilistici, sia ai fini fiscali, un criterio diverso da quelli previsti dal codice civile per la valutazione delle rimanenze; in tal caso, il valore riconosciuto ai fini fiscali non potrà essere inferiore a quello che deriva dall'applicazione del LIFO a scatti annuali e, pertanto, si dovrà procedere alla rideterminazione del valore delle rimanenze sulla base di tale ultimo metodo e procedere al confronto con il valore determinato dal contribuente;
- se sia stato adottato il criterio del valore normale medio riferito all'ultimo mese dell'esercizio, in quanto inferiore rispetto a quello ottenibile con il criterio del LIFO a scatti; in tale evenienza, dovrà riscontrarsi la corretta applicazione di tale minor valore, facendo riferimento, per quanto possibile, ai listini forniti dal contribuente e,

comunque, appurando la corretta applicazione delle regole dettate dall'art. 9, comma 3, del TUIR;

- se, a seguito dell'adozione del criterio del valore normale di cui al precedente alinea in una determinata annualità, il contribuente abbia proceduto ai fini civilistici (in virtù del disposto dell'art. 2426, comma 1, n. 9, c.c.) alla rivalutazione delle rimanenze negli esercizi successivi, in quanto tali maggiori valori rilevano anche ai fini fiscali;
- se, trattandosi di azienda operante nel settore del commercio al minuto, abbia valutato le rimanenze col metodo del prezzo al dettaglio; in tal caso, sulla scorta dei listini che il contribuente dovrà fornire su richiesta degli operanti, si dovrà riscontrare la corretta determinazione di tale valore, tenendo presente che, se quest'ultimo risulti inferiore a quello determinato con il criterio del LIFO a scatti, la relativa differenza dovrà risultare debitamente argomentata in sede di dichiarazione annuale, anche mediante apposito documento allegato.

Giova rilevare che, per i semilavorati di produzione e i prodotti finiti, ai fini della valutazione dovrà farsi riferimento al costo di produzione, in luogo del costo d'acquisto, mentre per i prodotti in corso di lavorazione alle spese sostenute nel periodo per la loro realizzazione.

Infine, per le opere, forniture e servizi ultrannuali, si dovrà appurare la corretta applicazione del criterio della percentuale di completamento, sulla base dei corrispettivi pattuiti, in base alle specifiche disposizioni di cui all'art. 93 del TUIR, prestando particolare attenzione ai casi in cui i corrispettivi siano liquidati a titolo definitivo (nel qual caso costituiranno a tutti gli effetti ricavi ai sensi dell'art. 85 del TUIR e non rimanenze).

b. La valutazione dei titoli che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie.

(1) Partecipazioni: profili civilistici.

Le partecipazioni, a seconda dei casi, possono essere iscritte tra le "immobilizzazioni finanziarie" o tra le "attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni" dell'attivo circolante.

Come regola generale, l'art. 2424 bis c.c. stabilisce che tra le immobilizzazioni devono essere iscritti gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente; per differenza, quelli non destinati ad un tale utilizzo devono essere iscritti nell'attivo circolante.

Ai fini civilistici, tutte le partecipazioni iscritte tra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni devono essere valutate in bilancio al costo di acquisto (nel quale si computano anche i costi accessori, quali le tasse di Borsa, i costi di commissione e di mediazione, i costi di girata, ecc.).

Ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 10), c.c., il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata, o con quelli del LIFO e FIFO; se il valore ottenuto con taluno dei predetti metodi differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categorie di beni, nella nota integrativa (nella quale viene, così, esplicitata la riserva occulta derivante dall'applicazione dei predetti metodi).

Ai sensi del n. 9), comma 1, dell'art. 2426 c.c., tale costo deve essere confrontato con il corrispondente valore di realizzazione, desumibile dall'andamento del mercato; se quest'ultimo risulta inferiore, la partecipazione deve essere iscritta in bilancio a detto minor valore; quest'ultimo, peraltro, non può essere mantenuto nei bilanci successivi, quando ne siano venuti meno i motivi (tale divieto costituisce applicazione del principio generale della rappresentazione veritiera e corretta).

Per le operazioni relative al *contratto di riporto* – con il quale il "riportato" trasferisce in proprietà al "riportatore" titoli di credito di una data specie per un determinato prezzo, e

il “riportatore” si obbliga a trasferire al primo, alla scadenza del termine stabilito, la proprietà di altrettanti titoli della stessa specie, verso rimborso del prezzo che può essere aumentato o diminuito in misura convenuta – il Principio contabile n. 11 del CNDC e del CNR afferma che i titoli oggetto del contratto devono essere rilevati nel bilancio del venditore, in quanto l’operazione, in base alla sostanza economica, costituisce un finanziamento e il passaggio di proprietà avviene per garantire il finanziamento.

Quanto alle *operazioni “pronti contro termine”* – operazioni di vendita di una certa quantità di titoli o valori con contestuale riacquisto degli stessi titoli o valori ad una data stabilita e ad un prezzo prefissato – l’art. 2424 bis c.c. dispone che le attività oggetto di tali operazioni devono essere iscritte nello stato patrimoniale del venditore (in applicazione del principio generale di prevalenza della sostanza sulla forma).

(2) La valutazione delle partecipazioni ai fini fiscali.

Sotto il profilo fiscale l’art. 94 del TUIR detta le norme relative alla valutazione delle partecipazioni in soggetti IRES iscritte nell’attivo circolante, che non possono beneficiare del regime PEX, di cui all’art. 87 dello stesso Testo Unico; per inciso, si ricorda che, ai sensi di tale ultima norma, una partecipazione beneficia dell’esenzione se, rispettati tutti gli altri requisiti ivi previsti, risulta essere stata classificata nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso.

Va, peraltro, precisato che le disposizioni di cui al citato art. 94 del TUIR si applicano anche agli imprenditori individuali e alle società di persone, in forza del disposto dell’art. 56, comma 1, del medesimo Testo Unico.

Occorre inoltre considerare che l’art. 44, comma 2, lett. a), del TUIR dispone che, ai fini delle imposte sui redditi “si considerano similari alle azioni, i titoli e gli strumenti finanziari ... la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell’affare in relazione al quale i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi”; a tali titoli e strumenti finanziari, pertanto, si applicano le stesse disposizioni fiscali relative alle azioni.

In aggiunta a ciò, bisogna tenere presente che, in forza del citato art. 44, comma 2, lett. a), come richiamato dall’art. 85, comma 1, lett. c), del medesimo TUIR, la condizione affinché la normativa in commento sia applicabile alle partecipazioni in soggetti non residenti (compresi i titoli similari), è che la relativa remunerazione sia totalmente indeducibile nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza del soggetto emittente; a tal fine, l’ineducibilità deve risultare da una dichiarazione dell’emittente stesso o da altri elementi certi e precisi.

Ritornando all’art. 94 del TUIR, la norma dispone che le partecipazioni in argomento devono essere valutate applicando le disposizioni dell’art. 92, commi 1, 2, 3, 4, 5 e 7, dello stesso TUIR, disciplinanti la valutazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci.

In dettaglio, la norma dispone che le rimanenze di titoli azionari e quote di partecipazione possono essere valutate:

- a costi specifici;
- applicando il metodo LIFO a scatti annuali e le sue varianti (LIFO continuo, LIFO a scatti mensili, ecc.);
- applicando il metodo della media ponderata;
- applicando il metodo FIFO.

Se, di contro, il contribuente valuta le rimanenze dei titoli e delle quote con un metodo differente da quelli sopra descritti, allora le rimanenze devono concorrere a formare il

reddito per un valore non inferiore a quello che risulterebbe valutando le stesse con applicazione del metodo LIFO a scatti annuali.

Va precisato che, nel caso in cui i titoli o le quote non siano iscritti in bilancio a costi, ricavi e rimanenze, ma secondo il sistema patrimoniale, ai sensi degli artt. 3, 5 e 6 del D.P.R. n. 600/73, i ricavi, i costi, le rimanenze e gli altri elementi necessari per la determinazione del reddito imponibile (reddito d'impresa per gli imprenditori individuali), devono essere indicati in apposito prospetto, qualora non risultanti dal bilancio.

Ai fini del raggruppamento in categorie omogenee, non si tiene conto del valore e si considerano della stessa natura i titoli emessi dallo stesso soggetto ed aventi uguali caratteristiche (a titolo esemplificativo, costituiscono un'unica categoria omogenea le azioni ordinarie della società Alfa S.p.a., indipendentemente dal fatto che siano state acquisite a costi diversi, mentre le azioni privilegiate della stessa società rappresentano per il possessore una distinta categoria).

In caso di aumento gratuito del capitale sociale della partecipata, mediante quindi passaggio di riserve a capitale, l'art. 94, comma 5, del TUIR dispone che:

- il numero delle azioni ricevute gratuitamente si aggiunge al numero di quelle già possedute in proporzione alle quantità delle singole voci della corrispondente categoria;
- il valore unitario si determina, per ciascuna voce, dividendo il costo complessivo delle azioni già possedute per il numero complessivo delle azioni.

In caso di aumento a pagamento del capitale sociale, al punto 2.3.2. della circolare ministeriale 24 giugno 1998, n. 165/E, viene precisato che, per le azioni o quote sottoscritte a pagamento in virtù di un diritto di opzione già spettante sulla base delle azioni o quote possedute, si ritiene sia applicabile il criterio del riparto prima esposto per gli aumenti gratuiti di capitale (sia il costo delle azioni o quote sottoscritte, che il numero delle stesse, si ripartiscono tra gli strati delle azioni o quote da cui deriva il diritto di opzione).

In pratica, si deve ritenere che l'esercizio del diritto di opzione di cui agli artt. 2441 e 2481 bis c.c., in caso di aumento del capitale sociale a pagamento, non faccia sorgere una nuova stratificazione LIFO, assumendo le nuove azioni o quote la stessa anzianità e stratificazione LIFO di quelle che hanno dato origine al diritto stesso; viene, di contro, a formare una nuova stratificazione LIFO l'esercizio del diritto di prelazione nell'acquisto delle azioni o quote che siano rimaste non optate.

Poiché l'art. 94, comma 4, del TUIR esclude, per le partecipazioni, l'applicabilità del disposto dell'art. 92, comma 5, dello stesso Testo Unico e l'art. 110, comma 1, lett. d), del medesimo TUIR dispone che "il costo delle azioni, delle quote e degli strumenti finanziari simili alle azioni si intende non comprensivo dei maggiori o minori valori iscritti i quali conseguentemente non concorrono alla formazione del reddito", ne consegue che le svalutazioni e le rivalutazioni delle partecipazioni in oggetto, eventualmente poste in essere ai fini civilistici ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 9), c.c., non trovano riconoscimento fiscale; le stesse danno origine, rispettivamente, ad una variazione in aumento e in diminuzione del reddito complessivo in sede di dichiarazione (pertanto, il valore della partecipazione come iscritto nell'attivo circolante può risultare superiore o inferiore al valore fiscalmente riconosciuto della stessa).

(3) Norma antielusiva.

L'art. 5 quinquies, comma 3, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, prevede una speciale comunicazione che il contribuente deve inoltrare all'Agenzia delle Entrate a fronte di operazioni di realizzo che lo stesso abbia posto in essere su azioni o altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri; in particolare, detta comunicazione deve essere effettuata se, da una singola operazione di realizzo, o da più operazioni,

scaturiscano minusvalenze, o differenze negative tra i ricavi e i relativi costi, superiori a 50.000 euro.

Stante il tenore letterale della norma, ai fini della verifica del superamento di tale limite, rilevano tutte le minusvalenze e differenze negative, a prescindere dal fatto che siano deducibili o meno; in assenza, poi, di una specifica previsione, si ritiene si debba fare riferimento alle minusvalenze e differenze negative realizzate in un medesimo periodo d'imposta.

In tale comunicazione (non obbligatoria, a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, per i soggetti IAS) il contribuente comunica all'Agenzia delle Entrate i dati e le notizie necessari al fine di consentire l'accertamento della conformità delle relative operazioni alle disposizioni dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73; la stessa norma prevede inoltre che, in caso di comunicazione omessa, incompleta o infedele, la minusvalenza e la differenza negativa realizzata sono fiscalmente indeducibili.

In ossequio alla stessa norma, i dati e le notizie oggetto della comunicazione, nonché le procedure e i termini della stessa, sono stati stabiliti dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato in data 29 marzo 2007, oggetto, peraltro, di modifiche, ad opera del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 13 luglio 2007.

(4) Versamenti dei soci.

Per i versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale e la rinuncia dei soci ai crediti (di qualunque natura), il relativo ammontare, ai sensi dell'art. 94, comma 6, del TUIR, come richiamato dall'art. 101, comma 2, dello stesso Testo Unico (modificato dall'art. 6, comma 8, del D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247) per quanto riguarda le partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, si aggiunge al costo delle azioni e delle quote in proporzione alla quantità delle singole voci della corrispondente categoria omogenea.

In modo analogo, l'art. 101, comma 7, del TUIR dispone che i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società commerciali di persone dai propri soci e la rinuncia degli stessi soci ai crediti non sono ammessi in deduzione ed il relativo ammontare si aggiunge al costo della partecipazione.

Va, specularmente, evidenziato che le medesime operazioni non si considerano sopravvenienze attive in capo alla società (ex art. 88, comma 4, del TUIR); tale principio, per il disposto dell'art. 56, comma 1, del medesimo TUIR, vale non solo per i versamenti fatti a favore di soggetti IRES, ma anche per quelli fatti a favore di società di persone.

Quanto alle formalità dei versamenti a fondo perduto o in conto capitale, non è necessaria alcuna preventiva delibera assembleare, né è necessario che gli stessi siano effettuati da tutti i soci in proporzione alle partecipazioni possedute (in tal senso, cfr. sent. Cassazione, Sez. I civile, n. 10505 del 22 ottobre 1998).

Occorre peraltro rilevare, come già indicato al precedente paragrafo 2.e. "*Dividendi e interessi*", che l'art. 46, comma 1, del TUIR dispone, nell'ambito dei redditi di capitale delle persone fisiche, che le somme versate alle società commerciali e agli enti commerciali dai loro soci o partecipanti si considerano date a mutuo se dai bilanci o dai rendiconti di tali soggetti non risulta che il versamento è stato fatto ad altro titolo; in forza, poi, del disposto degli artt. 56, comma 1, e 89, comma 4, del medesimo Testo Unico, la presunzione in argomento opera anche nel caso in cui il socio che ha effettuato il versamento sia un soggetto IRES, un imprenditore individuale o una società commerciale di persone.

Pertanto, affinché i versamenti dei soci non si considerino finanziamenti (capitali erogati a titolo di mutuo), è necessario che gli stessi risultino iscritti, nel bilancio della partecipata, tra le "Altre riserve" del patrimonio netto in un'apposita voce.

Ad integrazione di quanto esposto, si rammenta che l'art. 45, comma 2, del TUIR, dispone, sempre nell'ambito dei redditi di capitale, che per i capitali dati a mutuo gli interessi, salva prova contraria, si presumono percepiti alle scadenze e nella misura pattuite per iscritto; se le scadenze non sono stabilite per iscritto gli interessi si presumono percepiti nell'ammontare maturato nel periodo di imposta, mentre se la misura non è determinata per iscritto gli interessi si computano al saggio legale (tale previsione trova, peraltro, simmetrica conferma nell'art. 89, comma 5, del TUIR, in tema di reddito d'impresa).

In conclusione, con riferimento ai finanziamenti dei soci, anche dal punto di vista fiscale hanno piena rilevanza le pattuizioni negoziali intercorse tra i soci e la società, purché risultanti per iscritto.

(5) Titoli a reddito fisso: profili civilistici.

I titoli a reddito fisso che devono essere iscritti nell'attivo circolante sono quelli non destinati ad essere utilizzati durevolmente (cfr. art. 2424 bis c.c.); conformemente a quanto previsto dal paragrafo 5.7 del capitolo 1 del Provvedimento 16 gennaio 1995 della Banca d'Italia, si ritiene che un titolo possa essere considerato destinato ad essere utilizzato durevolmente dall'impresa quando lo stesso è destinato a rimanere nel patrimonio aziendale a scopo di stabile investimento.

In via interpretativa, nell'attivo circolante devono essere classificati tutti gli investimenti in titoli a reddito fisso effettuati per investire temporanee eccedenze di liquidità, indipendentemente dalla durata residua del titolo.

I titoli a reddito fisso (definiti anche "titoli di debito"), nel cui ambito vanno ricompresi i titoli di Stato, le obbligazioni, i certificati di deposito e gli altri valori mobiliari, devono essere iscritti in bilancio al costo di acquisto, nel quale si computano anche gli oneri accessori (tasse di Borsa, costi di mediazione, costi di commissione, ecc.); per il calcolo del costo dei beni fungibili, si applicano, analogamente alle partecipazioni, le disposizioni dell'art. 2426, comma 1, nn. 9) e 10), c.c.

Per le operazioni di riporto e di "pronti contro termine", si rinvia a quanto esposto al precedente punto (1) in tema di partecipazioni, in quanto applicabile.

(6) La valutazione dei titoli a reddito fisso ai fini fiscali.

Ai sensi dell'art. 85, comma 1, lett. e), del TUIR, le cessioni di titoli a reddito fisso non iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie non danno luogo a plusvalenze o minusvalenze, ma a ricavi; ai fini fiscali, quindi, tali titoli dovrebbero essere rilevati a costi, ricavi e rimanenze.

Nel caso in cui i titoli siano iscritti in bilancio secondo il sistema patrimoniale, ai sensi degli artt. 3, 5 e 6 del D.P.R. n. 600/73, i ricavi, i costi, le rimanenze e gli altri elementi necessari per la determinazione del reddito imponibile (reddito d'impresa per gli imprenditori individuali) devono essere indicati in apposito prospetto, qualora non indicati in bilancio.

Analogamente a quanto previsto per le partecipazioni (cui si rimanda per ogni dettaglio), l'art. 94 del TUIR dispone che i titoli a reddito fisso non costituenti immobilizzazioni finanziarie sono valutati applicando le disposizioni dei commi 1, 2, 3, 4, 5 e 7 dell'art. 92 del Testo Unico.

Come disposto dall'art. 94, comma 4, del TUIR, nell'applicare i metodi LIFO, FIFO o della media ponderata, se in un esercizio il valore unitario medio dei titoli è superiore al valore minimo di seguito illustrato, allora la valutazione delle rimanenze finali di titoli può avvenire moltiplicando l'intera quantità dei beni, indipendentemente dall'esercizio di formazione, per tale valore minimo.

Ai fini dell'individuazione di detto valore minimo, occorre distinguere due casi:

- per i titoli negoziati in mercati regolamentati, il valore minimo è determinato in base ai prezzi rilevati nell'ultimo giorno dell'esercizio, ovvero alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese (per tali titoli, peraltro, la norma in questione esclude l'applicabilità del disposto dell'art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR; pertanto, la svalutazione di tali titoli, per essere fiscalmente deducibile, deve essere necessariamente imputata al conto economico);
- per gli altri titoli, il valore minimo è determinato in misura pari al loro valore normale, individuato con riferimento a titoli aventi uguali caratteristiche quotati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo.

La svalutazione dei titoli, al fine di tener conto del valore minimo di cui sopra, può anche avvenire, oltre che mediante una variazione in diminuzione direttamente della posta attiva, mediante l'utilizzo di un apposito fondo di svalutazione (cfr. risoluzione ministeriale 22 dicembre 1981, n. 9/1533).

(7) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.

In relazione al trattamento fiscale dei titoli iscritti dall'impresa nell'attivo circolante, il controllo può essere orientato, in via tendenziale, sugli aspetti di seguito specificati:

- dovrà essere, preliminarmente, esaminato il bilancio presentato dal contribuente in relazione al periodo d'imposta sottoposto a controllo, onde rilevare la presenza di partecipazioni o titoli a reddito fisso soggetti alla disciplina fiscale di cui all'art. 94 del TUIR;
- in caso di presenza di partecipazioni, classificate alla voce C) III, nn. 1), 2), 3) e 4) dello stato patrimoniale, si dovrà procedere al necessario raccordo tra il metodo di valutazione adottato ai fini civilistici (desumibile dalle indicazioni fornite nella nota integrativa) e quello utilizzato ai fini fiscali, secondo le regole sopra richiamate;
- sempre in tema di partecipazioni, particolare attenzione dovrà essere posta ai casi in cui il contribuente abbia dedotto ai fini fiscali svalutazioni effettuate ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 9), c.c.: si dovrà procedere ad una ripresa a tassazione, qualora l'azienda non vi abbia provveduto in sede di redazione della dichiarazione dei redditi con una variazione in aumento;
- con particolare attenzione dovranno essere esaminati, altresì, gli eventuali versamenti dei soci e la rinuncia ai crediti, partendo dalle eventuali risultanze della documentazione all'uopo posta in essere dai soci e dalla società, onde inquadrare correttamente le operazioni sotto il profilo fiscale;
- in caso di realizzo di minusvalenze superiori a 50.000 euro, dovrà essere verificata la regolare osservanza degli obblighi imposti dall'art. 5 quinquies, comma 3, del D.L. n. 203/2005, ai fini della rilevanza fiscale delle stesse, che andranno comunque valutate ai fini delle disposizioni antielusive contenute nell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73;
- per quanto concerne i titoli a reddito fisso, classificati alla voce C) III, n. 6) dello stato patrimoniale, fermo restando il necessario raccordo tra valutazione civilistica e valutazione fiscale operata dal contribuente, particolare attenzione dovrà essere attribuita ai titoli non quotati in Borsa, il cui metodo di valutazione, di carattere sostanzialmente soggettivo, può prestarsi agevolmente a forme di abuso;
- in relazione a detti ultimi titoli, va infine verificata l'evoluzione storica delle valutazioni operate dall'azienda, onde riscontrare l'esecuzione di eventuali svalutazioni e rivalutazioni civilistiche e, di conseguenza, appurare compiutamente il rispetto delle disposizioni fiscali di riferimento;
- con riguardo, infine, ad entrambe le categorie di attività finanziarie, nel caso in cui le stesse siano valutate con il sistema patrimoniale, le informazioni necessarie per

l'esecuzione dei controlli di cui sopra saranno rilevate dal prospetto previsto dagli artt. 3, 5 e 6 del D.P.R. n. 600/73.

c. Il riporto delle perdite.

(1) Aspetti civilistici.

Le perdite dell'esercizio e quelle riportate a nuovo sono componenti negative del patrimonio netto e devono essere iscritte, con segno negativo, rispettivamente alle voci A) IX e A) VIII nel passivo dello stato patrimoniale.

In tema di società in nome collettivo l'art. 2303 c.c., applicabile anche alle società in accomandita semplice, prevede che se si verifica una perdita del capitale sociale non può farsi luogo a ripartizione di utili fino a che il capitale non sia reintegrato o ridotto in misura corrispondente; analoga disposizione è prevista dagli artt. 2433 e 2478 bis c.c. in materia di società di capitali.

Gli artt. 2446 e 2447 c.c., per le S.p.a. e le S.a.p.a., e gli artt. 2482 e 2482 ter c.c., per le S.r.l., stabiliscono altresì che, quando risulti che il capitale è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea dei soci per gli opportuni provvedimenti; in caso di inerzia da parte degli amministratori, la convocazione dell'assemblea deve avvenire da parte del collegio sindacale.

Se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione alle perdite accertate e, in mancanza, tale deliberazione deve essere richiesta al Tribunale dagli amministratori o dai sindaci.

Inoltre, se per la perdita è di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al di sotto del minimo stabilito dalla legge per il tipo di società, per cui gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale e il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al minimo legale, ovvero per deliberare la trasformazione della società.

Secondo quanto precisato al paragrafo 2.2.1 del Principio contabile n. 30, la perdita di oltre un terzo del capitale si verifica quando le perdite accumulate dalla società, risultanti dalle voci VIII e IX della classe A), Patrimonio netto, del passivo dello stato patrimoniale, al netto delle Riserve (voci da II a VII della medesima classe), superano un terzo del capitale, oppure, più semplicemente, quando l'ammontare complessivo del patrimonio netto è inferiore ai due terzi del capitale sociale.

Si osserva che, secondo autorevole dottrina, la procedura prevista dai citati articoli del codice civile in materia di riduzione delle perdite può essere derogata a fronte di appositi apporti effettuati dai soci a titolo di versamenti a fondo perduto o in conto capitale, ancorché effettuati dopo che le perdite si sono manifestate.

Infine, si rammenta che, ai sensi dell'art. 2413 c.c., nel caso di riduzione del capitale sociale o delle riserve di una S.p.a. o di una S.a.p.a. in conseguenza a perdite, se la società ha emesso obbligazioni, non possono distribuirsi utili finché l'ammontare del capitale sociale e delle riserve non eguagli la metà dell'ammontare delle obbligazioni in circolazione.

(2) Disciplina fiscale delle perdite per le imprese in contabilità ordinaria.

Va preliminarmente evidenziato che le perdite fiscalmente rilevanti non coincidono quasi mai con quelle risultanti dal bilancio; ciò, per effetto delle variazioni in aumento e diminuzione del reddito complessivo che, ai fini fiscali, si rende generalmente necessario apportare in sede di dichiarazione dei redditi.

Con riferimento ai soggetti IRES, l'art. 84, comma 1, del TUIR dispone che la perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse modalità valide per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito complessivo ai fini IRES

dello stesso soggetto nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto (peraltro, particolari limiti al riporto delle perdite sono previsti per le società non operative, ai sensi dell'art. 30 della Legge 23 dicembre 1994, n. 724, come da ultimo modificato dall'art. 1, comma 128, della L. n. 244/2007).

Ai sensi del comma 2 dell'art. 84 in commento, le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

Peraltro, tale ultimo inciso (riferimento ad una nuova attività produttiva) è stato inserito dall'art. 36, comma 12, del D.L. n. 223/2006 e, pertanto, la sussistenza di tale requisito è richiesta soltanto per le perdite formatesi a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006; la stessa norma prevede, tuttavia, che per le perdite formatesi in precedenti periodi d'imposta resta ferma l'applicazione delle misure antielusive, di cui all'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73.

Il fatto che le perdite, per essere computate in diminuzione senza limiti temporali, debbano riferirsi ad una nuova attività produttiva, fa sì che l'agevolazione in questione non può trovare applicazione nel caso, ad esempio, di una beneficiaria di nuova costituzione (in quanto la beneficiaria generalmente non inizia una nuova attività produttiva, rispetto a quella esercitata dalla scissa), o nel caso del conferimento di un'azienda o di un ramo aziendale in una società di nuova costituzione.

Poiché l'art. 84 del TUIR non dispone nulla in tema di priorità temporale nell'utilizzo delle perdite, si deve ritenere che il contribuente sia libero di computare in diminuzione del reddito prima le perdite utilizzabili con limite temporale, iniziando dalle più "anziane", e poi le perdite utilizzabili senza limite temporale (nello stesso senso, cfr. punto 4.2.2.2 della circolare ministeriale 20 dicembre 2004, n. 53/E).

La perdita deducibile deve essere portata in diminuzione del reddito complessivo dei cinque periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza nel reddito complessivo di ciascuno di essi; di conseguenza, il contribuente non può scegliere, nell'esercizio in cui produce un utile imponibile, di non utilizzare o di utilizzare solo in parte le perdite pregresse.

Quest'ultima disposizione può essere derogata solo quando il reddito imponibile genera un debito tributario che, in tutto o in parte può essere compensato da crediti d'imposta, da ritenute alla fonte a titolo di acconto, da versamenti in acconto e da eccedenze di imposta riportate ai sensi dell'art. 80 del TUIR; in tali casi la perdita può essere riportata per un importo inferiore a quello che trova capienza nel reddito, purché l'imposta corrispondente al reddito che residua risulti compensata da tali crediti, ritenute, acconti ed eccedenze d'imposta riportate.

In merito alle società commerciali di persone, l'art. 8, comma 2, del TUIR, richiamato dall'art. 101, comma 6, del medesimo Testo Unico, dispone che le perdite delle S.n.c. e delle S.a.s. si imputano a ciascun socio, sottraendosi quindi dal suo reddito complessivo, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili; per le perdite delle S.a.s. che eccedono l'ammontare del capitale sociale, tale disposizione si applica solo nei confronti dei soci accomandatari (che sono gli unici illimitatamente responsabili per le obbligazioni sociali).

Come previsto al successivo comma 3 dell'art. 8, anche a tali tipologie di società si applica il disposto di cui all'art. 84, comma 2, del TUIR, sul riporto delle perdite nei successivi periodi d'imposta.

Con riferimento sia alle società di capitali che alle società di persone (la norma è comunque applicabile anche agli imprenditori individuali), occorre considerare che, come disposto dall'art. 56, comma 2, e 84, comma 1, del TUIR, la perdita fiscalmente deducibile è quella che risulta dalla dichiarazione dei redditi diminuita, tuttavia, dei proventi esenti dall'imposta, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti

negativi non dedotti ai sensi degli artt. 96 e 105, commi 5 e 6, del TUIR (trattasi degli interessi passivi e delle spese generali non deducibili in applicazione di uno specifico *pro rata*); la stessa norma stabilisce tuttavia che, tra i proventi esenti che vanno a ridurre la perdita rilevante, non si devono computare le plusvalenze esenti di cui all'art. 87 del TUIR (derivanti dall'applicazione del regime *PEX*).

In merito a quanto sopra, al punto 3.1 della circolare ministeriale 2 novembre 2005, n. 46/E, è stato precisato che tale limitazione ha lo scopo di impedire che la perdita fiscale riportabile sia influenzata da variazioni in diminuzione operate a causa di proventi che non concorrono alla formazione del reddito e che pertanto non subiscono alcuna forma di tassazione.

Per detto principio, ad esempio, i proventi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva non riducono la perdita riportabile; analogo discorso vale per i dividendi e le plusvalenze *PEX*, in quanto gli stessi si considerano espressione di utili già tassati o da tassare.

Sempre l'art. 84, comma 1, del TUIR, come modificato dall'art. 1, comma 72, della L. n. 296/2006, dispone che, per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti; il successivo comma 73 della Legge Finanziaria per il 2007 prevede che la modifica normativa si applica ai redditi prodotti e agli utili realizzati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006.

Occorre, altresì, ricordare il disposto dell'art. 83, comma 1, del TUIR, in base al quale, in caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi.

Ancora, l'art. 84, comma 3, TUIR (che in forza del disposto dell'art. 8, comma 3, dello stesso Testo Unico, si applica anche nei confronti delle società commerciali di persone), pone delle limitazioni al riporto delle perdite per le cosiddette "*bare fiscali*", ossia società non più operative con ingenti perdite ancora computabili in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi.

Trattasi, in quest'ultimo caso, di una norma che ha lo scopo di ricondurre l'istituto del riporto delle perdite alla sua naturale funzione, evitandone un uso patologico, come strumento di elusione fiscale; il comportamento che la norma intende contrastare è, nella sostanza, quello in cui l'azionista di una società profittevole acquisisca il controllo di una società carica di perdite fiscali, spostati su di essa attività redditizie e utilizzi le perdite fiscali della "*ex bara*" per compensare gli utili da questa realizzati.

Più tecnicamente, l'art. 84, comma 3, in commento dispone che le disposizioni di cui al comma 1 (quelle che consentono il riporto delle perdite) non si applicano al verificarsi congiunto delle seguenti due condizioni:

- la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite viene trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo;
- viene modificata l'attività principale di fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate.

Con riferimento al primo alinea, stando al tenore letterale della norma, si deve ritenere che il trasferimento debba riguardare la maggioranza delle quote (ossia il 50% più uno); pertanto non avrà rilevanza il caso in cui l'azionista, che già detenga il 49% delle azioni, acquisisca un ulteriore 2% delle stesse, passando a controllare la società.

Di contro, nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni (ad esempio il 60%) sia trasferita in parti uguali a tre soggetti, pur non essendosi realizzato il trasferimento del controllo della società, è stato comunque realizzato il trasferimento della maggioranza

delle partecipazioni, con conseguente applicazione della norma antielusiva in commento.

Secondo un'interpretazione logico-sistematica, in assenza di una specifica previsione normativa, si deve ritenere che separati atti di trasferimento delle partecipazioni debbano essere visti come un tutt'uno se intervenuti tutti nell'arco dello stesso periodo d'imposta della società le cui azioni o quote sono state trasferite; in ogni caso, nelle ipotesi di acquisto frazionato della maggioranza delle partecipazioni, si dovrà valutare l'applicabilità della norma antielusiva recata dall'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73.

Con riferimento alla condizione relativa alla modifica dell'attività principale, giova evidenziare che nessuna importanza riveste l'avvenuta modifica o meno dell'oggetto sociale, essendo esclusivamente rilevante il fatto che l'attività principale concretamente svolta sia diversa da quella in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate.

Sul punto, inoltre, la normativa prevede che la modifica dell'attività rileva se interviene in un arco temporale di cinque periodi d'imposta, ossia qualora intervenga nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento delle partecipazioni, ovvero nei due periodi d'imposta anteriori o successivi a quello in corso al momento del medesimo trasferimento.

Il legislatore ha previsto, infine, una deroga alla normativa antielusiva in argomento, in presenza di due parametri di vitalità economica prevedendo, nello specifico, che la stessa non si applica qualora le partecipazioni siano relative a società:

- che nel biennio (ossia nei due esercizi) precedente a quello di trasferimento (o di acquisto) hanno avuto un numero di dipendenti non inferiore a dieci unità (è necessario che in tale periodo il numero dei dipendenti non sia mai sceso al di sotto delle 10 unità, non avendo alcuna rilevanza la media);
- per le quali, nel conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento (o di acquisizione), risultino un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Giova, infine, rilevare che le perdite non possono mai essere computate in diminuzione della base imponibile ai fini IRAP.

(3) Le perdite delle imprese minori e degli esercenti arti e professioni.

La disciplina delle perdite delle imprese minori e degli esercenti arti e professioni è prevista dall'art. 8, comma 1, del TUIR.

In particolare, le perdite delle imprese minori, prodotte ai sensi dell'art. 66 del TUIR e quelle degli esercenti arti o professioni, possono essere compensate con altri redditi del contribuente, a prescindere dalla loro natura, fino ad azzerarli.

L'importo delle perdite eccedente i redditi conseguiti dal contribuente non può essere portato a nuovo nei successivi periodi d'imposta.

(4) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.

Qualora il contribuente sottoposto a controllo abbia dedotto ai fini fiscali perdite relative a precedenti esercizi, l'attenzione dei verbalizzanti va rivolta, preliminarmente, all'origine e all'evoluzione delle medesime perdite; una volta inquadrato il regime fiscale applicabile, si dovranno eseguire i riscontri di seguito specificati:

- per le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione (se formatesi a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006), si dovrà accertare se le stesse si riferiscono ad una nuova attività produttiva; se le perdite si sono formate in periodi d'imposta precedenti, le connesse operazioni

economiche vanno comunque esaminate sotto il profilo elusivo, secondo il disposto dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73, in particolar modo quando il nuovo soggetto economico risulti all'esito di operazioni societarie straordinarie;

- per perdite diverse da quelle di cui al precedente alinea, andranno accertate le modalità con cui le stesse sono state progressivamente computate in diminuzione del reddito dei successivi esercizi, tenendo presente il limite temporale previsto dalla norma, nonché la possibilità (per le imprese in contabilità ordinaria) di portare le stesse in deduzione solo da redditi della medesima categoria e l'obbligo di computarle per l'intero importo che trova capienza nel reddito stesso;
- particolare attenzione dovrà essere posta nei casi in cui l'azienda abbia realizzato proventi esenti dall'imposta (diversi dalle plusvalenze PEX), ai fini del calcolo dell'eventuale porzione di perdite non deducibile;
- infine, dovranno essere attentamente esaminate le eventuali operazioni commerciali infragruppo, qualora possano dissimulare trasferimento di quote di reddito da un'impresa profittevole ad una consociata saturata di perdite pregresse (in precedenza acquisita nel gruppo per tale scopo), ai fini dell'applicazione delle norme antielusive in tema di "bare fiscali".

d. La locazione finanziaria.

(1) Aspetti civilistici.

(a) Profili generali.

Il leasing (locazione finanziaria) è un istituto non direttamente disciplinato dal codice civile; di esso si trova una definizione giuridica all'art. 17 della Legge 2 maggio 1976, n. 183, in base al quale per locazioni finanziarie si intendono le operazioni di locazione di beni mobili e immobili, acquistati o fatti costruire dal locatore, su scelta e indicazione del conduttore, che ne assume tutti i rischi, e con facoltà per quest'ultimo di divenire proprietario dei beni locati al termine della locazione, dietro versamento di un prezzo prestabilito (tale definizione è anche richiamata nella risoluzione ministeriale 12 agosto 2003, n. 175/E).

Una definizione analoga, con riferimento al c.d. *leasing finanziario*, si rinviene anche nel capitolo 2 del Principio contabile n. 1 dell'Organismo Italiano di Contabilità, ove è stato precisato che possono essere oggetto di tali operazioni sia i beni materiali (mobili e immobili), sia quelli immateriali (ad esempio, software); in particolare, con un'operazione di *leasing finanziario* il concedente (locatore) concede ad un utilizzatore (locatario) l'uso di un bene per un determinato periodo di tempo, a fronte del pagamento di un corrispettivo periodico (canone) con la previsione in contratto di una opzione di acquisto del bene locato in favore dell'utilizzatore ad un prezzo contrattualmente predeterminato (cd. opzione di riscatto); la stessa definizione di leasing si rinviene nell'Appendice 2 del Principio contabile n. 12 del CNDC e del CNR.

Il *leasing operativo* viene invece definito come un contratto di locazione diverso da quello di leasing finanziario; sostanzialmente, il trattamento riservato ad un contratto di *leasing operativo* è analogo a quello previsto per i "normali" contratti di locazione, sia sotto il profilo contabile che fiscale.

Dal disposto dell'art. 2427, comma 1, n. 22), c.c., si evince, invece, che caratteristica peculiare delle operazioni di locazione finanziaria è che devono comportare il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto.

In conseguenza delle disposizioni fiscali, esaminate più avanti, nella pratica si assiste alla stipulazione di contratti di leasing di durata minima al fine di usufruire appieno delle agevolazioni fiscali previste; in conseguenza, la durata del contratto generalmente non è commisurata alla vita economica del bene e questo è, perciò,

destinato a conservare alla scadenza contrattuale un valore residuo particolarmente apprezzabile per l'utilizzatore e notevolmente superiore al prezzo di riscatto.

Per quanto riguarda le modalità di iscrizione in bilancio delle operazioni di leasing, la dottrina contabile internazionale ha elaborato due differenti metodi, frutto di due diverse impostazioni contabili: il metodo patrimoniale e il metodo finanziario, quest'ultimo diffuso nella prassi contabile anglo-americana.

(b) Metodo patrimoniale.

Secondo tale metodo il conduttore deve:

- imputare al conto economico i canoni di competenza di ciascun esercizio (nella voce B.8) – Costi per godimento di beni di terzi);
- esporre alla chiusura dell'esercizio, tra i conti d'ordine, l'impegno contrattuale assunto e segnatamente l'ammontare complessivo dei canoni di leasing e dei prezzi di riscatto ancora da pagare e non iscritti nel passivo dello stato patrimoniale;
- iscrivere i beni in locazione finanziaria nell'attivo dello stato patrimoniale soltanto dopo aver esercitato il diritto di riscatto e solo per il prezzo di riscatto;
- ammortizzare il bene riscattato secondo il periodo residuo di utilizzazione dello stesso.

In linea con quanto sopra, al capitolo 2 del Principio contabile n. 1 dell'OIC, è stato precisato che, secondo il metodo patrimoniale, i beni oggetto di locazione rimangono iscritti tra le attività patrimoniali del concedente e da questi ammortizzati, mentre l'utilizzatore si limita a contabilizzare nel conto economico i canoni corrisposti.

(c) Metodo finanziario.

Secondo tale metodo, imposto peraltro dallo IAS n. 17, il leasing è visto come un contratto di finanziamento, ossia un mutuo concesso dalla società di leasing all'utilizzatore; a tale proposito, al capitolo 2 del Principio contabile n. 1 dell'OIC si afferma che da un punto di vista sostanziale, il leasing finanziario realizza una forma di finanziamento per l'uso di un bene, garantito dal mantenimento in capo al concedente della proprietà del bene stesso, sino al momento del suo eventuale riscatto da parte del locatario.

In pratica, secondo il metodo finanziario, il conduttore deve:

- iscrivere nell'attivo dello stato patrimoniale il bene in locazione per il valore corrispondente al costo sostenuto dalla società di leasing concedente per acquisire quel bene;
- iscrivere nel passivo dello stato patrimoniale un debito verso la società di leasing di ammontare uguale al valore assegnato al bene come indicato al precedente alinea;
- procedere all'ammortamento del bene utilizzato in leasing;
- scomporre i canoni da pagare alla società di leasing tra la quota capitale e la quota interessi, imputando la quota capitale a riduzione del debito nei confronti della società di leasing e la quota interessi al conto economico tra gli oneri finanziari.

(2) Trattamento fiscale del leasing finanziario.

(a) Deducibilità dei canoni per i beni diversi dai mezzi di trasporto.

La normativa fiscale dettata dall'art. 102, comma 7, del TUIR, lega la deducibilità dei canoni di leasing al rispetto di una durata minima del contratto di leasing, più volte modificata nel corso del tempo a seguito di successivi interventi normativi.

Prima delle modifiche apportate dall'art. 5 ter del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, l'art. 102, comma 7, in commento disponeva che la deduzione dei canoni da parte dell'impresa utilizzatrice era ammessa a condizione che la durata del contratto non fosse inferiore a otto anni, se questo aveva per oggetto beni immobili, e alla metà del periodo d'ammortamento corrispondente ai coefficienti ministeriali, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa, se il contratto aveva per oggetto beni mobili.

Lo stesso comma 7, dopo le modifiche del D.L. n. 203/2005, confermava il criterio di deducibilità dei canoni relativi a contratti aventi ad oggetto beni mobili, disponendo, di contro, per la deducibilità dei canoni aventi ad oggetto beni immobili, che il contratto dovesse avere una durata compresa tra otto e quindici anni; il comma 2 del citato art. 5 ter prevedeva che la "nuova" disposizione trovasse applicazione relativamente ai contratti di locazione finanziarie stipulati successivamente al 3 dicembre 2005 (data di entrata in vigore della legge di conversione del predetto decreto legge).

In merito, ai punti 7.2 e 7.3 della circolare ministeriale 13 febbraio 2006, n. 6/E, è stato precisato che l'unica data che rileva è quella della stipula del contratto.

Il disposto dell'art. 102, comma 7, in esame ha subito un'ulteriore modifica per opera dell'art. 1, comma 33, lett. n), punto 2), della L. n. 244/2007; il comma 7 ora dispone che "per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, la deduzione è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa"; per i soli beni immobili viene tuttavia anche previsto che "qualora l'applicazione della regola di cui al periodo precedente determini un risultato inferiore a undici anni ovvero superiore a diciotto anni, la deduzione è ammessa se la durata del contratto non è, rispettivamente, inferiore a undici anni ovvero pari almeno a diciotto anni".

Con riferimento a tale ultima modifica, l'art. 1, comma 34, della L. n. 244/2007, dispone che la nuova durata minima dei contratti di locazione finanziaria si applica a decorrere dai contratti stipulati a partire dal 1° gennaio 2008.

(b) Deducibilità dei canoni per i mezzi di trasporto.

In base ad una disposizione inserita al comma 7 dell'art. 102 del TUIR, dall'art. 36, comma 6 bis, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, per i beni di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR, la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2; come stabilito dall'art. 36, comma 6 ter, del citato D.L. n. 223/2006, la modifica normativa in oggetto si applica con riferimento ai canoni relativi a contratti di locazione finanziaria stipulati a decorrere dalla data del 12 agosto 2006 (data di entrata in vigore della legge di conversione).

Anche l'art. 164, comma 1, del TUIR è stato, a sua volta, modificato nel tempo (in particolare, per quello che rileva maggiormente ai fini del contesto in esame, vgs. art. 2, comma 71, lett. b), n. 1), del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla Legge 24 novembre 2006, n. 286 e art. 15 bis, commi 7 e 9, del D.L. 2 luglio 2007, n. 81); alla luce delle citate modifiche, si deve ritenere che il riferimento ai beni di cui

all'art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR vada effettuato, fin dal periodo d'imposta in corso alla data del 3 ottobre 2006:

- alle autovetture di cui all'art. 54, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285 (veicoli destinati al trasporto di persone aventi al massimo nove posti, compreso il conducente);
- agli autocaravan di cui all'art. 54, comma 1, lett. m), del D.Lgs. n. 285/92;
- ai motocicli e i ciclomotori,

diversi da quelli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali per l'attività propria dell'impresa (art. 164, comma 1, lett. a), n. 1), del TUIR), diversi da quelli adibiti "ad uso pubblico" (art. 164, comma 1, lett. a), n. 2), del TUIR) e diversi da quelli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta (art. 164, comma 1, lett. b bis), del TUIR).

In base al testo letterale della norma, pertanto, rimane invece il riferimento alla "metà del periodo di ammortamento" (vecchia normativa), o ai "due terzi del periodo di ammortamento" (nuova normativa), per i beni di cui all'art. 164, comma 1, lett. a) e b bis), del TUIR, ossia per:

- gli aeromobili da turismo, le navi e le imbarcazioni da diporto;
- le autovetture di cui all'art. 54, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 285/92;
- gli autocaravan di cui all'art. 54, comma 1, lett. m), del D.Lgs. n. 285/92;
- i motocicli e i ciclomotori,

che siano destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, o adibiti "ad uso pubblico", ovvero dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

(c) Deducibilità dei canoni per le imprese individuali.

Per le imprese individuali, i canoni di leasing relativi ai beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa e all'uso personale o familiare, sono deducibili nel limite del 50 per cento (cfr. art. 64, comma 2, del TUIR); con riferimento agli immobili utilizzati promiscuamente, è deducibile una somma pari al 50 per cento dei canoni di leasing e ciò solo a condizione che l'imprenditore non disponga di altro immobile (anche se non nello stesso Comune) adibito esclusivamente all'esercizio dell'impresa (cfr. art. 64, comma 2, del TUIR).

(d) Individuazione del periodo di ammortamento.

Per quanto riguarda l'individuazione del periodo di ammortamento di riferimento, si ritiene che la disposizione di cui al comma 7 dell'art. 102 del TUIR debba essere applicata senza tener conto del fatto che nell'esercizio di entrata in funzione dei beni tali coefficienti devono essere ridotti alla metà (ai sensi del comma 2 del medesimo art. 102); nello stesso senso si è espressa anche l'Amministrazione finanziaria al paragrafo "Reddito d'impresa", punto 6) della circolare ministeriale 16 luglio 1998, n. 188/E e al punto 10 della circolare ministeriale 13 marzo 2006, n. 10/E.

Sempre con riferimento all'individuazione del periodo di ammortamento, al punto 10 della citata C.M. n. 10/E, è stato affermato che occorre avere riguardo ai coefficienti di ammortamento previsti per il settore di attività nel quale opera il locatario finanziario (conduttore del leasing), prescindendo dall'effettivo utilizzo del bene o dalla sua eventuale locazione a terzi.

Sempre al punto 10 della C.M. n. 10/E viene altresì precisato che in presenza della cessione del contratto di leasing da parte del locatario finanziario ad altri, continueranno ad applicarsi i coefficienti riferibili al primo locatario, sempre che la modifica negoziale non sia tale da dare luogo ad un nuovo contratto di locazione

finanziaria; in presenza di un nuovo contratto di leasing, invece, si avrà una nuova decorrenza del periodo di ammortamento, che andrà commisurato facendo riferimento ai coefficienti ministeriali applicabili al settore di attività che caratterizza il nuovo locatario finanziario.

(e) Modalità di ripartizione del costo del leasing.

Il costo complessivo del contratto di leasing, determinato quale sommatoria di tutti i canoni pattuiti, compresi eventuali maxicanoni iniziali o canoni anticipati ed escluso il prezzo di riscatto, deve essere imputato al conto economico secondo il principio di competenza e, pertanto, deve essere ripartito tra i vari esercizi sulla base della durata del contratto di leasing (in tal senso, si veda l'esempio numerico n. 5 del punto 7.6 della circolare ministeriale 19 gennaio 2007, n. 1/E); in presenza di un maxicanone iniziale, lo stesso deve essere imputato *pro quota* in ogni esercizio, in proporzione alla durata complessiva del contratto, riscontando la parte di competenza di esercizi successivi (in questo senso, cfr. Cassazione, Sez. Tributaria, sent. n. 8139 del 5 giugno 2002).

Dal punto di vista pratico, il conteggio deve essere effettuato dividendo il costo complessivo del contratto di leasing per il numero di giorni di durata del contratto e moltiplicando il costo giornaliero così determinato per il numero di giorni di durata del contratto nell'ambito di ciascun esercizio.

Il costo complessivo di cui sopra deve essere assunto nell'ammontare originariamente previsto nel contratto di leasing, anche nel caso in cui i canoni siano indicizzati; questo in quanto, in tale circostanza, la parte del canone superiore o inferiore a quella originariamente prevista non può che essere di competenza dell'esercizio al quale si riferisce il canone (rappresentando una maggiorazione o una riduzione del costo del denaro, ossia della quota di interesse di cui si compone ciascun canone).

(f) Imprese IAS.

La normativa è cambiata nel tempo anche per le società che, applicando volontariamente od obbligatoriamente gli IAS, rilevano le operazioni di leasing con il metodo finanziario.

Prima della sostituzione ad opera dell'art. 1, comma 33, della L. n. 244/2007, il comma 7 dell'art. 102 del TUIR prevedeva che le disposizioni dallo stesso recate in tema di deducibilità dei canoni di leasing si applicano "indipendentemente dai criteri di contabilizzazione" adottati, ossia anche nel caso di adozione del predetto metodo finanziario.

In tale ultimo caso, gli ammortamenti e gli interessi passivi imputati al conto economico rilevando le operazioni di leasing con il metodo finanziario erano indeducibili, dando luogo ad una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi, mentre i canoni di leasing che sarebbero stati di competenza dell'esercizio se le stesse operazioni fossero state rilevate con il metodo patrimoniale, divenivano deducibili mediante una corrispondente variazione in diminuzione del reddito complessivo.

Si evidenzia che tale norma, ancorché fosse "di favore" per le società che rilevavano le operazioni di leasing con il metodo finanziario (in quanto permetteva loro di dedurre i costi derivanti dall'operazione passiva di leasing in un arco temporale più ristretto), era inderogabile.

La previsione normativa in esame trovava poi la sua naturale integrazione nel disposto dell'art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR, in base al quale 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 e quelli dei fondi.

Il nuovo art. 102, comma 7, del TUIR, esplicitamente stabilisce che le disposizioni dallo stesso recate si applicano esclusivamente per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria (ossia per le imprese che applicano il metodo patrimoniale).

La modifica normativa deve essere poi coordinata con il disposto dell'art. 83, comma 1, del TUIR, così come modificato dall'art. 1, comma 58, lett. a), della L. n. 244/2007, il quale prevede che per i soggetti che adottano gli IAS valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti di medesimi principi contabili; pertanto, le imprese che rilevano le operazioni di leasing secondo il metodo finanziario, in conseguenza all'adozione degli IAS, deducono i relativi costi (ammortamenti ed interessi passivi) sulla base di quelli imputati al conto economico.

Peraltro, la Legge Finanziaria per il 2008 non prevede espressamente la decorrenza della modifica normativa da ultimo citata; pertanto, atteso che la stessa legge entra in vigore il 1° gennaio 2008, si deve ritenere, in via interpretativa, che la normativa in argomento si applichi a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 1° gennaio 2008.

(g) Riscatto anticipato, cessione o risoluzione del contratto.

In caso di riscatto anticipato del bene oggetto di contratto di leasing, si ritiene, sia sotto il profilo civilistico che fiscale, che la parte del costo complessivo del contratto già rilevata in contabilità, ma non ancora maturata alla data del riscatto, rappresenti un onere accessorio di diretta imputazione da portare in aumento del costo del bene riscattato (cfr. art. 110, comma 1, lett. b), del TUIR).

In caso, invece, di risoluzione del contratto o di cessione dello stesso, la parte del costo complessivo del contratto di leasing già addebitata in contabilità, ma non ancora maturata alla data di risoluzione o cessione, rappresenta una sopravvenienza passiva, in quanto trattasi della sopravvenuta insussistenza di attività (risconti attivi) iscritte in bilancio in precedenti esercizi (cfr. art. 101, comma 4, del TUIR).

Si rammenta, inoltre, che ai sensi dell'art. 88, comma 5, del TUIR, in caso di cessione del contratto di locazione finanziaria, il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva; la configurabilità di tale sopravvenienza prescinde dal corrispettivo eventualmente pattuito per la cessione del contratto.

Mentre il corrispettivo eventualmente pattuito per la cessione andrà indicato alla voce A)5), "Altri ricavi e proventi" del conto economico (tranne che si configuri come un provento straordinario), il valore normale del bene (per la sola parte che dovesse eccedere il corrispettivo pattuito) darà luogo semplicemente ad una variazione in aumento del reddito complessivo in sede di dichiarazione dei redditi, senza quindi influire sul conto economico.

Si ritiene che in tale fattispecie il valore normale debba essere determinato tenendo conto, in diminuzione, delle quote capitale comprese nei canoni ancora da pagare, nonché del prezzo di riscatto; ciò in quanto le quote capitale e il prezzo di riscatto di cui sopra rappresentano un debito che viene accollato all'acquirente del contratto di leasing e che quindi deve ridurre il valore normale del bene oggetto del contratto medesimo.

Le quote interessi, comprese nei canoni ancora da pagare, non devono invece essere detratte in quanto rappresentano debiti che devono ancora maturare, ossia la remunerazione di un finanziamento di cui beneficerà il cessionario (in tal senso,

cfr. circolare ministeriale 3 maggio 1996, n. 108/E e risoluzione ministeriale 8 agosto 2007, n. 212/E).

(h) Operazioni di “sale” e “lease back”.

Le operazioni di “sale” e “lease back” sono quelle tipicamente poste in essere da imprese che possiedono immobili che, contemporaneamente, hanno bisogno di liquidità; in pratica, l'impresa cede alla società di leasing la proprietà dell'immobile, realizzando solitamente una plusvalenza e la società di leasing concede lo stesso immobile all'impresa cedente con un contratto di locazione finanziaria.

Nel capitolo 2 del Principio contabile n. 1 dell'OIC, viene precisato che l'operazione di vendita (*sale*) e quella concomitante di leasing finanziario (*lease back*) per il riacquisto del bene originariamente di proprietà, normalmente costituisce, da un punto di vista sostanziale, un'operazione di finanziamento.

La legittimità di tali operazioni è stata riconosciuta dalla Corte di Cassazione con la sentenza della Sez. I, n. 4612 del 7 maggio 1998, ove si afferma che la vendita del bene alla società di leasing non appare finalizzata alla costituzione di una garanzia, ma è diretta a realizzare un disegno economico che rappresenta un momento dell'usuale attività dell'imprenditore; non è quindi una vendita a scopo di garanzia, ma una vendita a scopo di leasing.

Con la richiamata sentenza, la Suprema Corte ha rigettato la precedente tesi dell'Amministrazione finanziaria della riqualificazione giuridica dell'operazione di che trattasi, come operazione di mutuo con garanzia atipica, nulla per violazione del patto commissorio di cui all'art. 2744 c.c..

Dal punto di vista contabile, l'art. 2425 bis, comma 4, c.c., come introdotto dall'art. 16 del D.Lgs. 28 dicembre 2004, n. 310, dispone che le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore, sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione.

Sotto l'aspetto fiscale, la plusvalenza che si genera dalla cessione del bene, segue il disposto dell'art. 86, comma 4, del TUIR, in base al quale le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate (salvo il caso in cui tali plusvalenze siano assoggettabili a tassazione rateizzata); si ritiene, pertanto, che la riconciliazione tra la normativa civilistica e quella fiscale debba avvenire in sede di redazione della dichiarazione dei redditi, apportando le dovute variazioni in aumento e in diminuzione del reddito complessivo.

(3) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo

Si evidenzia che il ricorso all'istituto giuridico in argomento rappresenta una forma di finanziamento privilegiata e, pertanto, frequentemente adottata da parte delle imprese (ma anche dei professionisti); in sede di controllo in capo al soggetto locatario, le connesse operazioni economiche e finanziarie, possono essere opportunamente approfondite sotto i seguenti aspetti:

- dovranno essere preliminarmente esaminati i contratti di riferimento, onde individuare gli specifici beni acquisiti in *leasing* (la cui reale disponibilità da parte dell'azienda andrà appurata, possibilmente, già in sede di accesso), i periodi di validità del contratto, i canoni, le varie clausole e, di conseguenza, il regime fiscale applicabile;
- andrà verificata, quindi, la regolare contabilizzazione da parte del locatario (considerando l'obbligo di adozione del metodo patrimoniale per le imprese *non- IAS* e l'adozione del metodo finanziario per le imprese *IAS*);
- per ogni contratto sarà quindi riscontrato il rispetto dei criteri di deducibilità dei canoni periodici (in tale ambito dovrà essere verificata anche la ripartizione per

competenza, su tutta la durata del contratto, dell'eventuale maxi-canone), in funzione della tipologia di beni acquisiti in locazione finanziaria e dei relativi periodi di ammortamento, previsti dalla tabella ministeriale vigente per lo specifico settore economico;

- con particolare attenzione andranno esaminati i contratti relativi ai mezzi di trasporto, attese le più stringenti regole di deduzione, rispetto agli altri beni strumentali;
- analoga attenzione dovrà essere riservata ai contratti aventi ad oggetto beni immobili i quali, per l'entità dei valori interessati, maggiormente si prestano a comportamenti elusivi (specie nelle operazioni infragruppo); in tale ambito andranno analizzate le eventuali cessioni dei medesimi contratti, dalle quali scaturiscono rilevanti plusvalenze, generalmente non evidenziate in contabilità, ma che devono essere riprese a tassazione in sede di dichiarazione dei redditi (mediante specifiche variazioni in aumento);
- dovranno essere approfondite, infine, le eventuali vicende "modificative" dell'originario impianto contrattuale ossia, oltre alla cessione del contratto, il riscatto anticipato e la risoluzione, nonché le operazioni di "sale" e "lease back", per le quali dovranno essere correttamente determinate le relative plusvalenze da cessione.

e. Le operazioni straordinarie.

(1) Introduzione.

Le operazioni straordinarie, cioè quelle di organizzazione o di riorganizzazione imprenditoriale o societaria, sono disciplinate ai fini del loro trattamento fiscale dagli artt. da 170 a 184 del TUIR; esse hanno carattere volontario quando sono decise dall'imprenditore o dagli amministratori della società, mentre hanno carattere obbligatorio quando sono imposte dalla legge (per fallimento, liquidazione coatta, ecc.).

Le operazioni straordinarie volontarie si distinguono, a seconda del soggetto che le pone in essere, in quelle realizzate dalle imprese (cessione di azienda, conferimento di azienda, successione d'azienda, donazione d'azienda, affitto d'azienda, usufrutto d'azienda, liquidazione ordinaria, trasferimento della sede o della residenza all'estero) ed in quelle caratteristiche delle società (trasformazione, fusione, scissione, conferimento, scambio di partecipazioni); per queste ultime è prevista un'apposita disciplina nel caso in cui abbiano carattere transfrontaliero comunitario (cfr. artt. da 178 a 181 del TUIR).

A fattor comune, va evidenziato che il vantaggio fiscale eventualmente ottenuto con operazioni straordinarie, poste in essere con fini elusivi, può essere disconosciuto ai sensi dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73.

Verranno trattate, di seguito, alcune delle operazioni straordinarie che con maggiore frequenza vengono riscontrate in sede ispettiva, rimandando comunque, per una disamina analitica e dettagliata degli aspetti fiscali delle singole fattispecie, al Titolo I, Capi III, IV e V del TUIR.

Relativamente alle "imprese IAS", il decreto che attua la rilevanza fiscale dei principi contabili internazionali – all'atto della redazione dell'Istruzione, predisposto in "bozza" non approvata – richiamato al paragrafo 1. b. del presente documento, contiene alcune specifiche indicazioni anche per dette delle operazioni straordinarie.

(2) Cessione d'azienda.

(a) Aspetti generali.

La cessione di azienda, generalmente finalizzata alla continuazione dell'impresa da parte di un altro soggetto, si realizza quando oggetto della cessione è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa; la nozione

d'azienda si ricava, in tal senso, dalle disposizioni del codice civile (art. 2555), essendone sprovvista la normativa fiscale.

In concreto, per stabilire se oggetto della cessione sia, o meno, una azienda, dovrà essere considerato se l'insieme dei beni ceduti è idoneo allo svolgimento di una attività imprenditoriale.

In altri termini, è importante definire se ad essere ceduta è l'intera organizzazione destinata alla produzione e allo scambio di beni e servizi, ovvero se si tratta della cessione di beni immobili e mobili che, pur singolarmente dotati di capacità produttiva, non consentono lo svolgimento di un'attività imprenditoriale; la distinzione è, infatti, determinante soprattutto ai fini della tassazione, rispettivamente, con imposta di registro e con IVA.

In quest'ottica, secondo la Cassazione (cfr. sent. n. 13580 dell'11 giugno 2007), la separazione in due singoli atti – compravendita dell'immobile e successiva cessione dei beni mobili e dell'avviamento – non è sufficiente a mutare la sostanza dell'operazione, che va valutata unitariamente come cessione d'azienda, anche se né il cedente, né l'acquirente svolgono materialmente l'attività oggetto di cessione.

La disciplina prevista per la cessione d'azienda si estende anche alla cessione di un solo ramo d'azienda; trattasi, in tal caso, del trasferimento di uno specifico settore dell'intera azienda, composto da un insieme di beni tra loro coordinati e utilizzabili per realizzare un determinato ciclo produttivo.

Secondo la Cassazione (cfr. sent. n. 20012 del 17 ottobre 2005), è necessario che sia ceduto un complesso di beni che oggettivamente si presenti quale entità dotata di una propria autonomia organizzativa ed economica, finalizzata allo svolgimento di un'attività volta alla produzione di beni e servizi.

(b) Il regime fiscale diretto delle cessioni d'azienda.

Ai fini delle imposte sui redditi, il risultato della cessione si calcola come differenza fra il corrispettivo pattuito, al netto degli oneri accessori diretti (spese notarili, perizie tecniche ed estimative, provvigioni dovute ad intermediari ecc.) ed il valore netto dei beni componenti l'azienda; se tale differenza è positiva si ha una plusvalenza, se è negativa si ha una minusvalenza.

Il corrispettivo della cessione è quello riportato sul contratto e va riferito all'azienda nel suo complesso e non ai singoli beni che la compongono; pertanto, l'eventuale plusvalenza (o minusvalenza) realizzata comprende, oltre all'avviamento, anche il valore dei beni (ad esempio, le merci giacenti in magazzino) che, se ceduti autonomamente, avrebbero dato luogo a ricavi e non a plusvalenze (cfr. risoluzione ministeriale 8 febbraio 1979, n. 9/199).

Il valore netto dell'azienda è dato dal patrimonio netto, ossia dalla differenza tra le attività e le passività, prendendo i valori fiscalmente riconosciuti; ad esempio, per i beni strumentali tale è il costo storico al netto degli ammortamenti fiscalmente ammessi.

Se il valore contabile dei beni aziendali è diverso da quello fiscale, e quindi il patrimonio netto contabile è diverso da quello fiscale, si potranno avere una plusvalenza (o minusvalenza) contabile e una plusvalenza (o minusvalenza) fiscale: solo queste ultime sono rilevanti ai fini delle imposte.

Ancorché ai fini delle imposte sui redditi vigano regole diverse per la determinazione del risultato "fiscale" della cessione rispetto a quelle utilizzabili in materia di imposta di registro (cfr. artt. 2, 3 e 5 del D.P.R. n. 131/86), la Cassazione ha precisato in più occasioni (cfr., per tutte, sent. n. 12899 del 1° giugno 2007), che il valore definitivamente assegnato ai fini dell'imposta di registro all'avviamento è vincolante per l'Amministrazione finanziaria nell'accertamento ai fini delle imposte sui redditi, avente ad oggetto plusvalenze realizzate nell'ambito dello stesso trasferimento;

nella richiamata sentenza la Suprema Corte ha, peraltro, sottolineato come sia onere del contribuente dimostrare la mancata realizzazione di plusvalenze, specificando che tale dimostrazione può essere fornita anche facendo ricorso a dati contabili o ad elementi indiziari che possano contrastare le presunzioni dell'ufficio.

Ai sensi dell'art. 86, comma 2, del TUIR, la cessione di azienda a titolo oneroso genera normalmente una plusvalenza tassabile, che rientra nella categoria dei redditi d'impresa, eccetto alcuni casi particolari; la plusvalenza in oggetto è tassabile ai soli fini IRPEF e IRES, essendo esclusa, di contro, dalla base imponibile ai fini IRAP (cfr. circolare ministeriale 4 giugno 1998, n. 141/E).

Se il corrispettivo della cessione è costituito esclusivamente da beni ammortizzabili, anche costituenti un complesso aziendale o un ramo d'azienda (permuta), si considera plusvalenza soltanto il conguaglio in denaro eventualmente pattuito, a condizione che i beni ricevuti vengano iscritti nel bilancio allo stesso valore al quale erano iscritti i beni ceduti (cfr. art. 86, comma 2, terzo periodo, del TUIR).

Qualora l'operazione di cessione determini una minusvalenza, questa costituisce componente negativo, deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa complessivo, purché sia realizzata (ai sensi del disposto di cui all'art. 101, comma 1 del TUIR); se il cedente è un imprenditore individuale che cede l'unica azienda posseduta, la minusvalenza costituisce una perdita d'impresa che può essere dedotta in sede di dichiarazione dei redditi con le modalità di cui all'art. 8, comma 3, del TUIR (compensazione ammessa solo con redditi d'impresa o di partecipazione posseduti dal contribuente, con possibilità di riporto dell'eccedenza nei successivi periodi d'imposta, ma non oltre il quinto).

Quanto ai profili di tassazione della plusvalenza, va precisato che questa si considera conseguita alla data di stipulazione dell'atto o, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà; le modalità di tassazione possono variare in funzione della natura del soggetto cedente e della data dalla quale l'azienda è posseduta, come sintetizzato nel seguente prospetto:

Periodo di possesso dell'azienda	Imprenditore individuale		Società
	Unica azienda	Una tra le più aziende	
Più di 5 anni	2 possibilità: regime normale, o tassazione separata	3 possibilità: regime normale, normale-differito, tassazione separata	2 possibilità: regime normale, normale-differito
Meno di 5 anni e almeno 3 anni	Regime normale	2 possibilità: regime normale, normale-differito	2 possibilità: regime normale, normale-differito
Meno di 3 anni	Regime normale	Regime normale	Regime normale

Più in particolare:

- nel regime normale (art. 86 del TUIR) la plusvalenza concorre, per intero, alla formazione del reddito complessivo d'impresa nell'esercizio in cui è realizzata, come nel caso delle plusvalenze relative alla cessione di un singolo bene strumentale (tale regime si rende conveniente in presenza di perdite d'impresa pregresse che possono essere ammortizzate per compensare la plusvalenza);
- il regime normale-differito (art. 86, comma 4, del TUIR) si differenzia dal precedente per il fatto che, su opzione del cedente, la plusvalenza viene frazionata in quote costanti nell'esercizio in cui è stata realizzata e (al massimo) nei quattro successivi; la scelta di frazionare la plusvalenza va esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui la stessa è stata realizzata (se il soggetto cedente cessa l'attività durante il periodo in cui è in

corso la tassazione frazionata della plusvalenza, tutte le quote restanti vanno tassate nell'esercizio di cessazione dell'attività);

- il regime di tassazione separata (artt. 58, comma 1 e 17, comma 1, lett. g), del TUIR) è una modalità concessa solo all'imprenditore individuale; su sua opzione, la plusvalenza non concorre alla formazione del reddito complessivo di periodo e viene tassata separatamente, secondo le regole proprie di tale regime, rendendosi comunque dovuto un acconto pari al 20% della plusvalenza, nell'esercizio in cui la stessa è realizzata (cfr. art. 1, comma 3, del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, convertito dalla Legge 28 febbraio 1997, n. 30).

L'opzione va espressa nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in cui la plusvalenza sarebbe imputata come componente di reddito.

(c) Riflessi fiscali in capo all'acquirente.

L'acquirente dell'azienda iscrive in bilancio le attività e passività che compongono la stessa, nonché l'eventuale avviamento.

A tal fine si deve considerare il corrispettivo contrattuale di cessione; l'avviamento è dato dalla differenza del prezzo pagato rispetto al valore complessivo di mercato dei beni aziendali.

Pertanto, qualora il corrispettivo di vendita è fissato in modo globale, anziché per singolo componente dell'azienda, si ritiene che sia l'acquirente a poter decidere di ripartire il corrispettivo tra i vari beni.

Una volta effettuata l'iscrizione, il regime fiscale applicabile è quello proprio delle singole categorie di beni appartenenti all'impresa (beni strumentali, beni merce, crediti, ecc.); si applicano le regole relative all'acquisto dei beni usati e al ragguglio ad anno per quanto concerne l'ammortamento dei beni strumentali e la deduzione delle spese di manutenzione e riparazione relative agli stessi.

L'art. 14 del D.Lgs. n. 472/97 prevede la responsabilità solidale del cessionario, salva la preventiva escussione del cedente, per il pagamento delle imposte relative all'anno in cui è effettuata la cessione e ai due precedenti; la responsabilità si estende alle sanzioni riferibili alle violazioni commesse dal cedente nel medesimo arco temporale, nonché alle violazioni commesse in epoca anteriore, purché già irrogate e contestate nello stesso periodo.

La responsabilità in parola è comunque limitata al valore dell'azienda (o del ramo aziendale) trasferita, che è quello accertato dal competente ufficio o, in mancanza, quello dichiarato dalle parti.

Va precisato, peraltro, che la responsabilità del cessionario non è limitata al valore dell'azienda, se la cessione è stata effettuata, anche tramite il trasferimento frazionato dei singoli beni, in frode dei crediti tributari; tale frode è presunta, salvo prova contraria, quando la cessione avviene entro sei mesi dalla constatazione di una sanzione penalmente rilevante.

Inoltre, per configurarsi responsabilità del cessionario, non è indispensabile che il trasferimento dell'azienda risulti da apposito atto, essendo sufficiente (salvo prova contraria) che si renda applicabile l'imposta di registro per presunzione di cessione desunta dalla continuazione della stessa attività commerciale nel medesimo locale o in parte di esso, da cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio, ovvero da altre presunzioni gravi, precise e concordanti.

(3) Conferimento d'azienda.

(a) Aspetti generali.

Il conferimento d'azienda, o di ramo aziendale, rientra tra le operazioni straordinarie di riorganizzazione aziendale; nella prassi viene indicata con diversi sinonimi (quali,

apporto, scorporo, concentrazione), in quanto mai presa direttamente in considerazione dal nostro diritto, che considera solo il conferimento di singoli beni.

Sinteticamente, il conferimento d'azienda tipico si ha quando un'impresa apporta, ad un ente giuridicamente diverso, un'azienda o un ramo d'azienda dotato di autonoma capacità di reddito; in tal caso, la conferente riceverà, quale contropartita, titoli rappresentativi del capitale della conferitaria.

Il codice civile suddivide l'operazione di conferimento in tre fasi:

- adempimenti pre-conferimento: sono sostanzialmente costituiti dalla delibera del consiglio di amministrazione della società conferente, in cui gli amministratori forniscono informazioni in merito all'opportunità di eseguire l'operazione; la società conferitaria, se già costituita, non deve compiere particolari operazioni, essendo sufficiente una delibera del consiglio di amministrazione che illustra i preliminari dell'operazione, i contatti avuti con la controparte e il necessario aumento del capitale;
- redazione della perizia ex art. 2343 c.c.: dopo la riforma del diritto societario, è stabilito che "chi conferisce beni in natura o crediti deve presentare la relazione giurata di un esperto designato dal tribunale nel cui circondario ha sede la società, contenente la descrizione dei beni o dei crediti conferiti, l'attestazione che il loro valore è almeno pari a quello ad essi attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale soprapprezzo e i criteri di valutazione seguiti..."; peraltro, nel caso di una S.r.l. l'esperto potrà essere liberamente nominato dal consiglio di amministrazione della società conferente;
- atto di conferimento: trattasi del momento costitutivo del conferimento, da formalizzare con atto notarile che deve contenere alcuni elementi essenziali tra cui le generalità identificative dei comparenti davanti al notaio e delle società intervenute nell'operazione, il riferimento alla perizia ex art. 2343 c.c. che va allegata all'atto, l'individuazione dei beni oggetto di conferimento, la data di efficacia del conferimento (che può essere postdatata, ma mai anticipata), il valore netto di conferimento ed il numero ed il valore nominale delle azioni di conseguenza emesse.

Il conferimento può essere considerato come una cessione in natura dove il conferitario iscrive nelle sue scritture contabili i valori dei beni che compongono l'azienda e il conferente il valore della partecipazione ottenuta come controprestazione al conferimento; per la determinazione del risultato del conferimento occorre stabilire il valore di realizzo, tenendo presente che l'azienda ha generalmente un valore diverso da quello contabile, per effetto di plusvalori latenti sui cespiti, del valore dell'avviamento o per perdite, e che ciò può comportare la determinazione di un valore di realizzo superiore (o inferiore) rispetto al valore netto contabile.

Per le operazioni effettuate fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, il risultato del conferimento poteva dar luogo ad una plusvalenza o una minusvalenza; a decorrere dal periodo d'imposta successivo, l'operazione di conferimento è fiscalmente neutrale, salva la possibilità per il conferitario di ottenere il riconoscimento dei maggiori valori presenti in bilancio, con il pagamento di un'imposta sostitutiva.

(b) Il regime fiscale dei conferimenti "ante" Legge Finanziaria 2008.

Il regime fiscale dei conferimenti d'azienda ha subito una sostanziale rivisitazione, per effetto dell'art. 1, commi 46 e 47, della L. n. 244/2007, applicabile alle operazioni straordinarie effettuate a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

Per i periodi d'imposta precedenti, la normativa fiscale di riferimento in materia di conferimenti d'azienda (unitamente a quella relativa alle partecipazioni di controllo) è contenuta negli artt. 175 e 176 del TUIR, che prevedono la determinazione del risultato del conferimento secondo una delle modalità di seguito descritte:

- determinazione sulla base dei dati iscritti nella contabilità sia del conferente che del conferitario (cfr. "vecchio" art. 175 del TUIR).

In tal caso si realizzano plusvalenze tassabili solo se vengono iscritti valori più elevati rispetto agli ultimi fiscalmente riconosciuti; infatti, il valore di realizzo dell'azienda conferita è fissato nel maggiore tra il valore attribuito, nelle scritture contabili del conferente, alla partecipazione ricevuta in cambio dell'azienda conferita, e il valore attribuito, nelle scritture contabili del conferitario, all'azienda ricevuta (che corrisponde all'aumento del patrimonio netto);

- se il conferimento è effettuato tra soggetti residenti e la conferitaria è una società di capitali o un ente commerciale, ai sensi del disposto di cui al "vecchio" art. 176 del TUIR, l'operazione è neutrale, indipendentemente dal valore iscritto in contabilità e i valori fiscalmente riconosciuti in capo alla società conferitaria sono gli ultimi riconosciuti per il conferente, con possibilità di optare, nell'atto di conferimento, per l'applicazione della modalità di cui al precedente alinea; va precisato che, ai sensi del comma 1, ultimo periodo della disposizione in esame, l'eventuale differenza tra il valore civilistico e quello fiscale deve risultare da apposito prospetto di riconciliazione, da allegare alla dichiarazione dei redditi.

Per quanto stabilito dal citato art. 175, pertanto, se la società conferitaria recepisce nella propria contabilità i valori "correnti" dei beni mentre la conferente iscrive una partecipazione nella conferitaria pari al valore netto del complesso apportato, in capo alla conferente emergerà una plusvalenza; tuttavia, ai fini fiscali, in deroga a quanto previsto dall'art. 9 del TUIR, la plusvalenza imponibile, è data dalla differenza tra il valore di realizzo e l'ultimo costo fiscalmente riconosciuto dell'azienda.

Peraltro, essendo sempre la plusvalenza tassabile in capo al soggetto conferente, è necessario che il conferitario comunichi al conferente i valori che andrà a riportare nella propria contabilità; altro aspetto da tenere presente è che nel caso in cui il conferente rilevi la partecipazione per un valore superiore a quello attribuito all'apporto dal soggetto conferitario, a quest'ultimo non verrà riconosciuto tale maggior valore (cfr., in merito, circolare ministeriale 19 dicembre 1997, n. 320/E).

La plusvalenza emergente dall'operazione ex art. 175 in esame, viene tassata secondo le regole ordinarie, in base al periodo di possesso dell'azienda, come indicato nella tabella sotto riportata (per una compiuta cognizione delle varie tipologie di tassazione, si rimanda al precedente punto (2), in tema di cessione d'azienda); nel caso sia, invece, applicato il regime di neutralità, la tassazione della plusvalenza è rinviata al momento successivo in cui vengono ceduti l'azienda o le partecipazioni ricevute in cambio.

SOGGETTI		PERIODO DI POSSESSO AZIENDA	
Conferente	Conferitario	Almeno 3 anni	Meno di 3 anni
- soggetto IRES - società di persone - impresa ind.le	Società di persone ed enti non commerciali	- regime normale - regime normale-differito	Regime normale obbligatorio
- soggetto IRES - società di persone - impresa ind.le	Società di capitali ed enti commerciali	Nessuna tassazione (se si applica il regime di doppia sospensione) o, su opzione: - regime normale - regime normale-differito	Nessuna tassazione (se si applica il regime di doppia sospensione) o, su opzione, regime normale

Imprenditore ind.le che conferisce l'unica azienda	Società di persone ed enti non commerciali	Regime normale	Regime normale
Imprenditore ind.le che conferisce l'unica azienda	Società di capitali ed enti commerciali	Nessuna tassazione (se si applica il regime di doppia sospensione) o, su opzione, regime normale	Nessuna tassazione (se si applica il regime di doppia sospensione) o, su opzione, regime normale

Va precisato che l'imprenditore individuale che conferisce l'unica azienda, posseduta da più di cinque anni, può optare per la tassazione separata della plusvalenza (cfr. art. 17 comma 1, lett. g), del TUIR).

Nella tassazione della plusvalenza, peraltro, non vengono comunque meno i casi di esenzione previsti dall'art. 87 del TUIR (disciplina *PEX*).

In relazione al conferimento ai sensi del "vecchio" art. 176 del TUIR, va peraltro menzionato il disposto del comma 3 della medesima disposizione, in base al quale il conferimento in sospensione e la successiva cessione della partecipazione ricevuta quale corrispettivo, per usufruire dell'esenzione di cui all'art. 87 o di quella di cui agli artt. 58 e 67, comma 1, lett. c), del TUIR, non costituisce operazione elusiva ai sensi dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73.

Va, infine, evidenziato che l'azienda può chiedere l'applicazione dell'imposta sostitutiva prevista dall'attuale art. 176 del TUIR per ottenere il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori di bilancio iscritti in occasione di operazioni effettuate entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, nei limiti dei disallineamenti ancora esistenti alla chiusura di detto periodo o del periodo successivo (cfr. art. 1, comma 47, della L. n. 244/2007).

(c) I conferimenti agevolati per il biennio 2007–2008.

Sempre con riferimento al conferimento in continuità di valori contabili, va menzionato il disposto di cui all'art. 1, comma 243, della L. n. 296/2006, in base al quale, nel caso di operazioni di conferimento di azienda effettuate ai sensi del "vecchio" art. 176 del TUIR negli anni 2007 e 2008, si considerano riconosciuti, ai fini fiscali, i maggiori valori iscritti dal soggetto conferitario a titolo di avviamento o beni strumentali materiali e immateriali, per un ammontare complessivo non eccedente l'importo di 5 milioni di euro (come precisato nella risoluzione ministeriale 20 dicembre 2007, n. 388/E, l'esplicito riferimento ai maggiori valori iscritti per beni strumentali comporta che siano esclusi dall'agevolazione i maggiori valori imputati a terreni, ancorché edificabili).

La norma si applica qualora sussistano i seguenti requisiti:

- il conferitario deve essere una S.p.a., S.a.p.a., S.r.l., società cooperativa o società di mutua assicurazione residente;
- conferitario e conferente devono essere operativi da almeno due anni (pertanto risultano escluse sia le imprese costituite da meno di due anni, sia quelle che nel precedente biennio non hanno esercitato un'effettiva attività d'impresa);
- le imprese che partecipano al conferimento non devono far parte dello stesso gruppo societario, né devono essere legate tra loro da un rapporto di partecipazione ovvero controllate anche indirettamente dallo stesso soggetto ai sensi dell'art. 2359 c.c.

Il riconoscimento dei maggiori valori è subordinato alla presentazione di un'istanza preventiva da effettuarsi in base alle disposizioni dell'interpello ordinario, al fine di dimostrare la sussistenza dei predetti requisiti.

L'agevolazione decade se nei primi quattro periodi d'imposta dall'effettuazione dell'operazione il conferitario pone in essere altre operazioni straordinarie, ovvero cede i beni per i quali sono stati iscritti i maggiori valori; è possibile, peraltro, evitare la decadenza del beneficio, attivando la procedura dell'interpello disapplicativo della disciplina antielusiva.

I maggiori valori iscritti nel bilancio della conferitaria non hanno, peraltro, alcun effetto sulla posizione fiscale della conferente, la quale è obbligata ad assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita, ai sensi dell'art. 176, comma 1, del TUIR.

(d) L'attuale regime fiscale dei conferimenti d'azienda.

Come sopra accennato, l'art. 1, commi 46 e 47, della Legge Finanziaria per il 2008, ha modificato radicalmente il regime dei conferimenti d'azienda; in sostanza, per le operazioni effettuate a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, il conferimento è neutrale, con i seguenti effetti in capo alle imprese interessate:

- per la conferitaria, i valori fiscalmente riconosciuti dei beni dell'azienda ricevuta sono quelli fiscalmente riconosciuti in capo al conferente, salvo opzione per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva;
- per il conferente, indipendentemente dalle scelte della conferitaria, non emergono plusvalenze (o minusvalenze) tassabili al momento dell'effettuazione del conferimento, ma nel momento successivo in cui si proceda alla cessione delle partecipazioni ricevute.

Il regime di neutralità in esame, sancito dal "nuovo" art. 176 del TUIR, consiste nel recepimento dei valori di mercato dell'azienda risultanti dalla perizia prescritta dall'art. 2343 c.c., mantenendo la piena neutralità fiscale dell'operazione di conferimento (cd. "doppia sospensione"); ciò significa che non emergono plusvalenze tassabili per il conferente, ancorché il conferitario non recepisca gli stessi valori risultanti dalla contabilità del conferente, ma iscriva in bilancio quelli risultanti dalla perizia.

A tal fine, è necessario che si realizzi la continuità dei valori fiscali, ossia:

- la società conferente assuma come valore fiscale della partecipazione ricevuta l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita; pertanto la partecipazione può essere iscritta al suo valore effettivo in contabilità, ma se tale partecipazione viene successivamente ceduta il valore di carico riconosciuto per determinare il risultato della cessione è pari al costo fiscale dell'azienda conferita;
- la società conferitaria subentra nella posizione del conferente in ordine agli elementi attivi e passivi dell'azienda; pertanto, dal punto di vista fiscale, i beni sono assunti allo stesso valore che avevano presso il conferente.

La differenza tra tale valore e quello, eventualmente, diverso, iscritto in bilancio ai fini civilistici (per adeguarsi al valore di perizia), deve essere indicato in apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi (quadro RV del mod. Unico).

In alternativa al regime di neutralità, la società conferitaria può optare per il riconoscimento, anche parziale, dei maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta, applicando su tali maggiori valori un'imposta sostitutiva dell'IRES, dell'IRPEF e dell'IRAP; è pertanto consentito il riconoscimento fiscale del valore dell'avviamento in quanto incluso tra le immobilizzazioni immateriali.

Detta opzione va esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale è stato posto in essere il conferimento o, al più tardi, in quella del periodo d'imposta successivo.

I maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva sono riconosciuti ai fini dell'ammortamento, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione; peraltro, il conferitario può scegliere di optare per il riconoscimento dei maggiori valori anche solo per alcuni elementi dell'attivo e pagare l'imposta sostitutiva solo su questi, lasciando per altri il disallineamento tra valori fiscali e di bilancio.

Ai sensi del comma 2 ter dell'art. 176 in commento, l'imposta sostitutiva si applica con aliquote progressive crescenti, per scaglioni in base all'ammontare dei valori da affrancare; la stessa, ai sensi dell'art. 1, comma 47, della L. n. 244/2007, deve essere versata in tre rate annuali.

Quest'ultimo beneficio fiscale viene, tuttavia, condizionato ad un periodo minimo di possesso post – affrancamento, pari a quattro anni.

Infatti, in caso di realizzo dei suddetti beni entro il quarto periodo di imposta successivo all'opzione, si applica il regime ordinario vigente: pertanto, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati all'imposta sostitutiva, al netto dell'eventuale maggiore ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è dedotta dall'imposta sui redditi.

Va, poi, rilevato che, ai sensi del comma 4 dell'art. 176 in esame, sia nel caso in cui il conferimento venga effettuato in piena neutralità fiscale, sia nel caso in cui il conferitario si avvalga della facoltà di affrancare i maggiori valori dei beni dell'azienda ricevuta, in capo al conferente non emergono plusvalenze al momento di effettuazione del conferimento, ma solo al momento successivo in cui lo stesso procede alla cessione delle partecipazioni ricevute.

La plusvalenza che emerge dalla cessione delle partecipazioni è soggetta a tassazione ordinaria, con possibilità di optare per quella frazionata se sussiste il requisito del possesso almeno triennale; per il computo del periodo di possesso, va precisato che le partecipazioni ricevute si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano i beni dell'azienda conferita e pertanto rilevano anche gli anni di anzianità dell'azienda stessa.

Inoltre, qualora le partecipazioni abbiano maturato i requisiti per la *PEX*, la loro cessione non è considerata operazione elusiva in base all'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73.

Ai sensi dell'art. 176, comma 2 bis, del TUIR, la cessione delle partecipazioni ricevute in cambio del conferimento dell'unica impresa da parte dell'imprenditore individuale, costituisce cessione di partecipazioni qualificate, tassabili in base alle regole ordinarie previste per i redditi diversi; in sostanza, la plusvalenza partecipa alla formazione del reddito complessivo dell'imprenditore, nell'esercizio in cui è incassato il corrispettivo, per un ammontare pari al 40%.

Si rileva, infine, che l'eventuale cessione, da parte della conferitaria, dell'azienda ricevuta in conferimento, è soggetta a tassazione in base alle regole ordinarie, tenendo conto che, ai fini della determinazione del periodo di possesso dell'azienda stessa, si computa anche il periodo di possesso da parte del conferente.

(4) Fusione.

(a) Aspetti civilistici.

La fusione è uno strumento di concentrazione che consente alle imprese di ingrandirsi in tempi relativamente brevi, ovvero di acquistare beni o diritti di cui dispone un'altra società e che non sia possibile acquistare negli stessi tempi o

condizioni; le concrete finalità dell'operazione possono essere di tipo produttivo, commerciale, tecnologico, amministrativo, logistico e/o finanziario.

In generale, la fusione coinvolge solo le società (cfr. art. 2501, comma 1, c.c.), siano esse dello stesso tipo, ovvero di tipo diverso, nel rispetto di precise limitazioni; alcune regole particolari vigono per l'operazione di fusione cui non partecipano società azionarie.

Inoltre, norme speciali si applicano alle fusioni cui partecipano società di dimensioni e ambito territoriale rilevanti, enti creditizi, società assicuratrici, società con nazionalità diversa, Sicav.

Esistono varie tipologie di fusione, come di seguito specificato:

- *fusione propria (o "in senso stretto")*: le società partecipanti perdono la loro soggettività giuridica e si estinguono, dando origine ad una nuova società; le azioni o quote delle società partecipanti vengono annullate e, in sostituzione, vengono assegnate ai soci azioni o quote della nuova società, in misura corrispondente all'originario valore della partecipazione, quale determinato nel rapporto di cambio;
- *fusione per incorporazione*: la società incorporante conserva la propria soggettività giuridica mentre quella incorporata si estingue; le azioni o le quote della incorporata vengono annullate e, in sostituzione, vengono assegnate ai soci azioni o quote della società incorporante, nella misura determinata in base al rapporto di cambio;
- *fusione per incorporazione cd. "inversa"*: la società partecipante è incorporata dalla società partecipata; i soci della partecipante ricevono azioni della partecipata per annullamento del patrimonio della prima;
- *fusione per incorporazione cd. "anomala"*: una società si fonde con un'altra di cui possiede tutte le azioni o quote (per tale tipologia è prevista una disciplina semplificata, rispetto al procedimento ordinario).

Il procedimento di fusione si articola in diverse fasi in successione cronologica; la legge predispone, peraltro, degli strumenti di tutela a favore dei soci, dei creditori e degli obbligazionisti che, in alcuni casi, possono incidere sull'esecuzione dell'operazione, provocandone ad esempio la sospensione.

Nella fase preliminare, gli organi amministrativi di ciascuna delle società partecipanti alla fusione devono predisporre il progetto di fusione (cfr. art. 2501 ter c.c.), che deve esporre tutti gli elementi dell'operazione, tra cui, in particolare, il rapporto di cambio (detto anche "conambio"); devono poi dare la necessaria pubblicità al progetto mediante iscrizione nel registro delle imprese.

Il *conambio* è l'espressione matematica con cui la partecipazione in una società partecipante alla fusione viene tradotta in una partecipazione nella società derivante dalla fusione ed indica, in sostanza, il numero delle nuove azioni o quote (della società incorporante o risultante dalla fusione) da assegnare ai soci delle società incorporate o fuse tale da consentire loro di godere, nella società risultante dalla fusione, di una posizione equivalente, in termini di valore effettivo, a quella che avevano prima della fusione; peraltro, oltre al conambio di azioni o quote, può essere attribuito ai singoli soci un conguaglio in denaro.

Ai sensi dell'art. 2501 quater c.c., l'organo amministrativo di ciascuna delle società partecipanti alla fusione deve redigere una situazione patrimoniale della propria società (cd. bilancio straordinario di fusione), che va redatta con l'osservanza delle norme sul bilancio di esercizio.

Ai sensi del successivo art. 2501 quinquies c.c., l'organo amministrativo di ciascuna delle società partecipanti deve redigere e sottoscrivere una relazione che illustri e

giustifichi, sotto il profilo giuridico ed economico, il progetto di fusione, i criteri adottati per la valutazione dei patrimoni di ciascuna società, le modalità di determinazione del rapporto di cambio, la motivazione dei metodi impiegati e le eventuali difficoltà di valutazione.

L'art. 2501 sexies c.c. prescrive inoltre, per ciascuna società partecipante, l'obbligo di far preparare da uno o più esperti indipendenti una relazione avente ad oggetto un giudizio sulla congruità dei rapporti di cambio predisposti.

Ai sensi dell'art. 2502 c.c., la fusione deve essere decisa da ciascuna delle società partecipanti, mediante l'approvazione del relativo progetto (per tale deliberazione, la norma prevede espressamente le maggioranze necessarie, in relazione alle tipologie di società coinvolte).

L'ultimo adempimento previsto dalla legge (cfr. art. 2502 bis c.c.) si riferisce al deposito della delibera di fusione presso il registro delle imprese, per la sua iscrizione.

Quanto all'efficacia dell'operazione, ai sensi dell'art. 2504 bis c.c., in generale la fusione ha effetto dalla data dell'ultima iscrizione dell'atto di fusione nel registro delle imprese; è tuttavia prevista, in determinati casi, la postdatazione (nel solo caso di fusione per incorporazione), ovvero la retrodatazione.

(b) Il regime fiscale della fusione ai fini delle imposte sui redditi.

La fusione, disciplinata ai fini delle imposte sui redditi dall'art. 172 del TUIR, è un'operazione fiscalmente neutrale, nel senso che non produce plusvalenze o minusvalenze in relazione ai beni (comprese le rimanenze e l'avviamento) delle società fuse o incorporate, a condizione che tali beni siano trasfusi alla società risultante dalla fusione mantenendo lo stesso valore che già avevano nel bilancio delle società fuse o incorporate (cd. "valore fiscalmente riconosciuto").

Dalla fusione possono, tuttavia, derivare alcune differenze contabili, dette "avanzi" o "disavanzi" di fusione.

L'efficacia della fusione decorre dalla data dell'ultima iscrizione dell'atto di fusione nel registro delle imprese; in caso di fusione per incorporazione, la stessa può avere effetto dall'eventuale data successiva indicata nell'atto di fusione.

È peraltro ammesso dalla legge che gli effetti della fusione retroagiscano, rispetto alla data di iscrizione dell'atto, sino all'inizio del periodo d'imposta alla duplice condizione che la retrodatazione:

- sia espressamente prevista nell'atto di fusione;
- non sia anteriore alla data in cui si è chiuso l'ultimo esercizio di ciascuna delle società fuse o incorporate, o a quella in cui si è chiuso l'ultimo esercizio della società incorporante, se più recente.

La retrodatazione della fusione permette di chiudere l'ultimo periodo d'imposta delle società fuse o incorporate, in data anteriore rispetto all'atto di fusione stesso; di conseguenza, le operazioni economiche della società fusa o incorporata relative alla frazione di esercizio compresa fra la data di inizio dell'esercizio e quella dell'atto di fusione, confluiscono nella società risultante o incorporante; a tal fine, le società partecipanti devono determinare il proprio risultato di periodo, relativo alla predetta frazione e se questo è negativo applicare le stesse limitazioni previste in generale per il riporto delle perdite pregresse delle società partecipanti alla fusione (cfr. precedente sottoparagrafo c.).

Ai sensi del comma 2 dell'art. 172 del TUIR, quando la fusione avviene tra società che non possiedono partecipazioni tra loro, ovvero si tratta di una fusione vera e propria con costituzione di una nuova società, ai soci delle società fuse o incorporate sono assegnate, in sostituzione delle loro vecchie azioni o quote, nuove

azioni o quote della società risultante o incorporante, secondo il rapporto di cambio stabilito nell'atto di fusione (ad esempio, due azioni della società Alfa incorporante, per ogni quattro azioni della società Beta incorporata).

La determinazione del capitale sociale della risultante o l'aumento del capitale della incorporante, in base alle azioni o quote da assegnare ai soci delle società estinte, può dar luogo ad una differenza (cd. da concambio) che può essere positiva (avanzo) o negativa (disavanzo); va precisato, in merito, che per il socio il concambio di azioni non ha rilevanza ai fini impositivi, poiché si tratta di una sostituzione di azioni o quote e non di cessione delle vecchie e acquisto delle nuove.

Se il capitale sociale della risultante o l'aumento dello stesso attuato dalla incorporante è inferiore al valore del patrimonio netto delle società incorporate o fuse, la differenza costituisce avanzo di fusione, mentre se il capitale della risultante o l'aumento dello stesso attuato dalla incorporante è superiore al valore del patrimonio netto delle società incorporate o fuse, la differenza costituisce il disavanzo; tale differenza, di solito, fa sì che i soci abbiano nella nuova società una partecipazione di "valore effettivo" equivalente a quella detenuta in precedenza.

Ai sensi del medesimo comma 2 dell'art. 172 del TUIR, se la società incorporante detiene la totalità del capitale sociale della società incorporata, si procede all'annullamento della partecipazione e all'iscrizione in bilancio, in sostituzione della stessa, delle attività e passività della società incorporata (in tal caso non occorre procedere ad alcun aumento del capitale sociale); la differenza che emerge da tale annullamento costituisce l'avanzo o il disavanzo di fusione.

In particolare, si determina un avanzo se il costo della partecipazione è inferiore al patrimonio netto della società incorporata, mentre si determina, al contrario, un disavanzo se il costo della partecipazione sostenuto dalla incorporante è superiore al patrimonio netto contabile della società incorporata; ciò può significare che i beni dell'attivo hanno un valore superiore ovvero che la partecipante ha pagato la differenza a titolo di avviamento.

Se la società incorporante possiede una partecipazione solo parziale nella società incorporata, dovrà sia annullare la partecipazione, sia aumentare il capitale sociale in corrispondenza delle azioni o quote da assegnare ai soci della società che si estingue, sulla base del rapporto di cambio pattuito.

In tal caso può perciò verificarsi sia un avanzo che un disavanzo, da annullamento della partecipazione e da concambio, che vanno tenuti distinti, in quanto fiscalmente non compensabili tra loro; se si verificano due avanzi, essi si sommano, mentre nel caso di due disavanzi, questi devono essere mantenuti distinti.

In via ordinaria, il disavanzo di fusione, sia da annullamento che da concambio, è una posta fiscalmente neutrale e non ne è ammessa la deduzione (neppure a titolo di perdita); ciò significa che qualora la società incorporante o risultante dalla fusione utilizzi il disavanzo per rivalutare, civilisticamente, al valore di mercato, il patrimonio delle società incorporate o per iscrivere l'avviamento, questi maggiori valori non saranno riconosciuti fiscalmente.

Relativamente a tale ultima regola sono previste le seguenti eccezioni:

- per le fusioni effettuate a partire dall'anno 2008, la società incorporante o risultante dalla fusione può optare per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali (compreso, quindi, l'avviamento) relativi alle società incorporate, tramite pagamento di un'imposta sostitutiva, con le modalità previste dall'art. 176, comma 2 ter, del TUIR, per il regime fiscale dei conferimenti (tale disposizione è espressamente richiamata dal comma 10 bis dell'art. 172 in esame);

- in caso di fusioni vere e proprie tra società che hanno determinati requisiti di indipendenza, operatività e forma giuridica, effettuate nel 2007 o nel 2008, è possibile chiedere l'applicazione dell'agevolazione che consente il riconoscimento fiscale del valore di avviamento e di quello attribuito ai beni strumentali materiali e immateriali per effetto dell'imputazione in bilancio del disavanzo da concambio (cfr. art. 1, commi 242-249, della L. n. 296/2006 e circolare ministeriale 21 marzo 2007, n. 16/E);
- ai sensi dell'art. 1, comma 47, della L. n. 244/2007, è inoltre possibile chiedere l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al citato art. 176, comma 2 ter, del TUIR, per ottenere il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori di bilancio iscritti in occasione di fusioni effettuate entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, nei limiti dei disallineamenti ancora esistenti alla chiusura di detto periodo o del periodo successivo.

Nel caso in cui venga mantenuta la neutralità del disavanzo (fino al 2007, questa era l'unica possibilità), senza opzione per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori, i valori fiscali dei beni confluiti nel patrimonio della società risultante o incorporante sono gli stessi riconosciuti in capo alle società incorporate o fuse, con i seguenti effetti:

- i maggiori valori iscritti rispetto agli ultimi valori contabili del bilancio dell'incorporata non costituiscono plusvalenze tassabili se il disavanzo è utilizzato per rivalutare i beni o per iscrivere l'avviamento al solo fine della redazione del bilancio civilistico;
- gli ammortamenti calcolati sui maggiori valori non sono deducibili e quindi nella dichiarazione dei redditi occorrerà provvedere alle relative variazioni in aumento;
- occorre predisporre, ai fini della dichiarazione, un prospetto di riconciliazione (quadro RV del mod. Unico) fra i valori esposti in bilancio e quelli fiscalmente riconosciuti, in relazione ai singoli beni dell'attivo sui quali sono stati iscritti i maggiori valori derivanti dall'utilizzo del disavanzo.

Anche l'avanzo di fusione costituisce una posta fiscalmente neutrale, iscrivibile nel bilancio della società risultante dalla fusione o incorporante, senza alcun effetto sulla determinazione del reddito imponibile.

L'avanzo di fusione costituisce, di fatto, una riserva del patrimonio netto assimilabile ad un fondo sovrapprezzo per emissione azioni o quote pagato dai nuovi soci; esso non è tassato al momento della sua formazione, ma costituisce materia imponibile in caso di successiva distribuzione ai soci.

Le riserve (e i fondi) risultanti dall'ultimo bilancio delle società incorporate o fuse devono essere ricostituite nel bilancio della società risultante dalla fusione o incorporante; la ricostituzione avviene con regole differenti come segue:

- le riserve già tassate (cosiddette "libere), come ad esempio la riserva legale, quella statutaria e tutte quelle riserve e fondi che hanno già scontato le imposte, sono normalmente annullate a seguito della fusione; nel caso dovessero sopravvivere, conservano nella società incorporante o risultante dalla fusione la loro natura di riserve o fondi liberi, cioè non tassabili;
- le riserve in sospensione d'imposta tassabili in ogni caso, se iscritte nell'ultimo bilancio delle società fuse o incorporate, devono essere ricostituite nel bilancio della società risultante o incorporante; in mancanza, esse concorrono a formare il reddito imponibile dell'incorporante o della società risultante dalla fusione nell'esercizio in cui avviene la fusione stessa.

Per ricostituire le riserve in argomento occorre usare prioritariamente l'eventuale avanzo di fusione e, in seconda battuta, le riserve libere.

In caso di avanzo insufficiente o di incapienza di riserve libere, è possibile vincolare in tutto o in parte il capitale sociale della società risultante o incorporante, senza che lo stesso abbia separata evidenza, essendo sufficiente la menzione nella nota integrativa del predetto vincolo; se tali poste non sono sufficientemente capienti, la differenza delle riserve in sospensione non ricostituite è tassata;

- le riserve in sospensione d'imposta tassabili solo in caso di distribuzione (tra le quali vanno ricompresi i saldi attivi di rivalutazione), devono essere ricostituite solo nei limiti in cui vi sia avanzo o aumento di capitale per ammontare superiore al capitale complessivo delle società fuse o incorporate, al netto delle quote del capitale delle stesse già posseduto dalla società incorporante o da altre.

Esse concorrono a formare il reddito della società risultante o incorporante solo in caso di distribuzione dell'avanzo o di distribuzione del capitale ai soci; infatti, il regime di sospensione d'imposta si trasferisce, in eguale importo, nell'avanzo di fusione o nell'aumento di capitale sociale che eccede il capitale della società incorporata.

Come precisato nella risoluzione ministeriale 11 gennaio 2001, n. 1/E, le riserve che sono state imputate a capitale dalle società fuse o incorporate prima della fusione, si considerano trasferite nel capitale della società incorporante e vengono tassate in caso di riduzione del capitale per esuberanza sempre, però, nei limiti di cui sopra e, quindi, in nessun caso qualora vi sia disavanzo.

Con riferimento alle perdite fiscali pregresse delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, le stesse possono essere portate in diminuzione dal reddito della società incorporante o risultante, nel rispetto delle regole generali sul riporto delle perdite (cfr. precedente sottoparagrafo c.), se risultano soddisfatti i requisiti minimi di vitalità e, in ogni caso, entro un limite massimo che tiene conto della situazione patrimoniale delle società stesse.

Il requisito minimo di vitalità si verifica se dal conto economico delle società che presentano le perdite, relativo all'esercizio precedente a quello in cui è stata deliberata la fusione, risulta un ammontare di ricavi e proventi superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi precedenti a quello suddetto; secondo quanto precisato nella risoluzione ministeriale 24 ottobre 2006, n. 116/E, i requisiti minimi di vitalità economica, pur essendo verificati con riferimento all'esercizio precedente la fusione, devono continuare a permanere fino al momento in cui la fusione viene deliberata.

L'importo massimo delle perdite deducibili, compresa quella della società incorporante, è dato dell'ammontare del patrimonio netto aziendale risultante dall'ultimo bilancio (delle incorporate o fuse) o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale redatta ai fini della fusione (ex art. 2501 quater c.c.).

Nella determinazione del patrimonio netto, sono esclusi i versamenti e i conferimenti fatti nei ventiquattro mesi che precedono la data cui risale la situazione patrimoniale; non vanno, invece, esclusi i contributi erogati dallo Stato e da altri enti pubblici a norma di legge.

Se la società incorporante, infine, è una società di persone, le perdite dell'incorporata fiscalmente ammesse in deduzione possono essere dedotte dai redditi dei singoli soci (per il c.d. "principio della trasparenza"); analoga regola vale per le società di capitali che hanno optato per la tassazione per trasparenza e che abbiano confermato l'opzione anche a seguito della fusione.

(5) Scissione.

(a) Aspetti civilistici.

Con la scissione una società assegna l'intero suo patrimonio a più società, preesistenti o di nuova costituzione e le relative azioni o quote ai suoi soci; la società può anche assegnare solo parte del patrimonio e la beneficiaria può in tal caso essere un'unica società nuova o già esistente (cfr. art. 2506 c.c.).

La scissione si distingue con riguardo alle caratteristiche delle società beneficiarie della stessa e in riferimento alle modalità di assegnazione ai soci della società che si scinde delle azioni o quote della società beneficiaria.

In particolare, nella scissione totale (o "in senso proprio"), le società beneficiarie succedono a titolo universale in tutti i rapporti attivi e passivi già facenti capo alla società scissa, ciascuna per la parte corrispondente alla quota di patrimonio loro trasferita.

Si precisa che è necessario che vi siano due o più società beneficiarie, altrimenti si avrebbe una fusione per incorporazione; ai soci della società scissa sono assegnate azioni o quote delle società beneficiarie, proporzionalmente alla porzione di patrimonio che ciascuna di esse ha ricevuto.

Nella scissione parziale la società scissa prosegue la propria attività, conservando la titolarità di determinati rapporti attivi e passivi, sia pure con un patrimonio ridotto; i suoi soci ricevono azioni o quote della o delle società beneficiarie, proporzionalmente al valore del patrimonio ceduto.

La scissione si realizza attraverso un procedimento legale composto di più fasi successive, che si conclude con la stipulazione e l'iscrizione dell'atto di scissione; l'art. 2506 ter, comma 5, c.c., richiama in generale, per il procedimento di scissione, gran parte delle norme dettate per la fusione.

Quanto all'efficacia dell'operazione, ai sensi dell'art. 2506 quater c.c., in generale la scissione ha effetto dalla data dell'ultima iscrizione dell'atto di scissione nel registro delle imprese; è tuttavia ammessa la postdatazione (nel solo caso di scissione per incorporazione), ovvero la retrodatazione.

(b) Il regime fiscale della scissione ai fini delle imposte sui redditi.

Ai sensi dell'art. 173, comma 1, del TUIR, la scissione totale o parziale di una società in altre preesistenti o di nuova costituzione non dà luogo a realizzo, né a distribuzione di plusvalenze e di minusvalenze di beni della società scissa, comprese quelle relative alle rimanenze ed al valore dell'avviamento, a condizione che gli elementi attivi e passivi trasferiti mantengano gli stessi valori fiscali che avevano presso la società scissa.

Dall'operazione di scissione emergono generalmente differenze contabili, iscritte nei bilanci delle società beneficiarie, che possono essere positive (avanzo) o negative (disavanzo); tali differenze possono derivare sia dall'annullamento di azioni o quote, se la società beneficiaria, già esistente, deteneva una partecipazione nella società scissa, sia dal rapporto di concambio, cioè dal numero di azioni o quote delle società beneficiarie assegnate ai soci della società scissa a fronte del trasferimento patrimoniale attuato.

Il disavanzo e l'avanzo, sia da annullamento che da concambio, sono normalmente poste fiscalmente neutrali: quindi non costituiscono né maggiori costi fiscalmente deducibili, né reddito imponibile per le società beneficiarie.

Ai sensi degli artt. 173, commi 2 e 15 bis, del TUIR, qualora la società beneficiaria della scissione utilizzi il disavanzo per rivalutare civilisticamente, al valore di mercato, i beni ricevuti dalla scissa, questi maggiori valori non saranno riconosciuti

fiscalmente, con le medesime eccezioni già delineate nel precedente punto (4) inerente le operazioni di fusione.

Analogamente a quanto indicato nel medesimo punto (4) in relazione a dette operazioni di fusione, nel caso in cui venga mantenuta la neutralità del disavanzo (fino al 2007, questa era l'unica possibilità), senza opzione per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori, i valori fiscali dei beni confluiti nel patrimonio della società beneficiaria della scissione sono gli stessi riconosciuti in capo alla scissa, con i medesimi effetti dianzi descritti.

Il valore della partecipazione nella società scissa fiscalmente riconosciuto, si trasferisce sulle azioni o quote delle società beneficiarie ricevute in cambio, senza che ciò comporti realizzo o distribuzione di plusvalenze o minusvalenze, ovvero conseguimento di reddito per i soci della società scissa, se questo corrisponde al prezzo pagato originariamente per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o delle quote; in caso di conguaglio in denaro, a favore dei soci della scissa, le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle partecipazioni annullate; tuttavia, se ricorrono le condizioni per l'applicazione della PEX, concorrono alla formazione del reddito imponibile dei soci nei limiti ivi previsti (cfr. art. 173, comma 3, del TUIR).

La normativa fiscale sulla scissione regola i criteri di attribuzione alle società beneficiarie delle posizioni soggettive della scissa e dei relativi obblighi, a partire dalla data di effetto della scissione (cfr. art. 173, comma 4, del TUIR); tali posizioni soggettive, in caso di scissione totale, vengono attribuite alle società beneficiarie in proporzione alle quote di patrimonio netto loro trasferito, mentre in caso di scissione parziale, vengono trasferite alla società scissa e alle beneficiarie in proporzione alle quote di patrimonio netto, rispettivamente, rimasto e trasferito (con alcune deroghe).

Trattando delle specifiche posizioni soggettive, va precisato quanto segue:

- per i crediti d'imposta relativi a precedenti dichiarazioni e i crediti per ritenute d'acconto concernenti redditi non ancora dichiarati, non è prevista una particolare disciplina; i crediti d'imposta seguiranno, pertanto, il criterio di imputazione proporzionale suddetto, mentre i crediti per ritenute saranno riconosciuti alla società cui è attribuito il relativo reddito assoggettato a ritenuta;
- in relazione alle plusvalenze per le quali si è optato, prima della scissione, per la rateazione, l'obbligo di apportare le variazioni in aumento corrispondenti alle quote di plusvalenza da assoggettare a tassazione negli esercizi successivi a quello di realizzo, fa capo al soggetto che ha ricevuto il credito originato dalla cessione del cespite cui la plusvalenza si riferisce; se ciò non è possibile (perché esso risulta già estinto), occorrerà far ricorso al criterio di attribuzione proporzionale (cfr. art. 173, comma 4, del TUIR);
- quanto agli obblighi di versamento degli acconti e delle ritenute operate, in caso di scissione parziale gli stessi restano a carico della società scissa; in caso di scissione totale, verranno trasferiti interamente alle società beneficiarie nella suddetta proporzione (cfr. art. 173, comma 5, del TUIR);
- in merito ai fondi di accantonamento aventi riconoscimento fiscale (quali, ad esempio, il fondo ammortamento, il fondo TFR, il fondo rischi su crediti, ecc.), viene stabilito, al successivo comma 6, che il valore fiscale viene trasferito alle società beneficiarie in proporzione alle quote in cui risultano attribuiti gli elementi del patrimonio cui, specificamente o per insieme, detti fondi si riferiscono; nell'ipotesi in cui tale correlazione non sia possibile, si applica il criterio proporzionale di cui sopra (la disposizione non riguarda gli accantonamenti aventi natura di fondi in sospensione d'imposta o di fondi tassati, i quali non hanno un valore fiscalmente riconosciuto);

- le riserve in sospensione d'imposta devono essere ricostituite dalle beneficiarie in proporzione alle quote di patrimonio netto contabile attribuite a ciascuna di esse; in merito alle modalità e agli obblighi di ricostituzione delle riserve in sospensione d'imposta e delle altre riserve, si applicano, per le rispettive quote, le disposizioni previste al precedente punto (4) per la società incorporante o risultante dalla fusione (cfr. art. 173, comma 9, del TUIR e circolare ministeriale 17 maggio 2000, n. 98/E);
- quanto alle rimanenze di merci e di titoli, in caso di scissione parziale (mai retroattiva) e di scissione totale non retroattiva, le stesse si presumono provenienti proporzionalmente dalle voci delle esistenze iniziali distinte per esercizio di formazione della società scissa e dalla eventuale eccedenza realizzatasi nel periodo precedente la scissione; nel caso in cui gli effetti della scissione vengano fatti retroagire ad una data anteriore rispetto all'atto di scissione, il trasferimento delle rimanenze avviene sommando proporzionalmente le voci individuate per periodo di formazione nella società scissa all'inizio del periodo d'imposta, alle corrispondenti voci delle società beneficiarie, ove esistano (cfr. art. 173, commi 7 e 9, lett. a), del TUIR);
- ai sensi dell'art. 173, comma 8, lett. b), del TUIR, in caso di scissione parziale o totale non retroattiva, le quote di ammortamento dei beni materiali e immateriali, le spese di manutenzione relative ai beni trasferiti, nonché le spese relative a più esercizi e gli accantonamenti, vanno ragguagliati (per dodicesimi) alla durata dell'utilizzo, nel periodo d'imposta, dei beni medesimi da parte della società scissa e delle società beneficiarie;
- come previsto dall'art. 173, comma 10, del TUIR, le limitazioni già delineate in tema di fusioni si applicano anche alle perdite fiscali delle società partecipanti alla scissione, riferendosi alla società scissa le disposizioni riguardanti le società fuse o incorporate, e alle beneficiarie quelle riguardanti la società risultante dalla fusione o incorporante; pertanto, in presenza di perdite pregresse occorrerà, in primo luogo, verificare le condizioni e l'importo massimo deducibile.

Per quanto riguarda la ripartizione delle perdite della scissa tra le società beneficiarie (e la scissa stessa in caso di scissione parziale), essa avviene in proporzione alle rispettive quote di patrimonio netto contabile trasferite o rimaste; in caso di scissioni retrodatate, le suddette limitazioni si applicano anche al risultato negativo che si sarebbe generato in modo autonomo in capo ai soggetti partecipanti alla scissione, in relazione alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di scissione (ai fini della determinazione del limite, si deve tener conto dell'ammontare del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio o, se inferiore, di quello risultante dal progetto di scissione, ovvero dalla situazione patrimoniale della società scissa).

(6) Indicazioni operative. I principali aspetti da sottoporre a controllo.

In caso di riscontro in sede ispettiva di operazioni straordinarie poste in essere dall'azienda in periodi d'imposta interessanti ai fini del controllo, in primo luogo occorre effettuare una disamina approfondita delle formule contrattuali adottate, che dovranno essere confrontate con le specifiche previsioni del codice civile e delle leggi speciali, onde appurarne la regolarità sotto l'aspetto legale e valutare compiutamente gli effetti giuridici e di convenienza economica che ne derivano in capo ai soggetti partecipanti.

Le medesime operazioni andranno, poi, esaminate sotto il profilo fiscale, mettendo in luce tutti gli effetti che dalle stesse sono derivati in termini di tassazione attuale e futura; detto riscontro dovrà, in ogni caso, essere effettuato in considerazione del disposto di cui all'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73, onde appurare se gli schemi contrattuali adottati risultino privi di valide ragioni economiche e siano di fatto diretti ad eludere le norme tributarie onde ottenere riduzioni di imposte o conseguire rimborsi, altrimenti indebiti.

A tale fine, dovrà essere verificato il rispetto delle specifiche disposizioni previste dalla normativa tributaria, tenendo in particolare conto quanto di seguito evidenziato:

- in tema distinzione tra la cessione di un'azienda (o ramo aziendale), soggetta ad imposta di registro, e la cessione di una pluralità di beni non qualificabili come tale, soggetta ad IVA, va evidenziato che, generalmente, il regime di tassazione con IVA si presenta più favorevole rispetto a quello con imposta di registro (in quanto l'IVA è detraibile per il cessionario); pertanto si dovrà appurare se, dietro una pluralità di cessioni di singoli beni (assoggettate ad IVA), non venga di fatto celata una cessione di azienda o ramo aziendale.

Gli elementi cardine che possono essere all'uopo utilizzati per tale verifica sono l'esistenza di una pluralità di vendite di singoli beni che, unitamente considerati, sono atti all'esercizio di un'impresa e l'esercizio dello stesso tipo di attività da parte dell'acquirente; tale riscontro andrà effettuato valutando anche i profili di responsabilità solidale in capo all'acquirente ex art. 14 del D.Lgs. n. 472/97;

- le disposizioni in merito alla responsabilità solidale del cessionario, secondo parte della dottrina, sono estensibili anche alla fattispecie del conferimento d'azienda, ancorché non vi sia un esplicito riferimento nel citato art. 14;
- quanto a quest'ultima operazione straordinaria, va individuato il regime fiscale applicabile, in funzione della data in cui l'operazione si è perfezionata; in caso di conferimento attuato ex vecchio art. 175 del TUIR, andrà appurato il reale valore di realizzo al fine della corretta determinazione della plusvalenza tassabile;
- in caso di conferimenti "neutrali", dovranno essere attentamente valutate le successive operazioni di realizzo (cessione delle partecipazioni o dell'azienda conferita);
- in caso di affrancamento dei maggiori valori aziendali post-conferimento, particolare attenzione dovrà porsi sia sul corretto calcolo dell'imposta sostitutiva, sia sul rispetto del periodo minimo di possesso dell'azienda conferita;
- quanto, infine, alle operazioni societarie di fusione e scissione, dovrà essere verificato il rispetto delle disposizioni concernenti il trattamento fiscale delle differenze da concambio (avanzi e disavanzi), nonché la corretta procedura adottata per l'eventuale affrancamento dei maggiori valori iscritti in bilancio per l'adeguamento ai valori correnti.

Con specifico riferimento all'art. 1, commi 46 e 47, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, che ha modificato, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la disciplina delle operazioni di riorganizzazione aziendale contenuta negli articoli 172, 173, 175 e 176 del TUIR, introducendo, fra l'altro, in relazione alle operazioni di conferimento d'azienda, di fusione e di scissione, realizzate a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, un regime opzionale di imposizione sostitutiva per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio in occasione delle suddette operazioni, è comunque necessario tenere presenti i contenuti della circolare dell'Agenzia delle Entrate del 25 settembre 2008, n. 57/E.



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

PERCORSI ISPETTIVI

documento allegato all'Istruzione sull'attività di verifica

Circolare n. 1/2008

GUIDA ALLA CONSULTAZIONE DEL DOCUMENTO “PERCORSI ISPETTIVI”

1. Introduzione.

Il presente documento “Percorsi Ispettivi”, ha lo scopo di:

- **supportare** la consultazione e l'applicazione delle direttive e delle indicazioni operative contenute nel testo della “Istruzione sull'attività di verifica”, attraverso *check list* riepilogative dei *principali* adempimenti che *possono* o, in taluni casi, devono essere posti in essere, quanto meno *tendenzialmente*, nel corso dell'attività ispettiva;
- **agevolare** i verificatori nella scelta del *percorso ispettivo più idoneo* rispetto alla *tipologia* di contribuente controllato, *all'attività economica* esercitata, alle *caratteristiche, alle dimensioni ed alle condizioni di esercizio* di questa, al *settore impositivo* considerato, alla *metodologia di controllo* prescelta, agli *obiettivi* della verifica come predeterminati a seguito dell'attività di *intelligence* e di quella preparatoria, anche mediante l'individuazione degli adempimenti che si ritengono generalmente necessari, fatta salva *l'autonomia “tecnica” riconosciuta ai verificatori* stessi nella scelta di quelli ritenuti maggiormente opportuni con riferimento alle circostanze specifiche caratterizzanti ogni diversa attività ispettiva;
- **fornire** uno strumento utilizzabile anche per l'esercizio della funzione di *controllo*, secondo le indicazioni riportate al Capitolo 7 della Parte I dell'istruzione.

2. Elenco delle *check list*.

Si riporta di seguito l'elencazione delle *check list* compendiate nelle pagine che seguono:

- *check list “generale”*, riguardante ogni genere di verifica e riportante gli adempimenti procedurali principali da porre in essere, fatte salve le particolarità di ogni caso concreto, in sede di preparazione, avvio, esecuzione e conclusione dell'attività, con specifiche indicazioni relative, tra l'altro, ai poteri esercitabili, alle verificazioni ed alle rilevazioni da svolgere, alle informazioni da fornire al contribuente, alle indagini finanziarie, ai rapporti fra funzioni di polizia tributaria e di polizia giudiziaria;
- *check list per il “riscontro indiretto – presuntivo”*, riportante i principali adempimenti relativi alle diverse metodologie di controllo basate su presunzioni ed applicabili sia nei riguardi di imprese o lavoratori autonomi, sia ai fini delle imposte sui redditi/IRAP e dell'IVA;
- *check list per il “riscontro analitico – normativo” delle regole generali per la determinazione del reddito d'impresa*, riportante i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili nei riguardi delle imprese, con specifico riferimento al riscontro dell'osservanza delle disposizioni normative di carattere generale che sovrintendono la determinazione della base imponibile ai fini dell'imposizione diretta;
- *check list per il “riscontro analitico – normativo” di singole componenti e di specifici aspetti del reddito d'impresa*, riportante i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili nei riguardi delle imprese, con specifico riferimento al riscontro dell'osservanza delle disposizioni normative di carattere specifico che sovrintendono la determinazione delle più importanti e significative componenti di reddito, nonché di alcune operazioni particolari (fra cui quelle straordinarie);
- *check list per il “riscontro analitico – normativo dell'IVA”*, riportante i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili nei riguardi di imprese e lavoratori autonomi, con specifico riferimento al riscontro dell'osservanza delle disposizioni normative in tema imposta sul valore aggiunto;
- *check list per il “riscontro analitico – normativo dell'IRAP”*, riportante i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili nei riguardi di imprese e, eventualmente, di lavoratori autonomi, con specifico riferimento al riscontro dell'osservanza delle disposizioni normative in tema di imposta regionale sulle attività produttive;

- *check list per il “riscontro analitico – normativo del reddito da lavoro autonomo”*, riportante i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili nei riguardi di esercenti arti e professioni, con specifico riferimento al riscontro dell’osservanza delle disposizioni normative in tema di imposte sui redditi;
- *check list per il “controllo delle attività beneficiarie di agevolazioni fiscali”*, riportante i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili per il riscontro dell’osservanza delle disposizioni normative che regolano regimi di agevolazione fiscale;
- *check list per il “controllo delle situazioni ed operazioni di rilevanza internazionale”*, riportante i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili per il riscontro dell’osservanza delle disposizioni normative che regolano il trattamento fiscale di operazioni o situazioni che interessano più ordinamenti;
- *check list per il “controllo delle imprese di minori dimensioni”*, in cui, operando i necessari richiami alle altre *check list*, vengono posti in evidenza i principali adempimenti spettivi da porre in essere nei riguardi delle imprese sostanzialmente riconducibili alla categoria con volume d'affari/ricavi fino a 7,5 milioni di euro;
- *check list per il “controllo delle imprese medio – grandi”*, in cui, operando i necessari richiami alle altre *check list*, vengono posti in evidenza i principali adempimenti da porre in essere nei riguardi delle imprese sostanzialmente riconducibili alle categorie con volume d'affari superiore alla soglia di cui al precedente alinea.

3. Struttura di ogni *check list* e modalità di compilazione.

Ogni *check list* si compone:

- di una prima pagina intestata “*Linee guida per la consultazione e compilazione*”, contenente le indicazioni che, relativamente al contenuto di ciascuna *check list*, vanno seguite, in aggiunta a quelle riportate a fattor comune nella presente “Guida”, per la consultazione e per la compilazione nel caso specifico;
- in taluni casi, di più “comparti”, ognuno dei quali destinato a compendiare gli adempimenti spettivi relativi ad aspetti specifici in cui si articola l’oggetto di ciascuna *check list*;
- in ogni caso, di 8 colonne, di cui:
 - . la n. 1, indicante il numero progressivo dello “*step*” cui corrisponde un certo adempimento spettivo;
 - . la n. 2, contenente la specificazione per cui lo “*step*” è da ritenersi o meno generalmente obbligatorio.

Al riguardo, si precisa che in alcuni casi uno “*step*” è indicato come generalmente obbligatorio solo alla ricorrenza di un presupposto specifico, indicato nella colonna stessa; nei casi in cui la natura generalmente obbligatoria dello “*step*” non è accompagnata da un presupposto specifico, a detto “*step*” si deve, quanto meno in via generale e fatte salve le ulteriori precisazioni più avanti riportate, procedere ogni qualvolta, nel corso dell’attività spettiva, si sia dato corso allo specifico riscontro che costituisce oggetto della *check list*;

- . la n. 3, contenente la sintetica descrizione del particolare adempimento spettivo;
- . la n. 4, contenente, eventualmente, indicazioni di dettaglio finalizzate a chiarire meglio il contenuto della colonna n. 3 ovvero a specificare le modalità concrete con cui porre in essere l’adempimento spettivo riportato nella colonna 3;
- . la n. 5, la n. 6 e la n. 7, destinate a contenere le attestazioni apposte dai verificatori finalizzate a dare atto dell’avvenuta o della mancata esecuzione dell’adempimento spettivo indicato in colonna 3; in particolare:

- .. *la colonna n. 5*, ove è riportata la voce “SI”, andrà compilata, con una croce, se l’adempimento della colonna 3 è stato effettivamente posto in essere, a prescindere che lo stesso sia stato o meno indicato come generalmente obbligatorio;
- .. *la colonna n. 6*, ove è riportata la voce “NO1”, andrà compilata, con una croce, qualora l’adempimento riportato in colonna 3 ed indicato in colonna 2 come generalmente obbligatorio, non sia stato materialmente posto in essere non essendo stato riscontrato in concreto il presupposto per procedervi (a prescindere che questo sia o meno indicato nella colonna 2);
- .. *la colonna n. 7*, ove è riportata la voce “NO2”, andrà compilata, con una croce, qualora l’adempimento riportato in colonna 3 ed in colonna 2 indicato come generalmente obbligatorio, non sia stato materialmente posto in essere, perché, pur ricorrendo il relativo presupposto (a prescindere che questo sia o meno esplicitato in colonna 2), non si è ritenuto opportuno ovvero non è risultato in concreto possibile provvedervi, in relazione alle particolarità del caso specifico;
- . *la n. 8*, destinata a contenere le *eventuali note esplicative* che i verificatori intendano riportare, relativamente ai casi in cui si è compilata la colonna 7, ai fini di una più compiuta, ancorché sintetica, esposizione delle ragioni in virtù delle quali non è stato ritenuto opportuno o possibile procedere al particolare adempimento ispettivo.

4. Ulteriori indicazioni circa le modalità di consultazione, compilazione ed utilizzo delle *check list*.

Le *check list* vanno consultate e compilate, nei termini indicati sub 3, in ogni caso di verifica; nulla vieta, peraltro, la consultazione anche in caso di controlli.

Ovviamente, non per tutte le verifiche devono essere consultate e compilate tutte le *check list* di cui ai successivi allegati.

Caso per caso, occorrerà preliminarmente individuare, ai fini della successiva consultazione e compilazione, quella o quelle *check list* potenzialmente corrispondenti agli obiettivi ispettivi propri di ogni verifica, con principale riferimento:

- agli obiettivi dell’attività ispettiva, come individuati a seguito della pregressa attività di *intelligence* e dell’attività preparatoria, con particolare riferimento agli elementi indicativi di pericolosità fiscale posti alla base della selezione di un certo contribuente;
- alla tipologia, alle caratteristiche ed alle dimensioni del soggetto sottoposto ad ispezione nonché dell’attività economica da questo esercitata ed alle relative condizioni di esercizio;
- al tributo o ai tributi da prendere in considerazione nel corso dell’attività ispettiva;
- alle metodologie di controllo da porre in essere nel corso della stessa.

Quanto precede non vale per la *check list* “*generale*”, la cui consultazione e compilazione è obbligatoria per tutte le verifiche svolte nei riguardi di qualsiasi soggetto (persone fisiche, imprese, società, enti non commerciali, esercenti arti e professioni), quali che siano la corrispondente categoria, le relative dimensioni e la relativa “fascia” di volume d’affari/compensi e in relazione a qualsiasi tributo, nonché a prescindere dalla metodologia di controllo in concreto adottata e dagli obiettivi dell’attività ispettiva.

Le *check list* consultate e compilate per ogni verifica, andranno indicate in sede di chiusura del piano di verifica ed unite a questo, per la conservazione ai relativi atti interni.

In caso di esercizio della funzione di controllo sugli atti, le *check list* consultate e compilate andranno inoltrate, unitamente al piano di verifica, al processo verbale di constatazione ed alle schede di “programmazione” e “preparazione”, al livello di comando competente.

CHECK LIST GENERALE PER LE VERIFICHE

Linee guida per la consultazione e la compilazione

Nelle pagine che seguono è riportata la *check list* “generale” da adottare nel corso dell’attività di verifica; la stessa può ovviamente essere consultata (come qualsiasi delle *check list* contenute nel presente documento) anche per i controlli.

La *check list* descrive gli adempimenti che vanno tendenzialmente posti in essere, a seconda delle circostanze e, in particolare, alla ricorrenza delle condizioni indicate nella *check list*, relativamente alle fasi dell’attività ispettiva che vengono di seguito indicate, unitamente alle corrispondenti Parti ed ai relativi Capitoli della circolare ove vengono trattate nel dettaglio :

- preparazione (Parte III, Capitolo 1);
- avvio (Parte III, Capitolo 2);
- esercizio dei poteri (Parte II);
- adempimenti ispettivi e informazioni al contribuente nel primo giorno d’intervento (Parte III, Capitolo 2);
- esecuzione (Parte III, Capitoli 3 e 4);
- indagini finanziarie (Parte V);
- rapporti tra funzioni di polizia tributaria e polizia giudiziaria (Parte VII);
- conclusione (Parte III, Capitolo 5);
- esercizio dei diritti da parte del contribuente (Parte III, Capitolo 7).

Alla consultazione ed alla compilazione della *check list*, che presuppongono ovviamente l’esame del testo della circolare in cui sono riportate le indicazioni operative del caso (segnatamente alle Parti ed ai Capitoli dianzi indicati), si deve procedere per tutte le verifiche svolte nei riguardi di qualsiasi soggetto (persone fisiche, imprese, società, enti non commerciali, esercenti arti e professioni), quale che sia la categoria di appartenenza, le relative dimensioni e la relativa “fascia” di volume d’affari/compensi e in relazione a qualsiasi tributo.

CHECK LIST "GENERALE"

A. PREPARAZIONE

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Ricerca ed esame dei precedenti di ogni genere esistenti agli atti del reparto e consultazione delle banche dati accessibili tramite rete informatica del Corpo					
STEP 2	NO	Ricerca di altri elementi utili, anche attraverso le cd. " <i>fonti aperte</i> " (articoli stampa, siti <i>internet</i> di rilievo locale, nonchè sito <i>internet</i> riferibile al contribuente stesso)					
STEP 3	NO	Analisi della principale normativa di riferimento che, dal punto di vista tributario, caratterizza l'attività svolta dal contribuente	Sarà altresì utile acquisire, ove possibile, la principale prassi e la più siginificativa giurisprudenza.				
STEP 4	SI	Verifica dell'assenza di altre attività di controllo in atto nei confronti del contribuente	Attraverso il M.U.V. e/o A.T.–Accertamento				
STEP 5	NO	In caso di società, valutazione dell'opportunità di analizzare le posizioni patrimoniali e reddituali dei titolari dei poteri di amministrazione e di rappresentanza, ovvero di alcuni o tutti i soci	La valutazione dovrà essere effettuata tenendo conto delle risultanze disponibili e delle ragioni dell'intervento.				

STEP 6	SI	Individuazione del luogo di conservazione delle scritture contabili e dell'eventuale depositario				
STEP 7	SI, ove esperibile	Verifica del sistema di tenuta della contabilità	Anche al fine di rilevare l'eventuale ricorso a sistemi di fatturazione elettronica e di conservazione ottica sostitutiva dei documenti contabili.			
STEP 8	SI	Rilevazione dell'eventuale adesione ad istituti di determinazione preventiva della base imponibile ai fini impositivi, nonché a misure perdonistiche previste dalla L. n. 289/2002 e succ. mod.				
STEP 9	SI, solo per le imprese che determinano il reddito fiscalmente rilevante sulla base delle risultanze del bilancio di esercizio	Esame dei documenti di bilancio (stato patrimoniale, conto economico, nota integrativa, relazione degli amministratori sulla gestione)	Al fine di poter selezionare preliminarmente tanto le principali voci dello stesso bilancio di esercizio quanto le operazioni su cui concentrare l'intervento ispettivo.			
STEP 10	NO	Verifica dell'eventuale sussistenza di agevolazioni fiscali ovvero della percezione di finanziamenti di qualsiasi genere, tanto nazionali, quanto comunitari				

STEP 11	SI, nel caso di attività economiche dirette al consumatore finale ricomprese nelle metodologie	Esame di eventuali metodologie di controllo elaborate dall'Agenzia delle Entrate				
STEP 12	SI	Riscontro dell'eventuale esistenza di pregressi "filoni investigativi" relativi alla tipologia di contribuente o al settore economico	Sia con riferimento ad eventuali "Progetti" già sviluppati da parte dei Reparti Speciali, che ad ulteriori analoghe attività svolte in sede locale o regionale.			
STEP 13	SI	Consultazione delle <i>check list</i> riportate nel documento "Percorsi Ispettivi"				
STEP 14	SI	Effettuazione di ricognizioni presso i luoghi ove dovrà essere svolto l'accesso				
STEP 15	SI	Individuazione dei componenti della pattuglia	La selezione sarà operata con riferimento alle capacità professionali ed attitudini riportate al tipo di ispezione da svolgere ed al relativo grado di approfondimento.			
STEP 16	SI	Redazione della "scheda di preparazione", conformemente all'apposito "fac – simile" riportato nel documento "Modulistica e documentazione di supporto", allegato alla circolare	La stessa dovrà essere sottoscritta dal Direttore della Verifica e dal Capo Pattuglia (ove questo abbia partecipato alla preparazione), nonché vistata dal Comandante del reparto o dell'articolazione ove questo non si identifichi nel Direttore della Verifica.			

STEP 17	SI	Redazione del piano di verifica	Nella fase iniziale dovrà riportare, tra l'altro: a) le scelte operative preliminari, con l'indicazione degli aspetti della gestione e dei connessi riflessi contabili su cui concentrare l'attenzione; b) gli strumenti di indagine prescelti e gli obiettivi che si intendono perseguire attraverso il loro utilizzo; c) la predisposizione del piano d'intervento relativo al primo giorno di operazioni. Il primo aggiornamento deve essere effettuato appena terminate le operazioni di acquisizione e riordino della documentazione, previo preliminare esame della stessa.				
STEP 18	SI	Predisposizione del foglio di servizio	In esso dovranno essere riportati: a) luogo e data delle operazioni, grado e nominativo dei militari operanti, dati identificativi del soggetto da verificare; b) l'ordine dell'operazione di servizio da intraprendere, la tipologia di verifica, l'annualità da sottoporre a controllo; c) i riferimenti normativi che legittimano l'avvio della verifica e l'esercizio dei poteri di accesso, ispezione e verifica.				
B. AVVIO							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Individuazione del luogo presso cui sarà svolta l'attività ispettiva	Al riguardo, si vedano le indicazioni fornite al paragrafo 1. del Capitolo 2 della Parte III della circolare.				
STEP 2	SI	Individuazione dei periodi d'imposta da sottoporre ad attività ispettiva	Al riguardo, si vedano le indicazioni fornite al paragrafo 2. del Capitolo 2 della Parte III della circolare.				

STEP 3	SI	Verifica della eventuale sussistenza di cause di estensione dei termini di decadenza dell'accertamento				
STEP 4	SI	Adempimento degli obblighi di comunicazione e di natura statistica	Compilazione del M.U.V. ed apertura del correlato processo S.I.Rend.			

C. ESERCIZIO DEI POTERI

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, qualora sussistano esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo	Esercizio del potere di accesso presso i locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole o professionali	L'accesso deve essere eseguito sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo e deve svolgersi durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività, salvo casi eccezionali ed urgenti, con modalità tali da recare la minore turbativa possibile allo svolgimento dell'attività ed alle relazioni commerciali o professionali. Nei casi in cui non sussistano esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo, le finalità ispettive dovranno essere perseguite facendo ricorso agli altri poteri istruttori conferiti dalle leggi d'imposta che non comportano l'effettuazione di accessi.				
STEP 2	SI, qualora le esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo di cui allo STEP 1 si riferiscano ai locali a fianco indicati	Esercizio del potere di accesso presso i locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole o professionali, adibiti anche ad abitazione	È consentito previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica territorialmente competente, oltre che sulla base di apposito ordine di accesso e per le finalità sopra esposte. Per <i>locali che siano adibiti anche ad abitazione</i> devono intendersi quelli ove sia contestualmente individuata la sede di esercizio dell'attività commerciale, agricola o professionale e l'abitazione privata.				

STEP 3	SI, qualora sussistano gravi indizi di violazioni alle norme tributarie	Esercizio del potere di accesso presso locali diversi da quelli sopra menzionati	<p>Si fa riferimento a: a) i locali adibiti esclusivamente ad abitazione privata e relative pertinenze; b) gli automezzi non adibiti all'esercizio di una attività agricola, commerciale, artistica o professionale o comunque che non risultino funzionalmente collegate a queste attività; c) i locali adibiti all'esercizio di attività di carattere non commerciale.</p> <p>Per l'esercizio di detto potere devono ricorrere, congiuntamente, tre condizioni: a) preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica competente per territorio; b) sussistenza di <i>gravi indizi di violazioni alle norme tributarie</i>; c) probabilità che in detti locali possano reperirsi libri, registri, documenti scritte ed altre prove delle violazioni.</p>				
STEP 4	NO	Esercizio del potere di accesso presso Organi e Amministrazioni dello Stato, enti pubblici non economici, società ed enti di assicurazione, società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, ovvero attività di gestione ed intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria	A tale tipologia di accesso può farsi ricorso solo quando debba procedersi alla rilevazione diretta dei dati e delle notizie per i quali sia stata in precedenza inviata una richiesta, agli Organi, Enti e società d'anzì indicati, ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 5), del D.P.R. n. 600/73, relativamente a soggetti indicati singolarmente o per categorie; a tal fine possono valere i medesimi provvedimenti autorizzatori necessari per l'esecuzione di accessi presso imprese ed esercenti arti o professioni, secondo quanto indicato al precedente STEP 1.				

STEP 5	SI, ove siano stati effettuati i precedenti STEP 1, 2 e 3	Esercizio del potere di ricerca	Il potere di ricerca può essere esercitato anche contro la volontà del soggetto ispezionato e nonostante questi assicurati l'esibizione della documentazione richiesta, ogni qualvolta ciò risulti possibile in concreto e, tendenzialmente, in ogni caso in fase di esecuzione di verifiche. La ricerca deve essere orientata, soprattutto, all'acquisizione di documentazione extracontabile di qualsiasi genere, anche detenuta su supporti informatici (ivi comprese eventuali comunicazioni via e – mail ritenute d'interesse).				
STEP 6	NO	Esercizio del potere di apertura coattiva di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, nonché di acquisizione di documenti per i quali è opposto il segreto professionale	In tali ipotesi è sempre necessaria, ai sensi del comma 3 dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale competente ovvero dell'Autorità Giudiziaria più vicina.				
STEP 7	SI	Esercizio del potere di ispezione documentale	Consiste non soltanto nell'esame e nell'analisi di scritture, libri, registri e documenti la cui istituzione, tenuta e conservazione sono obbligatori, ma anche nel raffronto del loro contenuto con quello di altri documenti reperiti nel corso delle ricerche o in fasi successive della verifica. Il potere di ispezione documentale viene orientato, pertanto, sia al riscontro degli adempimenti di natura contabile, sia al riscontro degli obblighi tributari sostanziali.				

STEP 8	NO	Esercizio del potere di eseguire verificazioni ed altre rilevazioni	Le <i>verificazioni</i> consistono nella ricognizione degli aspetti della realtà fattuale e fenomenica dell'attività del contribuente, allo scopo di porla a confronto con le risultanze dei documenti, scritture e dichiarazioni del contribuente stesso; possono classificarsi in: a) <i>dirette</i> , nel caso in cui sono finalizzate ad appurare situazioni di carattere materiale oggetto di osservazione diretta che consentono un immediato confronto con le risultanze contabili; b) <i>indirette</i> , allorché si concretizzano in elaborazioni di un insieme di dati attinenti alla realtà fattuale e fenomenica dell'attività economica oggetto del controllo, allo scopo di pervenire ad una ricostruzione del ciclo d'affari in misura diversa da quella dichiarata dal contribuente. Nelle <i>altre rilevazioni</i> , invece, s'individuano tutti gli ulteriori strumenti istruttori che possano in concreto, a seconda dei casi, rivelarsi idonei a ricostruire la reale base imponibile.				
D. ADEMPIMENTI ISPETTIVI ED INFORMAZIONI AL CONTRIBUENTE NEL 1° GIORNO D'INTERVENTO							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Esibizione e consegna al contribuente, o a chi lo rappresenta, del foglio di servizio contenente l'ordine di accesso, nonché della tessera personale di riconoscimento dei militari intervenuti					

STEP 2	SI, nei casi in cui siano stati effettuati gli STEP 2 e 3 del comparto C.	Esibizione e consegna dell'autorizzazione dell'A.G. per l'accesso in locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole o professionali, adibiti anche ad abitazione, nonché presso altri diversi locali	Tale autorizzazione dovrà essere mostrata all'atto della presentazione e rilasciata in copia alla parte unitamente all'esemplare del p.v. di accesso.				
STEP 3	SI	Comunicazione al contribuente, o a chi lo rappresenta, delle ragioni della verifica e dell'oggetto che la riguarda	Al riguardo, si vedano le indicazioni fornite al paragrafo 3.a.(4) del Capitolo 2 della Parte III della circolare.				
STEP 4	SI	Informativa al contribuente dei diritti riconosciutigli e degli obblighi sul medesimo gravanti, unitamente alle conseguenze in caso di inadempimento a questi ultimi	Al riguardo, si vedano le indicazioni fornite al paragrafo 3.a.(5) del Capitolo 2 della Parte III della circolare.				
STEP 5	SI	Richiesta di esibizione della documentazione obbligatoria detenuta nei locali presso i quali si esegue l'intervento	Qualora la documentazione richiesta sia in parte conservata sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, la stessa dovrà essere immediatamente resa leggibile da parte del soggetto verificato, il quale, inoltre, ove richiesto, dovrà porre a disposizione i documenti originali, per riscontrarne la corrispondenza di contenuti rispetto alle registrazioni virtuali. Ove, invece, parte della documentazione non venga esibita in quanto dichiarata smarrita, distrutta o rubata, il soggetto sottoposto a verifica dovrà comprovare il ricorrere della circostanza impeditiva esibendo la relativa denuncia.				

STEP 6	SI, nel caso di esito negativo dello STEP 5	Richiesta di esibizione dell'attestazione di cui all'art. 52, comma 10, del D.P.R. n. 633/1972	Laddove le scritture contabili richieste non siano tenute in sede, il Capo Pattuglia disporrà l'immediato invio di un'aliquota dei componenti la pattuglia sul luogo ove tali scritture risultino detenute per procedere alla loro acquisizione, senza dar corso ad alcuna attività di ricerca.				
STEP 7	SI	Apposizione di visti sui libri e registri obbligatori	Nel p.v. di verifica saranno specificati la data ed il numero d'ordine cui corrisponde l'ultima registrazione; ove tale adempimento non dovesse risultare possibile nel primo giorno dell'intervento, dovrà essere esplicitata tale circostanza, unitamente alle relative motivazioni ed agli accorgimenti adottati per consentirne l'effettuazione appena possibile.				
STEP 8	SI	Elencazione riepilogativa dei documenti esibiti e/o reperiti e specificazione del periodo di riferimento					
STEP 9	NO	Riscontro della consistenza delle giacenze di magazzino	La scelta di effettuare o meno tale verifica deve essere assunta ed esplicitata nel piano di verifica – alla luce degli obiettivi dell'intervento, delle risultanze acquisite nella fase preparatoria e, soprattutto, delle dimensioni, caratteristiche e condizioni di esercizio dell'attività ispezionata – dal Direttore della Verifica ed eventualmente dal Capo Pattuglia. Tale valutazione non può prescindere dalla considerazione dei relativi profili di economicità sul piano del rapporto "risorse e tempi occorrenti/risultati prevedibili".				

STEP 10	SI	Rilevamento del personale	Dovrà sempre procedersi a tale adempimento ogni qualvolta ciò sia possibile e non risulti estremamente difficoltoso. Ove non si dovesse provvedervi, le relative ragioni saranno esplicitate nel piano della verifica. In caso di imprese di medie e rilevanti dimensioni, la decisione sarà ispirata anche a considerazioni relative all'economicità del particolare adempimento, non tralasciando la eventualità di procedervi con metodo "a campione".				
STEP 11	SI	Descrizione delle cautele adottate per la conservazione della documentazione acquisita ed avvertimento al contribuente circa le responsabilità attribuitegli dalla legge per la loro custodia					
STEP 12	SI	Redazione del processo verbale di verifica	Per funzioni e contenuti si fa rinvio al paragrafo 3. del Capitolo 3 della Parte III della circolare.				
E. ESECUZIONE							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Individuazione del regime contabile previsto per il contribuente sottoposto ad attività ispettiva	Sul punto si rinvia ai contenuti del paragrafo 2. del Capitolo 4 della Parte III della circolare.				
STEP 2	SI	Verifica della sussistenza dei requisiti previsti per l'accesso ad un regime contabile semplificato	A tal fine, occorre accertare la ricorrenza dei presupposti e delle condizioni previste, <i>pro tempore</i> , per i singoli regimi semplificati				

STEP 3	SI	Esecuzione del controllo contabile	Ha per oggetto i libri, i registri ed i documenti la cui tenuta e conservazione sono obbligatorie ai sensi delle leggi fiscali, del codice civile o di leggi speciali, ossia i documenti destinati a fornire la rappresentazione, in termini quantitativi e qualitativi, degli atti di gestione, della situazione patrimoniale e del risultato economico dell'attività svolta. È esteso, inoltre, alla documentazione extracontabile, eventualmente istituita, o comunque tenuta, acquisita agli atti della verifica.				
STEP 4	SI, in relazione agli obiettivi dell'attività ispettiva, individuati a seguito dell'attività preparatoria e/o in base ad altre emergenze	Esecuzione del controllo sostanziale: riscontro materiale	Si sostanzia in tutti quegli adempimenti ispettivi volti ad acquisire cognizione di atti, situazioni, eventi od operazioni di carattere materiale, nei relativi aspetti di carattere fattuale e fenomenico, da sottoporre a successivi riscontri sul piano della corretta, puntuale e veritiera rappresentazione nelle scritture contabili e/o nella documentazione extra-contabile acquisita agli atti dell'ispezione. Alcuni devono essere effettuati all'atto dell'avvio dell'intervento (<i>ad esempio il riscontro della consistenza del magazzino ed il rilevamento del personale</i>), mentre ad altri si può procedere in momenti successivi (<i>è il caso, ad esempio, del riscontro delle caratteristiche materiali dei cespiti strumentali, delle modalità di pagamento di certe operazioni, dell'esistenza e reale operatività di un soggetto economico entrato in rapporto con il verificato, ecc.</i>).				

STEP 5	SI, in relazione agli obiettivi dell'attività ispettiva, individuati a seguito dell'attività preparatoria e/o in base ad altre emergenze	Esecuzione del controllo sostanziale: riscontro di coerenza	Si suddivide in: a) riscontro di <i>coerenza interna</i> : consiste nell'esaminare l'impianto contabile – attraverso una serie di riconciliazioni – al fine di riscontrare, da un lato la corrispondenza, sostanziale e non solo formale, tra tutti i documenti (contabili ed extracontabili) attinenti all'attività economica ispezionata e, dall'altro, che tutti i fatti gestionali oggetto di riscontro materiale siano stati correttamente rappresentati nella documentazione amministrativo-contabile; b) riscontro di <i>coerenza esterna</i> : consiste nel confronto fra le risultanze dell'impianto contabile – così come eventualmente inquadrate a seguito del riscontro materiale e dei riscontri di coerenza interna – con ogni genere di dato e risultanza acquisita all'ispezione esternamente all'attività economica oggetto di questa.				
STEP 6	SI, in relazione agli obiettivi dell'attività ispettiva, individuati a seguito dell'attività preparatoria e/o in base ad altre emergenze	Esecuzione del controllo sostanziale: riscontro indiretto- presuntivo	Per finalità e contenuti si rinvia al Capitolo 2 della Parte IV della circolare, nonché alla relativa <i>check list</i> .				

STEP 7	SI, in relazione agli obiettivi dell'attività ispettiva, individuati a seguito dell'attività preparatoria e/o in base ad altre emergenze	Esecuzione del controllo sostanziale: riscontro analitico- normativo	Per finalità e contenuti si rinvia ai Capitoli da 3 a 8 della Parte IV della circolare, nonché alle <i>check list</i> dei corrispondenti percorsi ispettivi.				
STEP 8	SI	Esecuzione del controllo sostanziale: riscontro relativo agli obblighi di effettuazione e versamento delle ritenute, nonché di liquidazione e versamento delle imposte	Per finalità e contenuti si rinvia ai Capitoli 5 e 7 della Parte IV della circolare.				
F. INDAGINI FINANZIARIE							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Valutazione della sussistenza dei presupposti per l'avvio delle indagini finanziarie	La valutazione trova il suo principale fondamento nella esigenza di approfondimento dell'indagine fiscale in corso, secondo le indicazioni di cui al paragrafo 2.a. del Capitolo 2 della Parte V della circolare. In questo contesto dovrà altresì valutarsi la possibilità di procedere alla preventiva richiesta al contribuente dei rapporti intrattenuti con gli intermediari finanziari ai sensi dei nn. 6-bis) degli artt. 32 del D.P.R. n. 600/73 e 51 del D.P.R. n. 633/72 (cfr. paragrafo 2.c. del Capitolo 2 della Parte V della circolare).				

STEP 2	SI	Delimitazione della portata dell'indagine finanziaria	A questo fine, deve essere individuato: a) l'ambito soggettivo d'applicazione dell'indagine (cfr. paragrafo 2.b. del Capitolo 2 della Parte V della circolare); b) il tipo di richiesta da formulare agli intermediari (cfr. paragrafo 3.b. del Capitolo 3 della Parte V della circolare); c) la platea degli intermediari da interessare; d) l'ambito temporale di sviluppo dell'indagine finanziaria; e) il termine da concedere agli intermediari per fornire riscontro alle istanze richieste, che non può essere comunque inferiore a 30 giorni.				
STEP 3	SI	Predisposizione delle richieste di autorizzazione	Devono essere inoltrate all'Organo di controllo legittimato al rilascio delle prescritte autorizzazioni – per la Guardia di Finanza, il Comandante Regionale – e, come specificato nel paragrafo 2.d., del Capitolo 2 della Parte V della circolare, devono contenere, oltre ai dati identificativi del soggetto o dei soggetti nei confronti dei quali si intende intraprendere l'attività e i dati individuati nello Step che precede, anche l'indicazione delle motivazioni poste a fondamento dell'istanza. Le richieste possono essere inoltrate in via cartacea, nei casi previsti dai nn. 6–bis) degli art. 32 del D.P.R. n. 600/73 e 51 del D.P.R. n. 633/72, ovvero tramite l'applicativo “indagini finanziarie”, secondo le modalità descritte nel Capitolo 3 della Parte V della circolare.				

STEP 4	SI	Avvio delle indagini finanziarie	<p>Al termine dell'istruttoria, e dopo l'eventuale acquisizione delle informazioni tramite l'Archivio dei rapporti (per le richieste per "Contribuente Persona Fisica/Persona Non Fisica"), il Comandante Regionale rilascerà la prescritta autorizzazione che, pervenuta al Comandante del reparto operante, sarà trasmessa agli intermediari finanziari, secondo le modalità indicate nel paragrafo 3.f. del Capitolo 3 della Parte V della circolare. Nel caso in cui si fosse optato per la preventiva richiesta al contribuente, quest'ultima andrà notificata secondo le prescrizioni indicate nell'art. 32, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 e 51, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, concedendo un termine di risposta non inferiore a 15 giorni.</p>				
---------------	----	----------------------------------	--	--	--	--	--

STEP 5	SI	Gestione delle risposte pervenute	<p>Tale fase deve essere effettuata secondo le modalità di cui al paragrafo 3.g. del Capitolo 3 della Parte V della circolare.</p> <p>In questo ambito dovrà altresì essere effettuato: a) il riscontro della ricezione, da parte degli intermediari interessati, delle richieste di indagini finanziarie inoltrate in via telematica; b) la verifica del rispetto, da parte degli intermediari, dei termini di risposta assegnati nelle richieste di indagine finanziaria che abbiano dato esito positivo.</p> <p>In caso di inosservanza dei termini ed in mancanza di specifiche istanze di proroga, le risposte devono essere considerate omesse con conseguente applicazione delle sanzioni previste dal D.Lgs. n. 471/97. Allo stesso modo devono essere considerate omesse le risposte negative non inserite nell'elenco cumulativo o pervenute in ritardo (cfr. paragrafo 4. del Capitolo 2 della Parte V della circolare).</p>				
STEP 6	SI	Utilizzo delle risultanze delle indagini finanziarie	<p>Le risultanze delle indagini sono dotate di un particolare valore probatorio come indicato nel Capitolo 4 della Parte V della circolare, che al paragrafo 2.b., indica le condizioni procedurali che devono essere osservate per l'applicazioni delle presunzioni. In particolare, dopo l'individuazione per ogni rapporto delle operazioni che non trovano riscontro in contabilità si dovrà procedere: a) al contraddittorio con il contribuente, ove ritenuto necessario e possibile; b) alla valutazione delle risposte dallo stesso fornite; c) alla eventuale applicazioni delle presunzioni di ricavo e compenso per gli accreditamenti ed i prelievi che non trovano rispondenza in contabilità e non sono giustificati dal contribuente.</p>				

STEP 7	SI	Conservazione e memorizzazione dei dati e documenti finanziari acquisiti al termine dell'indagine	La finalità è quella di tutelare la riservatezza delle informazioni acquisite tramite lo strumento delle indagini finanziarie (cfr. paragrafo 5. del Capitolo 2 della Parte V della circolare). In particolare si richiama l'attenzione sulla necessità di inserire – nel fascicolo della pratica – la documentazione cartacea relativa all'indagine finanziaria e/o gli eventuali supporti magnetici contenenti dati bancari, postali e finanziari acquisiti sul conto del contribuente, ovvero alla cifratura dei <i>files</i> relativi all'indagine finanziaria eventualmente memorizzati nei PC in dotazione al Comando.				
G. RAPPORTI TRA FUNZIONI DI POLIZIA TRIBUTARIA E FUNZIONI DI POLIZIA GIUDIZIARIA							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, in caso di utilizzo ai fini fiscali di dati ed elementi acquisiti nel corso di attività di polizia giudiziaria	Richiesta ed ottenimento del preventivo nulla osta dall'Autorità Giudiziaria per l'utilizzo, in ambito fiscale, dei dati e degli elementi acquisiti nel corso di attività di polizia giudiziaria	Rinviando la disamina degli aspetti di maggiore rilievo ai contenuti del Capitolo 2 della Parte VII della circolare, occorre osservare che: a) la richiesta e l'avvenuta concessione della citata autorizzazione, devono essere espressamente menzionate nel piano di verifica; b) il provvedimento dell'A.G. riguardante la medesima autorizzazione, deve essere allegato al p.v. di verifica che contiene la formulazione dei rilievi fondati sugli elementi di provenienza penale, nonché a quello di constatazione.				

<p>STEP 2</p>	<p>SI, in caso di indizi di reato emersi nel corso dell'attività ispettiva fiscale</p>	<p>Compilazione ed esecuzione degli atti e delle attività necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale</p>	<p>L'art. 220 disp. att. c.p.p. prevede che quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice. Si fa riferimento, quindi, ai seguenti atti ed attività:</p> <ul style="list-style-type: none"> - identificazione della persona nei cui confronti vengono svolte le indagini, nonché delle persone in grado di riferire su circostanze rilevanti per la ricostruzione dei fatti (<i>art. 349 c.p.p.</i>); - assunzione di sommarie informazioni dalla persona nei cui confronti vengono svolte le indagini (<i>art. 350 c.p.p.</i>); - assunzione di sommarie informazioni dalle persone che possono riferire circostanze utili ai fini delle indagini (<i>art. 351 c.p.p.</i>); - perquisizione (<i>art. 352 c.p.p.</i>); - acquisizione di plichi o di corrispondenza (<i>art. 353 c.p.p.</i>); - accertamento sullo stato delle cose (<i>art. 354 c.p.p.</i>); - sequestro (<i>art. 354 c.p.p.</i>); - atti descrittivi di fatti e situazioni (<i>artt. 55 e 348 c.p.p.</i>). 				
----------------------	--	--	--	--	--	--	--

STEP 3	SI, nel caso in cui siano acquisiti elementi sufficienti per ritenere integrata la condotta penalmente rilevante	Redazione della « <i>Comunicazione di notizia di reato</i> » e successivo inoltro all'Autorità Giudiziaria competente	Al riguardo, appare utile sottolineare che la polizia giudiziaria non ha alcun margine di discrezionalità nell'adempimento di tale obbligo, con la conseguenza che se una certa situazione risulti, dal punto di vista <i>oggettivo</i> , di possibile rilevanza penale, questa dovrà procedere ad informare tempestivamente l'A.G. senza alcuna possibilità di prendere in considerazione profili <i>soggettivi</i> ovvero altre circostanze diverse dalla materialità del fatto. In questo contesto, spetta ai verificatori la quantificazione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto evase, al fine di determinare le soglie di punibilità dei delitti di cui agli artt. 3, 4 e 5 del D.Lgs. n. 74/2000.				
STEP 4	SI, in relazione alle specifiche circostanze di fatto riscontrate	Esecuzione degli eventuali ulteriori accertamenti di polizia giudiziaria di iniziativa in ordine ai fatti oggetto di « <i>Comunicazione di notizia di reato</i> ».	Secondo l'art. 348, comma 1, c.p.p. la polizia giudiziaria, anche successivamente alla comunicazione della notizia di reato, continua a svolgere le funzioni indicate nell'art. 55 c.p.p. raccogliendo in specie ogni elemento utile alla ricostruzione del fatto e alla individuazione del colpevole. L'attività d'iniziativa deve essere documentata mediante redazione di appositi atti, come prescritto dall'art. 357 c.p.p.				
STEP 5	SI	Prosecuzione della verifica fiscale in presenza di « <i>indizi di reato</i> », ovvero di una « <i>Comunicazione di notizia di reato</i> », relativamente a fatti e situazioni di natura diversa rispetto a quelli aventi rilevanza penale	Non è profilabile alcuna limitazione all'esercizio dei poteri, di natura amministrativa, previsti dalle disposizioni fiscali, relativamente a fatti e situazioni di natura diversa rispetto a quelli aventi rilevanza penale.				

STEP 6	NO	Invio del P.V.C. all'Autorità Giudiziaria	Conclusa l'attività ispettiva di natura amministrativa il processo verbale di constatazione può essere trasmesso – anche per stralcio, in relazione ai soli fatti di rilievo penale – al Pubblico Ministero per le valutazioni circa la concreta utilizzabilità delle relative risultanze.				
STEP 7	SI	Proposta per l'applicazione di provvedimenti di sequestro preventivo finalizzati alla confisca per equivalente	L'art. 1, comma 143, della Legge n. 244/2007, prevede l'applicabilità dell'istituto per tutte le fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74/2000, con la sola eccezione di quella prevista dall'art. 10. A tale fine, le comunicazioni di notizie di reato redatte dovranno sempre recare l'individuazione puntuale dei beni patrimoniali e delle disponibilità direttamente od indirettamente riconducibili al contribuente ispezionato, che potrebbero essere oggetto di apprensione.				
H. CONCLUSIONE							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Compilazione del processo verbale di constatazione	Per funzioni e contenuti si fa rinvio al paragrafo 1. del Capitolo 5 della Parte III della circolare.				
STEP 2	SI	Rispetto del generale obbligo motivazionale nella formulazione dei rilievi	È senz'altro opportuno richiamare circolari, risoluzioni o note ministeriali, decisioni giurisprudenziali, principi contabili ufficiali, elaborati a livello nazionale, comunitario o internazionale. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.				

STEP 3	SI, ove ricorrano i presupposti di cui agli artt. 39, c. 2, del D.P.R. n. 600/73 e 55 del D.P.R. n. 633/72	Proposta al competente Ufficio del ricorso all'accertamento induttivo				
STEP 4	SI, relativamente ai periodi di imposta "in decadenza"	Valutazione della opportunità di concludere l'ispezione relativa ai periodi di imposta "in decadenza" con almeno quattro mesi di anticipo sui termini legali	Tale opportunità è da ricondurre al divieto di emanazione dell'avviso di accertamento prima della scadenza del termine (60 giorni) previsto per la presentazione delle osservazioni e delle richieste da parte del contribuente. Se del caso, si potrà ricorrere alla redazione, con connesso rilascio al contribuente, di p.v.c. "parziali" riferiti specificamente ai periodi d'imposta in via di decadenza, con riserva di inviare al competente Ufficio il p.v.c. definitivo contenente le risultanze dell'attività ispettiva relative ad altre annualità. Qualora tale ultima soluzione non fosse percorribile il p.v.c. dovrà comunque essere redatto, rilasciato al contribuente ed inoltrato all'Ufficio.			
STEP 5	SI	Riscontro che le attività ed i controlli di cui si è prevista l'esecuzione nel piano di verifica siano stati eseguiti e riportati nel p.v. di verifica				
STEP 6	SI	Riscontro della corrispondenza tra le risultanze delle attività ispettive indicate nel p.v. di verifica e quelle riportate nel p.v.c.				

STEP 7	SI	Sottoscrizione del p.v.c. da parte del Direttore della Verifica, del Capo Pattuglia e degli altri componenti, nonché del contribuente	Relativamente al soggetto cui compete la sottoscrizione del p.v.c., è opportuno che i verificatori adottino ogni iniziativa utile a garantire che questo si identifichi nel titolare dell'impresa individuale o dell'attività di lavoro autonomo, ovvero nel legale rappresentate della società. In casi limite potrà essere valutata la possibilità di far sottoscrivere l'atto ad altro soggetto, sulla base di apposita procura sottoscritta dal titolare dell'impresa/attività di lavoro autonomo o dal rappresentante legale della società. Per ulteriori dettagli, si veda il paragrafo 1. e. del Cap. 5 della Parte III dell'Istruzione.				
STEP 8	SI	Consegna della copia del p.v.c. al contribuente	Ai fini di questo adempimento, è necessaria una puntuale attestazione a verbale che certifichi l'avvenuta consegna dell'atto, dando espressamente evidenza che la firma apposta nel p.v.c. vale anche quale conferma della sua ricezione. Il contribuente ha diritto di riceverne l'esemplare anche nell'ipotesi in cui si rifiuti di sottoscriverlo; ove rifiuti anche di ricevere il documento, questo sarà conservato agli atti del reparto operante, nel fascicolo relativo al contribuente, previa espressa menzione di tale rifiuto nello stesso p.v.c., nel quale si darà altresì atto che l'esemplare destinato al contribuente viene custodito presso il reparto, a disposizione della parte che potrà ritirarlo in qualsiasi momento.				

STEP 9	SI, salvo che non ricorrano le circostanze segnalate nelle indicazioni di dettaglio dello STEP 1 del successivo comparto I.	Rimessione, nella libera disponibilità della parte, della eventuale documentazione acquisita ed esaminata nel corso della verifica	Saranno esplicitati i relativi obblighi di inalterata conservazione fino alla definizione del contesto e comunque nei termini previsti dalla legge.				
STEP 10	SI	Proposta dell'adozione di una misura cautelare ai sensi dell'art. 22 del D. Lgs. n. 472/1997	I presupposti che devono concorrere congiuntamente sono il <i>fumus boni iuris</i> (ossia l'attendibilità della pretesa erariale) ed il <i>periculum in mora</i> (vale a dire il fondato timore, da parte pubblica, di non poter soddisfare il proprio credito). Indipendentemente da tali requisiti, tuttavia, si potrà formulare specifica segnalazione allorquando lo suggeriscano peculiari situazioni di ordine subiettivo (per maggiori dettagli si rinvia ai contenuti del paragrafo 2. del Capitolo 5 della Parte III della circolare).				
STEP 11	SI	Invio della copia del p.v.c. all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate e alla Direzione Regionale delle Entrate territorialmente competenti con riguardo al domicilio fiscale del contribuente, nonché al competente ufficio della Regione per gli adempimenti in materia di IRAP					
STEP 12	SI	Adempimento degli obblighi di comunicazione e di natura statistica	Compilazione del M.U.V.; chiusura del processo S.I.Rend; compilazione dello STAT/1; redazione della eventuale S.R.S.				

I. ESERCIZIO DEI DIRITTI DA PARTE DEL CONTRIBUENTE

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Recepimento delle eventuali dichiarazioni od osservazioni conclusive che il contribuente intenda rilasciare all'esito delle operazioni	In caso di mancata sottoscrizione del p.v.c. da parte del contribuente ovvero nelle ipotesi in cui lo stesso non riconosca che gli eventuali rilievi siano stati fondati sulla documentazione esaminata (circostanze, queste ultime, da far chiaramente risultare nella "Sezione conclusiva") occorrerà procedere al ritiro dei documenti in originale se non è possibile estrarne copia o farne constatare il contenuto nello stesso p.v.c.				
STEP 2	SI	Ottemperanza del limite massimo di permanenza presso la sede del contribuente	La permanenza presso la sede del contribuente non può eccedere i trenta giorni lavorativi, ulteriormente prorogabili di ulteriori trenta, in caso di complessità dell'indagine, a cura del responsabile dell'Ufficio (cfr. paragrafo 6. del Capitolo 3 della Parte III della circolare). Decorso tale periodo i militari operanti, tuttavia, possono ritornare presso la sede del contribuente per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal soggetto sottoposto a verifica dopo il rilascio del p.v.c. ovvero per specifiche ragioni.				

STEP 3	SI	Informativa al contribuente della facoltà di far pervenire all'Ufficio titolare della funzione impositiva, entro 60 giorni dal rilascio del p.v.c., osservazioni e richieste che devono essere dallo stesso necessariamente prese in considerazione				
STEP 4	SI	Informativa al contribuente della facoltà di richiedere al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, sulla base delle risultanze del p.v.c., con apposita istanza in carta libera, la formulazione di una proposta di accertamento ai fini dell'eventuale adesione				
STEP 5	SI	Informativa al contribuente della possibilità di prestare adesione al p.v.c.	Per i dettagli circa le modalità di adesione e l'individuazione dei rilievi effettivamente definibili, si veda il paragrafo 1. d. del Capitolo 5 della Parte III dell'Istruzione, nonché il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 133925 del 10.9.2008 e la Circolare della stessa Agenzia n. 55/E del 17.9.2008.			
STEP 6	SI, in caso di ricezione di una eventuale istanza di accesso agli atti della verifica	Invio al competente Ufficio finanziario dell'eventuale istanza di accesso agli atti della verifica, a norma della L. n. 241/90, come modificata dalla L. n. 15/2005, presentata al reparto dal contribuente	Ancorché i procedimenti tributari siano esclusi dal diritto di accesso (art. 24 della L. n. 15/2005), il reparto destinatario di una eventuale istanza dovrà trasmetterla al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate e darne conseguente comunicazione al soggetto istante, secondo le indicazioni di cui al paragrafo 4.b. del Capitolo 7 della Parte III.			

STEP 7	Sì, in caso di richiesta di documenti o chiarimenti da parte del Garante del contribuente	Risposta, entro 30 giorni, alla richiesta di documenti o chiarimenti pervenuta da parte del Garante	Appena ricevuta la richiesta i reparti interessati dovranno: a) informare la propria linea gerarchica, fino a livello di Comando Regionale, inviando copia della richiesta; b) fornire riscontro entro 30 giorni dalla ricezione della richiesta, trasmettendo separatamente alla linea gerarchica, fino a livello di Comando Regionale, copia della medesima risposta.				
---------------	---	--	---	--	--	--	--

CHECK LIST PER IL RISCONTRO INDIRETTO – PRESUNTIVO

Linee guida per la consultazione e la compilazione

Nelle pagine che seguono è riportata la *check list* relativa al riscontro indiretto – presuntivo, contenente gli adempimenti principali da seguire nei casi in cui, nel corso della verifica, si ricorra all'utilizzo di prove indirette – presuntive.

Alla consultazione ed alla compilazione della *check list*, che presuppongono ovviamente l'esame del testo della circolare in cui sono riportate le indicazioni operative del caso, segnatamente alla Parte IV, Capitoli 1 e 2, si deve procedere *solo* nel caso in cui, nel corso dell'attività ispettiva, sia stato effettivamente posto in essere il riscontro indiretto – presuntivo.

La *check list* è applicabile tanto nel caso in cui detto riscontro abbia riguardato imprese, quanto nel caso in cui questo abbia riguardato lavoratori autonomi e sia che lo stesso abbia riguardato le sole imposte sui redditi/IRAP ovvero la sola IVA, oppure tutti i tributi dianzi indicati.

Relativamente alle imprese, la *check list* è di per sé stessa applicabile per qualsiasi categoria economica, per ogni tipologia di attività esercitata ed a prescindere dalle relative dimensioni, facendo attenzione, a quest'ultimo proposito, alle avvertenze riportate nella stessa *check list* circa l'utilizzabilità delle "ricostruzioni indirette del ciclo d'affari" nei riguardi delle imprese di rilevanti dimensioni.

CHECK LIST PER IL RISCONTRO “INDIRETTO–PRESUNTIVO”

A. ADEMPIMENTI PRELIMINARI

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Riscontro se, nel caso specifico, ricorrono le condizioni per la determinazione della base imponibile con metodo induttivo “puro”	Le condizioni principali sono: - omessa dichiarazione o dichiarazione nulla; - omessa istituzione o conservazione contabilità obbligatoria; - inattendibilità complessiva contabilità obbligatoria; - omessa o parziale risposta a inviti, richieste o questionari.				
STEP 2	SI, in alternativa allo STEP 1	Riscontro se, nel caso specifico, sussiste la possibilità di procedere alla ricostruzione della base imponibile con metodo analitico–induttivo	Oltre alla preventiva ispezione della contabilità, non vi sono condizioni particolari. Occorre peraltro che da un preliminare esame della situazione e delle tipologie, dimensioni e caratteristiche dell’attività ispezionata sussista la possibilità di applicare presunzioni gravi, precise e concordanti idonee a dimostrare falsità, incompletezze o inesattezze di singole componenti reddituali.				
STEP 3	SI, relativamente allo STEP 2	Adeguate considerazione della tipologia e delle dimensioni del contribuente ispezionato e valutazione della effettiva fattibilità e proficuità del riscontro indiretto–presuntivo in relazione alla specifica categoria di presunzioni utilizzate	Se, in linea generale, ogni genere di presunzione può essere applicata a qualsiasi tipologia di contribuente, le “ricostruzioni indirette del ciclo di affari” appaiono più agevolmente applicabili alle imprese di dimensioni minori/medie e ai lavoratori autonomi.				

B. RICOSTRUZIONI INDIRETTE DEL CICLO D’AFFARI: CONTROLLI PER VALORE							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	Determinazione del V.P.R. (valore presuntivo di ricavi), sulla base della contabilità del contribuente e della procedura di calcolo descritta al paragrafo 6.b.(2)(b) del Capitolo 2 della Parte IV della circolare	Particolare attenzione, in detto procedimento, dovrà essere riservata alla determinazione della percentuale di ricarico risultante dalla contabilità del contribuente, secondo le indicazioni del paragrafo affianco indicato.				
STEP 2	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 1	Confronto del V.P.R. con ammontare imponibile delle operazioni attive risultante dalla contabilità del contribuente					
STEP 3	SI, nel caso di esito positivo dello STEP 2	Determinazione delle vendite o degli acquisti non fatturati o non registrati	<p><i>Se il V.P.R. è maggiore del dato complessivo fatturato e contabilizzato, si determinerà per la differenza il valore delle vendite non fatturate e non registrate.</i></p> <p><i>Se il V.P.R. è minore del valore fatturato e contabilizzato, il risultato della procedura è da ritenersi espressivo di acquisti non fatturati e non registrati.</i></p> <p>Per determinare in concreto il valore degli acquisti non fatturati è necessario riportare la differenza fra il fatturato contabilizzato e il V.P.R., al costo del venduto, dopo averla depurata del ricarico implicito, attraverso la formula di cui al citato paragrafo 6.b.(2)(b) del Capitolo 2 della Parte IV della circolare.</p>				
STEP 4	SI, nel caso di evidenziazione di irregolarità dei	Formulazione delle proposte di recupero a tassazione sulla base dei risultati di cui allo STEP 3, previa predisposizione e allegazione agli atti della verifica di prospetti riepilogativi dei calcoli	Nel caso i calcoli in parola siano stati effettuati in contraddittorio con il contribuente occorre riportare in atti le dichiarazioni rilasciate dallo stesso.				

	precedenti STEP	effettuati				
STEP 5	NO	Riscontro delle modalità di valutazione delle rimanenze finali allo scopo, soprattutto, di evidenziare fenomeni di sopravvalutazione.	Nei casi in cui, anche a seguito delle attività indicate nei precedenti STEP, si maturi il convincimento della sussistenza di fenomeni evasivi ma non si sia pervenuti all'acquisizione di elementi probatori/presuntivi adeguati, il riscontro di sopravvalutazione delle rimanenze finali, che consente al contribuente, in caso di occultamento di ricavi, di far figurare nel valore di queste quello delle merci occultamente vendute, può fornire ulteriori, utili elementi.			
STEP 6	NO	Riscontro dell'indice di rotazione del magazzino, vale a dire dei tempi nei quali vengono rinnovate le giacenze di merci	In certi settori (come quello alimentare) un indice di rotazione molto basso può essere espressivo di acquisti e vendite in nero. Per la formula di calcolo vgs. il Capitolo 2, Parte IV, paragrafo 6.b.(2)(b), ultima parte, della circolare.			
STEP 7	SI, in ogni caso in cui maturino dubbi sulla congruità della percentuale media di ricarico risultante dalla contabilità	Ricerca e determinazione di valori della percentuale media di ricarico ritenuti più congrui, da utilizzare successivamente nell'ambito della determinazione del V.P.R. di cui agli STEP da 1 a 4	Detta ricerca e determinazione appare necessaria altresì ogni qualvolta si ritenga di procedere al "controllo per valore" in assenza di contabilità o in presenza di contabilità inattendibile.			
STEP 8	SI, in caso di effettuazione dello STEP 7	Ove lo STEP 7 venga posto in essere nei riguardi di un impianto contabile esistente e generalmente attendibile, adozione di procedure particolarmente rigorose e adattate alla tipologia, dimensioni e condizioni di esercizio dell'attività ispezionata	Le percentuali di ricarico "medie" di un certo settore economico hanno solo una valenza genericamente orientativa. Occorre : a) applicarle al caso concreto; b) utilizzarle in maniera differenziata a seconda delle diverse tipologie di prodotti trattati dall'impresa ispezionata; c) tenere conto di tutti i fattori che possono differenziare, di fatto, attività fra loro simili. Tuttavia:			

			<ul style="list-style-type: none"> - in caso di ricostruzione con metodo induttivo "puro", le percentuali di ricarico "medie" di settore, possono essere più agevolmente utilizzabili; - qualora, anche in caso di contabilità esistente e in apparenza irregolare, si rilevi che le percentuali di ricavo risultanti dalla contabilità siano abnormi, irragionevoli o palesemente antieconomiche rispetto a quelle medie, queste possono essere più agevolmente utilizzate, rendendosi applicabile il metodo "induttivo-puro". 				
STEP 9	SI, in caso di effettuazione degli STEP 7 e 8	Determinazione del V.P.R. sulla base della percentuale di ricarico media determinata a prescindere dalle risultanze contabili, secondo la procedura degli STEP da 1 a 3 e formulazione delle proposte di recupero a tassazione come per lo STEP 4					
C. ALTRE RICOSTRUZIONI INDIRETTE DEL CICLO D'AFFARI							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	Individuazione di elementi strutturali, fattuali o documentali ritenuti particolarmente significativi rispetto alla specifica attività economica sottoposta ad attività ispettiva, utilizzabili per ricostruire indirettamente il volume d'affari	A seconda della tipologia, delle dimensioni e delle caratteristiche dell'attività ispezionata può trattarsi, tra l'altro, di fattori produttivi (materie prime e sussidiarie, generi di consumo vari, beni strumentali, forza lavoro impiegata, capitale investito ecc.), di componenti di beni complessi, di prestazioni accessorie rispetto alle cessioni di beni o alle prestazioni di servizio principali, ecc.				
STEP 2	SI, in caso di effettuazione	Confronto con il contribuente per acquisire conoscenza del ciclo produttivo e delle procedure gestionali	Detto confronto appare necessario soprattutto ove la ricostruzione si fondi su materie prime e generi di consumo, di cui				

	dello STEP 1		occorre stabilire la “resa” media rispetto a ogni prodotto finito.				
STEP 3	SI, nel caso di effettuazione dei precedenti STEP	Confronto fra i dati attinenti gli elementi selezionati, opportunamente elaborati secondo le finalità del particolare tipo di controllo e tenuto conto delle indicazioni del contribuente, con le risultanze contabili ufficiali, ove esistenti e corrette	L’attività, in sostanza, mira, con riferimento principale all’ammontare dei ricavi/compensi per l’anno sottoposto a verifica, a superare le risultanze contabili per pervenire ad un risultato complessivo più verosimile in relazione alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio dell’attività ispezionata.				
STEP 4	SI, nel caso in cui i precedenti STEP abbiano riguardato le unità di addetti all’attività economica	Calcolo dell’I.P.A. – indice di produttività per addetto – espressivo dell’apporto di ciascun addetto alla formazione di ricavi e successivo confronto con la remunerazione di ogni addetto	Quale regola generale, da valutare in concreto, l’I.P.A. deve risultare coerente al principio per cui ad ogni addetto devono corrispondere ricavi che consentano di “coprire” la remunerazione di ognuno.				
STEP 5	SI, nel caso di evidenziazione di irregolarità	Formulazione delle relative proposte di recupero a tassazione, evidenziando in dettaglio il procedimento seguito e le differenze con le risultanze contabili, previa predisposizione e allegazione agli atti della verifica di prospetti riepilogativi dei calcoli e/o delle elaborazioni operate con riferimento agli elementi strutturali, fattuali o documentali utilizzati	Nel caso i calcoli o le elaborazioni in parola siano stati effettuati in contraddittorio con il contribuente, occorre riportare in atti le dichiarazioni dello stesso.				

D. UTILIZZO DI DOCUMENTAZIONE EXTRACONTABILE

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, se nel corso di accessi o altre attività sia stata acquisita documentazione	Preventiva valutazione che la documentazione extracontabile acquisita: - sia riferibile inequivocabilmente al soggetto nei cui confronti è utilizzata; - contenga fatti, elementi, dati e circostanze riferibili all’attività del soggetto sottoposto ad	È generalmente ammesso l’utilizzo nei confronti di un certo contribuente di documentazione, anche extracontabile, acquisita nel corso di attività istruttorie svolte nei riguardi di soggetti diversi, a condizione che nei riguardi del contribuente				

	extracontabile (appunti, agende, block notes, registri non vidimati, supporti informatici contenenti files contabili, comunicazioni via e – mail)	ispezione.	nei cui confronti è utilizzata si avvii specifica attività ispettiva.				
STEP 2	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro fra dati e annotazioni della documentazione extracontabile e le registrazioni contabili ufficiali, ove esistenti e formalmente corrette					
STEP 3	NO	Eventuale formulazione di richieste e notizie al contribuente circa la natura, la funzione e il significato delle annotazioni della documentazione extracontabile	Richieste, risposte e/o mancate risposte, dichiarazioni spontanee, vanno verbalizzate.				
STEP 4	SI, in caso di evidenziazione di irregolarità	Formulazione delle proposte di recupero a tassazione basate su documenti extracontabili, fornendo puntuale argomentazione e illustrazione dei fatti e circostanze che si ritengono provati, direttamente o in via presuntiva, sulla base dei citati documenti	Ove necessario o opportuno, agli atti saranno allegati prospetti riportanti i calcoli e le elaborazioni operati sui dati extracontabili; in ogni caso, è necessario allegare ai pp.vv. di verifica e constatazione, in originale o copia autenticata dai verbalizzanti, i documenti extracontabili utilizzati per i rilievi.				

E. UTILIZZO DI DICHIARAZIONI DELLA PARTE O DI TERZI

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, in caso di acquisizione di dichiarazioni del soggetto	Esposizione a verbale delle domande formulate e delle risposte fornite dal soggetto e/o delle dichiarazioni dallo stesso e/o da altro soggetto da questo incaricato, rilasciate spontaneamente					

	ispezionato						
STEP 2	SI, in caso di acquisizione di dichiarazioni dei soggetti terzi	Verbalizzazione delle dichiarazioni e allegazione agli atti della verifica dei relativi verbali					
STEP 3	SI, in caso di effettuazione dei precedenti STEP	Riscontro di quanto emerso dalle dichiarazioni acquisite con quanto oggetto di verifica o rilevazione materiale, le risultanze della contabilità ufficiale ove esistente e regolarmente tenuta ed eventuali altre attività ispettive (rilevamenti in banche–dati, uffici pubblici, controlli esplorativi, controlli incrociati, ecc.)					
STEP 4	SI, nel caso di evidenziazione di irregolarità	Formulazione delle proposte di recupero a tassazione basate su dichiarazioni fornendo puntuale argomentazione dei fatti e circostanze che si ritengono provati, direttamente o indirettamente, sulla base delle dichiarazioni stesse, possibilmente supportate da altri elementi probatori	In caso di dichiarazioni di terzi, i relativi verbali devono essere allegati al p.v.c.				
F. PRESUNZIONI LEGALI DI CESSIONE E ACQUISTO							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, qualora all'atto dell'accesso sia stato effettuato il rilevamento delle giacenze di magazzino	Confronto fra le quantità di prodotti effettivamente giacenti in magazzino, rilevate per verifica diretta, con le risultanze contabili rilevabili dalla contabilità di magazzino e dalle fatturazioni in acquisto e vendita	Se il rilevamento delle giacenze di magazzino è stato effettuato a campione, i confronti contabili saranno effettuati solo con le risultanze relative ai prodotti oggetto di rilevamento.				
STEP 2	NO, effettuabile in alternativa allo STEP 1	Effettuazione del “controllo contabile per quantità”, confrontando i dati delle scritture contabili di magazzino o delle fatture emesse e ricevute con le consistenze delle rimanenze registrate	La formula da adottare per tale controllo è indicata al paragrafo 6.e.(2) del Capitolo 2 della Parte IV della circolare.				

STEP 3	SI, in caso di evidenziazione di irregolarità	Riscontro che le eventuali differenze risultanti dagli STEP 1 e 2, siano o meno giustificate sulla base dei documenti o delle altre circostanze giustificative tassativamente indicate nel D.P.R. n. 441/97				
STEP 4	SI, in caso di conferma di irregolarità	In caso di mancanza di documentazione o altre circostanze giustificative, formulazione delle relative proposte di recupero a tassazione	Dette proposte possono riferirsi solo al periodo d'imposta in corso al momento dell'accesso e, in caso di "controlli per quantità" di cui allo STEP 2, solo al periodo d'imposta oggetto del particolare controllo.			
STEP 5	SI, in caso di utilizzo delle presunzioni in presenza di differenze inventariali rilevate dallo stesso contribuente	Osservanza delle particolari indicazioni al riguardo contenute nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 2 ottobre 2006, n. 31/E				
STEP 6	SI, in caso di utilizzo delle presunzioni in presenza di differenze inventariali nelle imprese operanti nella grande distribuzione	Osservanza delle particolari indicazioni al riguardo contenute nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 2 ottobre 2006, n. 31/E				
G. APPLICAZIONE DELLA PRESUNZIONE DI OCCULTA DISTRIBUZIONE DI UTILI IN SOCIETA' DI CAPITALI A RISTRETTA BASE AZIONARIA						
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione	Eventuali note esplicative	

				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, nel caso in cui, a seguito di pregresse attività ispettive nei confronti di società di capitali a ristretta base azionaria o a base familiare, si siano individuate omesse dichiarazioni di elementi positivi di reddito	Valutazione della possibilità di avviare autonoma attività ispettiva nei confronti dei soci, per la constatazione di omessa dichiarazione dei redditi connessi alla occulta percezione dei dividendi di cui, in relazione al maggiore utile constatato a carico della società, si presume la distribuzione "pro-quota" a ciascun socio	Nel caso si proceda in tal senso, al p.v.c. redatto nei confronti di ciascun socio, dovrà essere allegato, eventualmente anche solo in parte, il p.v.c. redatto nei confronti della società.				
H. UTILIZZO DELLE SPECIFICHE PRESUNZIONI PREVISTE NEL SETTORE IMMOBILIARE							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, in ogni caso di verifica nei confronti di imprese di vendita immobiliare	Acquisizione, in sede di ricerca documentale, di contratti preliminari di compravendita, tabelle riepilogative delle cessioni, listini prezzi di varie tipologie di unità immobiliari, documentazione finanziaria ed extracontabile	L'esame dei suddetti documenti può consentire di pervenire anche all'individuazione di prove dirette di mancate fatturazioni o sotto-fatturazioni in vendita.				
STEP 2	SI, alle stesse condizioni indicate per lo STEP 1	Confronto fra i prezzi di cessione riportati negli atti notarili di vendita e: - i dati rilevabili dai documenti indicati nello STEP 1; - le valutazioni dell'O.M.I., secondo le indicazioni del Provvedimento dell'A.E. del 27 luglio 2007; - relativamente agli acquisti per i quali il cliente	Il confronto in questione può permettere di rendere applicabile, tanto ai fini II.DD./IRAP, quanto ai fini IVA, la presunzione per cui, nelle cessioni immobiliari, il maggior imponibile può essere determinato: - in base al valore normale;				

		ha chiesto un mutuo o un finanziamento, l'importo di questo	- per gli acquisti finanziati, in misura non inferiore all'ammontare del mutuo dell'acquirente. Trattasi di presunzione legale, che ammette prova contraria. Per gli atti formati prima del 4 luglio 2006, si tratta di presunzione semplice, che richiede puntuale esplicitazione dei requisiti di gravità, precisione e concordanza ricorrenti nel caso specifico.				
STEP 3	SI, alle stesse condizioni indicate negli STEP 1 e 2	Invio agli acquirenti di questionari o inviti a comparire, per esporre informazioni ed esibire documenti relativamente all'acquisto, con specifico riferimento all'entità e alle modalità del pagamento	Qualora l'importo del mutuo/finanziamento sia superiore al valore della compravendita e l'acquirente spieghi tale differenza con l'impiego di parte dell'importo per altre spese (acquisto immobili, ristrutturazioni, ecc.) è possibile invitarlo a produrre specifica documentazione giustificativa.				
STEP 4	SI, in caso di evidenziazione di irregolarità	Formulazione delle connesse proposte di recupero a tassazione	Al p.v.c. devono essere allegati tutti i documenti e i verbali di dichiarazione utilizzati per supportare i rilievi.				

I. UTILIZZO DI ALTRI ELEMENTI PRESUNTIVI NEI RIGUARDI DI SOCIETA' O DI IMPRESE

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	In presenza di società di persone, riscontro delle effettive disponibilità reddituali, patrimoniali e finanziarie dei soci e dei loro familiari	Ove le ingenti disponibilità dei soci e/o dei loro familiari, non risultassero giustificate in base al reddito loro attribuibile "pro-quota" sulla base dell'utile dichiarato dalla società ovvero in base ad altre fonti reddituali, la circostanza può valere, soprattutto se supportata da altri elementi anche indiziari, quale presunzione grave, precisa e concordante di redditi conseguiti e non dichiarati dalla società stessa.				
STEP 2	NO	In presenza di società anche di capitali, a ristretta	Ove i soci non risultassero in possesso di				

		base azionaria o a base familiare, in cui i soci abbiano effettuato consistenti apporti di capitale, riscontro delle disponibilità reddituali, patrimoniali e finanziarie degli stessi	corrispondenti disponibilità, il considerevole apporto di capitale da questi operato può essere considerato, soprattutto se supportato da altri elementi anche indiziari, presuntivamente espressivo di redditi conseguiti dalla società e da questa non dichiarati.				
STEP 3	NO	In presenza di operazioni di gestione che risultino palesemente “antieconomiche”, acquisizione di spiegazioni da parte del contribuente in ordine alle ragioni ed alle finalità delle operazioni stesse	Alle condizioni e nei termini esplicitati al paragrafo 6.h. del Capitolo 2 della Parte IV della circolare, il comportamento palesemente “antieconomico” dell'imprenditore, che non venga da questo spiegato o giustificato adeguatamente, può essere ritenuto presuntivamente espressivo, soprattutto se corroborato da altri elementi probatori e/o indiziari, di fenomeni evasivi, elusivi o di altre irregolarità.				
L. UTILIZZO DI ALTRI ELEMENTI PRESUNTIVI NEI RIGUARDI DI IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI E/O DIRETTE AI CONSUMATORI FINALI							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, nel caso in cui, nel corso dell'accesso, sia stato effettuato il rilevamento delle “giacenze di cassa”	Confronto fra consistenza di cassa oggetto di rilevazione diretta e totale degli importi registrati e contabilizzati	Una discordanza può essere indicativa di mancate certificazioni di corrispettivi.				
STEP 2	NO	Riscontro dei tempi di emissione degli scontrini/ricevute e di contabilizzazione di corrispettivi	La concentrazione dei corrispettivi contabilizzati in certi giorni prossimi a scadenze fiscali ovvero l'emissione di diversi scontrini in orario prossimo alla				

			chiusura e per cifre tonde, possono essere indicativi di aggiustamenti "a posteriori" del totale degli incassi.				
STEP 3	NO	Riscontro dei finanziamenti dell'imprenditore individuale nei confronti dell'attività d'impresa	Finanziamenti non giustificati dalle disponibilità reddituali dell'imprenditore, possono essere indicativi di corrispettivi non contabilizzati da parte della sua impresa.				
STEP 4	SI, in ogni caso di attività ispettiva nei confronti di bar, ristoranti, discoteche e altri locali	Riscontro fra gli scontrini/ricevute emessi o i dati riepilogativi di questi, con riferimento a un determinato periodo di tempo e i dati rilevabili dai documenti emessi attraverso strumenti di pagamento elettronico presenti presso l'esercizio (POS, carte di credito, ecc.), ove conservati da questo					
M. UTILIZZO DI ALTRI ELEMENTI PRESUNTIVI NEI RIGUARDI DI PROFESSIONISTI							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, in ogni caso di esecuzione di attività ispettive nei confronti di studi medici	Effettuazione delle seguenti rilevazioni dirette: - in sede di accesso, numero dei clienti in attesa e personale addetto allo studio; - inventario del materiale di consumo impiegato, delle attrezzature e delle strumentazioni diagnostiche, in contraddittorio con la parte; - ricostruzione della quantità di materiale necessario per ciascun tipo di terapia e dei consumi di materiale utilizzabili in una sola occasione; - determinazione dei tempi medi di ciascuna prestazione, in contraddittorio con la parte; - individuazione delle prestazioni eseguite a titolo gratuito con verbalizzazione dei relativi motivi e connessi riscontri	L'elaborazione coordinata dei dati rilevati può consentire di ricostruire un volume di compensi diverso da quello dichiarato.				
STEP 2	SI, in ogni caso di	Effettuazione delle seguenti rilevazioni dirette: - livello di automazione e dotazione di supporti	Come per lo STEP 1. Per quanto riguarda eventuali incongruenze				

	<p>esecuzione di attività ispettiva nei confronti di studi professionali nel campo legale in genere</p>	<p>informatici e connessi consumi di energia e telefonici;</p> <ul style="list-style-type: none"> - individuazione della tipologia della clientela assistita e delle prestazioni effettivamente rese; - acquisizione di notizie che possano essere sintomatiche della effettiva redditività (anni di svolgimento della professione legale, eventuale rilevamento dell'attività da uno o da entrambi i genitori, ubicazione ed ampiezza delle sedi, recenti ristrutturazioni, titolo di possesso dei locali, spese sostenute per assicurazioni professionali, altre attività svolte); - acquisizione di elementi indicativi di quanto viene di norma pattuito per prestazioni professionali similari; - approfondimento dei rapporti con la clientela che non è interessata al rilascio della fattura; - scomposizione dei compensi dichiarati, per stabilirne la distinta tipologia 	<p>delle spese rispetto ai compensi dichiarati, in linea generale, il reddito dichiarato non dovrebbe mai collocarsi, quanto meno in modo significativo e ricorrente, al di 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. Ovviamente, ricostruzioni basate su queste argomentazioni, devono essere supportate anche da altri elementi probatori, eventualmente pure di contenuto indiziario.</p>				
--	---	--	---	--	--	--	--

CHECK LIST PER IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DELLE REGOLE GENERALI PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

Linee guida per la consultazione e la compilazione

Nelle pagine che seguono è riportata la *check list* relativa al riscontro analitico – normativo delle regole generali in tema di reddito d'impresa, contenente gli adempimenti principali da seguire nei casi in cui, nel corso della verifica, si proceda al controllo, appunto, dell'osservanza dei principi generali che sovrintendono la determinazione del reddito d'impresa, ai fini IRPEF o IRES, quali, principalmente, quelli di:

- corrispondenza dell'inquadramento contabile delle voci di bilancio e/o delle operazioni aziendali selezionate, con riferimento agli effettivi aspetti materiali che caratterizzano la singola voce od operazione;
- corrispondenza fra detto inquadramento, la documentazione fiscale elementare, i registri, libri e scritture, civilistiche e fiscali, i dati riportati in dichiarazione;
- corretta imputazione temporale;
- inerenza dei costi od oneri dedotti all'attività esercitata;
- certezza e determinabilità delle componenti reddituali negative;
- previa imputazione dei costi od oneri a conto economico, con le eccezioni normativamente previste a detta regola;
- diretta rilevanza fiscale, per le imprese che adottano i principi contabili internazionali (imprese IAS) ed a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dagli stessi principi contabili internazionali, ferme restando le disposizioni di attuazione e di coordinamento previste con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze (all'atto della redazione della presente Istruzione, predisposto in "bozza" non approvata) e le eventuali altre eccezioni previste dalla legge.

Alla consultazione ed alla compilazione della *check list*, che presuppongono ovviamente l'esame del testo della circolare in cui sono riportate le indicazioni operative del caso, segnatamente alla Parte IV, Capitolo 3, si deve procedere *solo* nel caso in cui, nel corso dell'attività ispettiva, sia stato effettivamente posto in essere il riscontro analitico – normativo dei principi generali in tema di reddito d'impresa.

La *check list* è applicabile tanto nel caso in cui detto riscontro riguardi società che siano civilisticamente obbligate alla redazione del bilancio d'esercizio, secondo i rigidi schemi del codice civile, quanto nel caso in cui il riscontro abbia riguardato altre società e imprese che siano comunque tenute a porre in essere documenti di rendicontazione dell'attività sulla base delle regole civilistiche in tema di redazione del bilancio.

Si precisa che qualora l'attività ispettiva svolta nei confronti delle attività produttive di reddito d'impresa, consenta di procedere anche al riscontro di tipo indiretto – presuntivo ai fini dell'imposizione sui redditi, occorre seguire il percorso ispettivo di cui all'apposita *check list*.

CHECK LIST PER IL RISCONTRO ANALITICO–NORMATIVO DELLE REGOLE GENERALI PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO D’IMPRESA

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Riscontro del regime contabile e del sistema di redazione del bilancio cui l’impresa accede a fini civilistici	Il riscontro è finalizzato a stabilire: a) in primo luogo, se l’impresa è tenuta a redigere il bilancio d’esercizio, ovvero se, pur non essendo specificamente tenuta a questo adempimento, debba comunque applicare ai componenti di reddito i principi ed i criteri dettati dal codice civile e se, in quest’ultimo caso, rediga un documento di sintesi sostanzialmente analogo al bilancio d’esercizio; b) secondariamente, in relazione alle imprese tenute alla redazione del bilancio d’esercizio, se, a questi fini, siano adottati i principi contabili internazionali (impresa IAS) ovvero quelli nazionali (impresa non IAS). Ovviamente, qualora l’attività ispettiva riguardi soggetti che svolgano attività d’impresa sconosciuti al fisco e, come tali, privi di documentazione contabile, occorre preliminarmente stabilire se, effettivamente, detta attività possa essere considerata fiscalmente produttiva di reddito d’impresa (per la ricorrenza dei requisiti soggettivi od oggettivi, con particolare riguardo a quello della <i>professionale abitualità</i>) ed il regime contabile che avrebbe dovuto essere formalmente adottato.				

STEP 2	SI	Selezione e individuazione dell'accadimento aziendale ritenuto meritevole di approfondimento.	La selezione deve essere operata, oltre che sulla base delle risultanze informative, investigative o operative già disponibili, sulla base dell'analisi dello Stato Patrimoniale, del Conto Economico, della nota integrativa, della relazione degli amministratori sulla gestione e, ove disponibili, delle relazioni presentate dai soggetti incaricati del controllo contabile, nonché, per le imprese non tenute formalmente alla redazione del bilancio d'esercizio, sulla base dell'analogo documento di sintesi eventualmente predisposto, dei libri e registri tenuti a fini civilistici e, eventualmente, della dichiarazione fiscale. In questo contesto appare opportuno: a) selezionare le componenti reddituali riferite sia alla gestione ordinaria, sia a quelle straordinaria e finanziaria; b) operare adeguati riscontri fra i dati di bilancio o contabili relativi a più esercizi consecutivi, per evidenziare scostamenti significativi e/o anomali; c.) selezionare le componenti che hanno concorso alla eventuale perdita civilistica ed a quella fiscale, nonché quelle di andamento anomalo; d) attenzionare i costi elevati per servizi ricevuti, ingenti sofferenze finanziarie, rilevanti perdite su crediti; e) valutare criticamente le situazioni per cui le indicazioni della nota integrativa o della relazione sulla gestione risultino poco chiare o non esaurienti.				
STEP 3	SI	Individuazione della voce o delle voci di bilancio e/o della contabilità interessate dall'accadimento e delle connesse componenti reddituali positive o negative					

STEP 4	SI, con riferimento alle voci ed alle componenti di reddito selezionate	Individuazione, nella contabilità generale dell'azienda, del o dei sottoconto/i d'interesse e del o dei relativo/i conto/i principale/i				
STEP 5	SI, con riferimento alle voci ed alle componenti selezionate	Verifica che ciascun sottoconto o conto principale d'interesse, accolga soltanto le operazioni e/o le voci che agli stessi si riferiscono				
STEP 6	SI, con riferimento alle voci ed alle componenti selezionate	Riscontro delle movimentazioni del conto e del sottoconto con quanto rilevabile materialmente (per verifica diretta o indiretta, altri atti e documenti acquisiti, esito di controlli presso altri soggetti, risultanze di questionari, controlli esplorativi e controlli incrociati, dati ed elementi comunicati da altri Organi o comunque disponibili, ecc.)	Tale riscontro, che assume una importanza fondamentale, mira a rilevare tutti gli aspetti di carattere "materiale – fenomenico" attinenti l'accadimento aziendale attenzionato di cui la voce o le voci di bilancio costituiscono la rappresentazione contabile, nonché, ancora dal punto di vista materiale, tutte le componenti che hanno concorso a determinare queste ultime, dal punto di vista sia quantitativo, sia qualitativo.			
STEP 7	SI, con riferimento alle voci ed alle componenti selezionate	Riscontro con le registrazioni riportate nei libri e registri tenuti ai fini civilistici				

STEP 8	SI, con riferimento alle voci ed alle componenti selezionate	Riscontro delle modalità di rilevazione, classificazione e valutazioni adottate ai fini civilistici ed ai fini della redazione del bilancio	Detto riscontro, da porre in essere nei termini ed alle condizioni indicate nel testo della circolare (segnatamente alla Parte IV, Capitolo 3, paragrafo 5.b.), va effettuato sulla base di quanto rilevato nell'ambito dello STEP 1, con riferimento ai principi contabili – nazionali o internazionali – adottati.				
STEP 9	SI, con riferimento alle voci ed alle componenti selezionate	Riscontro con i documenti fiscali di carattere elementare (principalmente, fatture attive e passive, note di credito, note di debito, ecc.) e con i libri e i registri tenuti ai fini fiscali					
STEP 10	SI, con riferimento alle voci ed alle componenti selezionate	Verifica della coincidenza fra i dati in tal modo riscontrati e le singole voci di bilancio o contabili ed il risultato civilistico riportati in dichiarazione	Per detta verifica, è utile l'acquisizione (ovvero, ove non disponibile, la predisposizione) del prospetto di raccordo fra i saldi dei conti di mastro e le voci del bilancio civilistico, nonché tra queste ultime e i vari righi della dichiarazione, con particolare riferimento a quelli destinati alle variazioni in aumento e in diminuzione.				
STEP 11	SI, con riferimento alle voci ed alle componenti selezionate	In caso di esito regolare dei precedenti STEP, riscontro dell'osservanza dei principi generali per la determinazione del reddito d'impresa e connessa verifica degli effetti che l'osservanza o meno dei principi stessi ha prodotto ai fini dell'indicazione, in dichiarazione, delle variazioni in aumento o in diminuzione secondo le regole fiscali	Detto riscontro, con riferimento a ciascuna voce di bilancio selezionata, sarà orientato a verificare: a) per le <i>componenti reddituali positive</i> , sostanzialmente il rispetto del principio di competenza fiscale (tenendo presente la diretta rilevanza fiscale dei criteri di imputazione temporale previsti dagli IAS/IFSR), in base alle indicazioni riportate nella Parte IV, Capitolo 3, paragrafo 5.c.(2) della circolare; b) per le <i>componenti reddituali negative</i> , il rispetto del principio di competenza (nei termini anzidetti), quello di inerenza rispetto all'attività esercitata e quello della previa imputazione dei costi e oneri a conto economico, con le eccezioni previste (per				

			quest'ultimo, nel caso in cui nella dichiarazione sia compilato il Quadro EC, occorrerà controllare anche tale documento, le modalità di compilazione e l'osservanza delle disposizioni in tema di riserve), secondo le indicazioni riportate nella Parte IV, Capitolo 3, paragrafi 5.c.(2), (3) e (4) della circolare; c) <i>a fattor comune</i> , il rispetto delle norme generali di carattere fiscale in tema di valutazione (tenendo presente, per le imprese IAS, la diretta rilevanza fiscale che possono assumere, anche in deroga alle disposizioni tributarie, i criteri di valutazione stabiliti dai principi contabili internazionali), secondo le indicazioni riportate nella Parte IV, Capitolo 3, paragrafo 5.c.(5) della circolare.				
--	--	--	---	--	--	--	--

CHECK LIST PER IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DI SINGOLI COMPONENTI E DI SPECIFICI ASPETTI DEL REDDITO D'IMPRESA

Linee guida per la consultazione e la compilazione

Nelle pagine che seguono è riportata la *check list* relativa al riscontro analitico – normativo di singoli componenti e di specifici aspetti del reddito d'impresa, contenente i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili nei riguardi delle imprese, con specifico riferimento al riscontro dell'osservanza delle disposizioni normative di carattere specifico che sovrintendono la determinazione delle più importanti e significative componenti del reddito medesimo, nonché di alcune operazioni particolari, quali, in particolare:

- ricavi;
- plusvalenze patrimoniali e plusvalenze esenti (*participation exemption – pex*);
- sopravvenienze attive;
- dividendi e interessi;
- proventi immobiliari;
- spese per prestazioni di lavoro;
- interessi passivi;
- oneri fiscali e contributivi ed oneri di utilità sociale;
- minusvalenze patrimoniali;
- sopravvenienze passive;
- perdite di beni e perdite su crediti;
- ammortamenti;
- accantonamenti;
- svalutazione dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti;
- spese relative a più esercizi;
- variazioni delle rimanenze;
- valutazione dei titoli;
- riporto delle perdite;
- locazione finanziaria;
- operazioni straordinarie.

La *check list* in rassegna si differenzia sensibilmente dalle altre contenute nel presente documento, per la maggiore schematicità e sinteticità delle annotazioni riportate nella colonna n. 4 “Indicazioni di dettaglio”, attesa la complessità ed il particolare tecnicismo delle disposizioni di legge che regolamentano i singoli elementi ed i peculiari aspetti del reddito d'impresa esaminati.

Per quanto precede, la consultazione e la compilazione della *check list* deve sempre accompagnarsi alla lettura del documento “**LINEE GUIDA PER IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DI SINGOLE COMPONENTI E DI SPECIFICI ASPETTI DEL REDDITO D'IMPRESA**” allegato all'Istruzione sull'attività di verifica e, segnatamente, del paragrafo in cui sono contenute le indicazioni relative al componente o all'operazione attenzionata nel corso dell'attività ispettiva, oltre che da una costante consultazione delle norme di riferimento; da evidenziare, al riguardo, che nel medesimo documento dianzi menzionato, sono anche fornite, relativamente a talune delle componenti e delle operazioni prese in esame, alcune indicazioni circa il relativo trattamento secondo i principi contabili, nazionali e internazionali.

La *check list* è applicabile tanto nel caso in cui il suddetto riscontro riguardi società che siano civilisticamente obbligate alla redazione del bilancio d'esercizio, secondo i rigidi schemi del codice civile, quanto nel caso in cui il riscontro abbia riguardato altre società e imprese che siano comunque tenute a porre in essere documenti di rendicontazione dell'attività sulla base delle regole civilistiche in tema di redazione del bilancio.

Alla consultazione ed alla compilazione della *check list*, non deve procedersi necessariamente in ogni caso, ma solo allorquando, nel quadro dell'attività ispettiva, sia effettuato, ovviamente ai fini dell'imposizione sui redditi, il riscontro, dal punto di vista analitico – normativo, di una o più componenti del reddito d'impresa ovvero di una o più delle particolari operazioni rilevanti ai fini di questo, indicate nel citato documento **“LINEE GUIDA PER IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DI SINGOLE COMPONENTI E DI SPECIFICI ASPETTI DEL REDDITO D'IMPRESA”**.

È appena il caso di evidenziare che, tanto in tale ultimo documento, quanto nella presente *check list*, non sono ovviamente riportate tutte le componenti reddituali o le operazioni che possono assumere rilievo ai fini dell'attività ispettiva, ma solo quelle che sono state ritenute di maggiore interesse e di più diffuso impatto sull'attività di verifica.

CHECK LIST PER IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DI SINGOLI COMPONENTI E DI SPECIFICI ASPETTI DEL REDDITO D'IMPRESA

A. RICAVI

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	Individuazione di tale componente positivo di reddito dall'esame del bilancio di esercizio	Cfr. voce A) 1) del conto economico ed, eventualmente, voce A) 5) dello stesso documento.				
STEP 2	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro della tipologia di ricavi imputati	a. Cessioni di beni; b. Prestazioni di servizi; c. Cessioni di materie prime e sussidiarie, semilavorati e altro; d. Cessioni di attività finanziarie non costituenti immobilizzazioni; e. Indennizzi per la perdita dei beni di cui alle precedenti lettere; f. Contributi in denaro o in natura contrattualmente previsti; g. Contributi in conto esercizio spettanti a norma di legge.				
STEP 3	SI, nel caso si riscontri la specifica circostanza a fianco indicata	Riscontro della corretta imputazione della assegnazione dei beni ai soci e della destinazione a finalità extra-aziendali di beni di cui allo STEP 2	Corretta determinazione del valore normale.				
STEP 4	SI, nel caso si verifichi la circostanza a fianco indicata	Riscontro della corretta imputazione dei ricavi per operazioni poste in essere con società controllanti, controllate e collegate non residenti	Corretta determinazione del valore normale.				

B. PLUSVALENZE PATRIMONIALI

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, in caso di presenza significativa di tale posta	Individuazione di tale componente positivo di reddito dall'esame del bilancio di esercizio	Cfr. voce E) 20) del conto economico ed, eventualmente, voce A) 5) dello stesso documento.				
STEP 2	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro della tipologia di plusvalenza imputata	a. Cessione a titolo oneroso; b. Realizzazione mediante indennizzo; c. Assegnazione ai soci o destinazione a finalità extra-aziendali.				
STEP 3	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. a. e b.	Riscontro del corretto calcolo della plusvalenza	a. Corretta determinazione degli oneri accessori di diretta imputazione; b. Corretta determinazione del costo non ammortizzato.				
STEP 4	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. c.	Riscontro del corretto calcolo della plusvalenza	a. Corretta determinazione del valore normale; b. Corretta determinazione del costo non ammortizzato (ovvero del costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni).				
STEP 5	SI, nel caso si riscontri la specifica circostanza a fianco indicata	Riscontro del corretto calcolo della plusvalenza in caso di conferimenti e apporti in società	a. Corretta determinazione del valore normale dei beni conferiti; b. Media aritmetica del valore delle azioni o dei titoli negoziati in borsa, ricevuti in contropartita.				
STEP 6	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro del metodo di imputazione adottato dal contribuente	a. Imputazione <i>in toto</i> della plusvalenza nell'esercizio di realizzo; b. Rateizzazione.				

STEP 7	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 6, lett. b.	Riscontro dell'indicazione specifica in dichiarazione, della presenza delle condizioni per l'ammissione alla rateizzazione e del corretto computo della plusvalenza per quote costanti	a. Possesso del cespite da più di 3 anni (1 anno per le società sportive professionistiche); b. Immobilizzazioni finanziarie iscritte negli ultimi tre bilanci; c. Determinazione del periodo di rateizzazione (max 5 esercizi compreso quello di competenza).				
STEP 8	SI, in caso di presenza significativa di tale posta	Riscontro della corretta imputazione nel periodo d'imposta oggetto di controllo delle quote di plusvalenze realizzate in periodi d'imposta precedenti	A tal fine, è necessaria l'analisi del quadro delle variazioni in aumento.				
C. PLUSVALENZE ESENTI (PARTICIPATION EXEMPTION – PEX)							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, in caso di presenza significativa di tale posta	Individuazione di tale componente positivo di reddito dall'esame del bilancio di esercizio	Cfr. voce E) 20) del conto economico ed, eventualmente, voce A) 5) dello stesso documento.				
STEP 2	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Effettuazione degli STEP previsti per le PLUSVALENZE PATRIMONIALI, in quanto applicabili					
STEP 3	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro delle condizioni per l'accesso al regime di parziale esenzione	a. Caratteristiche società o ente partecipato (residenza, oggetto dell'attività, patrimonio aziendale); b. Periodo di ininterrotto possesso; c. Classificazione nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso.				
STEP 4	SI, in caso di	Riscontro del corretto calcolo della percentuale di esenzione, in relazione al periodo di realizzo					

	effettuazione dello STEP 1						
STEP 5	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro del rispetto dei limiti di deducibilità dei costi connessi alla cessione di partecipazioni rilevanti ai fini PEX					
D. SOPRAVVENIENZE ATTIVE							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, in caso di presenza significativa di tale posta	Individuazione di tale componente positivo di reddito dall'esame del bilancio di esercizio	Cfr. voce E) 20) del conto economico ed, eventualmente, voce A) 5) dello stesso documento.				
STEP 2	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro della tipologia di sopravvenienza imputata	a. Ricavi a fronte di spese, perdite od oneri dedotti in precedenti esercizi; b. Insussistenza di spese, perdite o oneri dedotti in precedenti esercizi; c. Indennizzi riferibili a oneri e passività dedotti in precedenti esercizi; d. Contributi e liberalità diversi da quelli costituenti ricavi.				
STEP 3	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. d.	Riscontro del corretto inquadramento fiscale del contributo riscosso					
STEP 4	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2	Riscontro del metodo di imputazione adottato dal contribuente	a. Imputazione <i>in toto</i> della sopravvenienza attiva nell'esercizio di realizzo; b. Rateizzazione.				
STEP 5	SI, nel caso si	Riscontro della corretta contabilizzazione ai fini fiscali della cessione del contratto di locazione	Corretta determinazione del valore normale.				

	verifichi la circostanza a fianco indicata	finanziaria					
STEP 6	SI, nel caso si riscontri la specifica circostanza a fianco indicata	Riscontro della corretta imputazione nel periodo d'imposta oggetto di controllo delle quote di sopravvenienze attive realizzate in periodi d'imposta precedenti	A tal fine, è necessaria l'analisi del quadro delle variazioni in aumento.				
E. DIVIDENDI E INTERESSI							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	Individuazione di tali componenti positivi di reddito dall'esame del bilancio di esercizio	Cfr. voce C) 15), 16) e 17) del conto economico.				
STEP 2	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro del corretto inquadramento fiscale dei dividendi corrisposti da soggetti IRES residenti	a. Applicazione principio di cassa; b. Imponibilità limitata al 5% degli utili distribuiti sotto qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione.				
STEP 3	SI, in caso di presenza significativa di tale posta	Riscontro delle condizioni per l'accesso al regime di esclusione di cui allo STEP 2, per i dividendi corrisposti da soggetti IRES non residenti	Residenza in territori <i>white list</i> (ovvero esercizio interpello).				
STEP 4	SI, in caso di presenza significativa di tale posta	Riscontro del corretto inquadramento fiscale dei proventi da partecipazione nelle società di persone	Imputazione <i>pro quota</i> del reddito maturato dalla partecipata, indipendentemente dalla reale ripartizione ai soci.				
STEP 5	SI, in caso di presenza significativa di tale posta	Riscontro della tipologia e della corretta imputazione degli interessi attivi	a. Per cassa: interessi di mora; b. Per competenza: negli altri casi.				

STEP 6	SI, In caso di effettuazione dello STEP 5	Riscontro della corretta determinazione degli interessi attivi	a. Condizioni contrattuali pattuite per iscritto; b. Saggio d'interesse legale.				
STEP 7	SI, nel caso si riscontri la specifica circostanza a fianco indicata	Riscontro del corretto trattamento fiscale dei finanziamenti dei soci	Verifica delle condizioni eventualmente risultanti dal bilancio o dal rendiconto (in mancanza, si presumono dati a mutuo).				
F. PROVENTI IMMOBILIARI							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	Classificazione degli immobili relativi all'impresa sotto il profilo fiscale	Cfr. voce A) 1), 5), B) 7), 10), 14), C) 17) del conto economico.				
STEP 2	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro della corretta imputazione del reddito fondiario ritraibile dagli immobili che non costituiscono né beni strumentali, per natura o destinazione, né "beni-merce"	Cfr. disposizioni del capo II del titolo I del TUIR.				
STEP 3	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2	Individuazione delle eventuali spese relative a tali immobili contabilizzate dall'impresa e verifica della ripresa a tassazione in sede fiscale	A tal fine, è necessaria l'analisi del quadro delle variazioni in aumento (sono comunque deducibili gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisizione degli immobili medesimi).				
G. SPESE PER PRESTAZIONI DI LAVORO							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	Individuazione di tale componente negativo di reddito dall'esame del bilancio di esercizio	Cfr. voci B) 9) del conto economico ed, eventualmente, voci B) 6), 7), 8) e 14) dello				

			stesso documento.				
STEP 2	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro della tipologia di costi imputati	a. Spese per prestazioni di lavoro dipendente "ordinarie"; b. Rimborsi spese (forfetari o "a piè di lista"); c. Oneri di utilità sociale; d. Spese per la gestione di strutture ricettive; e. Compensi agli amministratori.				
STEP 3	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. b.	Riscontro della presenza di documentazione idonea a provare la spesa con riferimento all'incarico e del rispetto dei limiti per la deducibilità	I rimborsi spese forfetari costituiscono retribuzione imponibile per il percipiente.				
STEP 4	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. c. e d.	Riscontro del rispetto dei limiti per la deducibilità	Verifica del reale utilizzo delle strutture ricettive, delle reali finalità dei servizi ricondotti tra gli oneri di utilità sociale, nonché dell'eventuale connessione tra le due tipologie di oneri.				
STEP 5	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. e.	Riscontro del corretto inquadramento fiscale del rapporto di collaborazione (lavoro dipendente, assimilato, o autonomo) e del trattamento fiscale dei compensi corrisposti	Applicazione del principio di cassa.				
H. INTERESSI PASSIVI							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	Individuazione di tale componente negativo di reddito dall'esame del bilancio di esercizio	Cfr. voce C) 17) per evidenze esplicite, nonché altre voci del C.E. in cui gli interessi sono eventualmente conglobati.				
STEP 2	SI, in caso di effettuazione	Individuazione del regime fiscale applicabile	a. Periodo d'imposta iniziato dopo il 31/12/2007; b. Altri periodi d'imposta.				

	dello STEP 1						
STEP 3	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. a., per i soggetti IRPEF	Riscontro del corretto trattamento fiscale applicato agli interessi passivi	Cfr. art. 61 del TUIR.				
STEP 4	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. a., per i soggetti IRES	Riscontro del corretto trattamento fiscale applicato, in sequenza, agli interessi passivi, con i correttivi previsti per le prime annualità di applicazione del nuovo regime di deducibilità	Cfr. art. 96 del TUIR: - preliminare confronto con gli interessi attivi; - confronto dell'eccedenza con 30% del ROL; - riporto nel futuro dell'ulteriore eccedenza.				
STEP 5	SI, nel caso si riscontri la circostanza a fianco indicata	Riscontro del corretto computo, nel calcolo di cui allo STEP 4, degli interessi impliciti	a. Contratti di leasing; b. Interessi capitalizzati; c. Interessi collegati a debiti commerciali con dilazioni di pagamento eccedenti i "canoni normali".				
STEP 6	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. a.	Individuazione di eventuali categorie di interessi passivi soggetti ad indeducibilità assoluta	a. Immobili patrimonio; b. Operazioni con soggetti esteri " <i>non- white list</i> "; c. Titoli obbligazionari; d. Prestiti dei soci alle cooperative.				
STEP 7	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. b.	Riscontro della corretta applicazione della normativa di contrasto alla " <i>thin capitalization</i> ", in caso di finanziamenti erogati o garantiti dai soci o parti correlate	a. Verifica dei requisiti che determinano la qualità di socio qualificato e di parte correlata; b. Verifica del rapporto tra finanziamenti qualificati e patrimonio dell'impresa.				
STEP 8	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. b.	Riscontro della presenza di finanziamenti infruttiferi erogati o garantiti dai soci qualificati, esclusi dal calcolo " <i>thin capitalization</i> "	Confronto tra la remunerazione media dei finanziamenti fruttiferi e il tasso ufficiale di riferimento maggiorato di un punto percentuale.				
STEP 9	SI, nei casi di effettuazione	Riscontro della corretta applicazione della normativa relativa al <i>pro rata</i> patrimoniale, in caso di presenza nel patrimonio aziendale di	a. Confronto preliminare tra il valore di libro delle partecipazioni PEX e il patrimonio netto contabile;				

	dello STEP 2, lett. b.	partecipazioni <i>PEX</i>	b. Verifica delle tipologie di interessi da ricomprendere nel calcolo del <i>pro rata</i> .				
STEP 10	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. b.	Individuazione di eventuali partecipazioni rientranti nel perimetro di consolidamento nazionale o mondiale, o di partecipazioni in società tassate "per trasparenza"	Applicazione della norma antielusiva di cui all'art. 97, comma 2, lett. b) del TUIR.				
STEP 11	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. b.	Riscontro della corretta applicazione della normativa relativa al <i>pro rata</i> generale	Cfr. art. 96 del TUIR, prima delle modifiche apportate dalla L. n. 244/2007.				
STEP 12	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. b.	Effettuazione degli STEP 5 e 6, in quanto applicabili					
I. ONERI FISCALI E CONTRIBUTIVI							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	Individuazione di tale componente negativo di reddito dall'esame del bilancio di esercizio	Cfr. voce 22) per le imposte sul reddito, E) 21) per le imposte relative a esercizi precedenti, B) 14) per le altre imposte e tasse, nota integrativa per le imposte anticipate e differite				
STEP 2	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro del corretto trattamento fiscale delle imposte indeducibili dal reddito d'impresa	a. Imposta personale; b. Imposta soggetta a rivalsa; c. Imposta indeducibile per espressa previsione normativa di riferimento.				
STEP 3	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro del corretto trattamento fiscale dell'IVA indetraibile	a. Indetraibilità assoluta; b. Art. 36-bis D.P.R. n. 633/72; c. Pro-rata di esenzione; d. Decadenza diritto di detrazione.				

STEP 4	SI nel caso si riscontri la circostanza a fianco indicata	Riscontro del corretto trattamento fiscale degli accantonamenti di imposte deducibili, per competenza in relazione agli importi "definiti"	a. Presentazione della dichiarazione; b. Notifica accertamento o provvedimento dell'ufficio; c. Notifica decisione Commissione tributaria.				
STEP 5	SI, nel caso si riscontri la circostanza a fianco indicata	Rilevazione della deduzione di somme corrisposte a titolo di sanzioni penali o amministrative, ovvero a titolo di interesse, a seguito di violazioni alla normativa tributaria o altre disposizioni di legge	Indeducibilità assoluta, anche nel caso di interessi di mora.				
STEP 6	SI, in caso di presenza significativa di tale posta	Riscontro del corretto trattamento fiscale dei contributi ad associazioni sindacali o di categoria	Presenza di formale delibera dell'associazione.				
J. ONERI DI UTILITÀ SOCIALE							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	Individuazione di tale componente negativo di reddito dall'esame del bilancio di esercizio	Trattasi di oneri che dovrebbero essere computati nell'area straordinaria del conto economico (sez. E).				
STEP 2	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro della tipologia di erogazioni o spese imputate	a. Erogazioni o spese deducibili senza limitazioni; b. Erogazioni o spese a deducibilità limitata.				
STEP 3	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro della documentazione comprovante l'erogazione o il sostenimento della spesa, nonché delle modalità di pagamento					
STEP 4	SI, nel caso si verifichi la circostanza a	Riscontro del corretto calcolo delle erogazioni in natura	Riferimento al valore normale.				

	fianco indicata						
STEP 5	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. b.	Riscontro del rispetto dei limiti e delle condizioni previste per la deduzione delle spese o delle erogazioni					
K. MINUSVALENZE PATRIMONIALI							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	Individuazione di tale componente negativo di reddito dall'esame del bilancio di esercizio	Cfr. voce E) 21), B) 14), C) 17), D) 19) del conto economico.				
STEP 2	SI, in caso di presenza significativa di tale posta	Riscontro dell'origine della minusvalenza imputata	a. Cessione di beni materiali; b. Cessione di partecipazioni costituenti immobilizzazioni finanziarie.				
STEP 3	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. a.	Riscontro dei requisiti di deducibilità fiscale della minusvalenza e della corretta determinazione					
STEP 4	SI, nel caso si riscontri la specifica circostanza a fianco indicata	Riscontro della ripresa a tassazione delle minusvalenze derivanti da assegnazione ai soci o destinazione a finalità extra-aziendali					
STEP 5	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. b.	Effettuazione degli STEP 3 e 4 in quanto applicabili					
STEP 6	SI,	Riscontro della percentuale di indeducibilità in	L'indeducibilità è prevista per il possesso				

	nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. b.	caso di minusvalenza da cessione di partecipazione rilevante ai fini PEX	ininterrotto della partecipazione dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello in cui è avvenuta la cessione.				
STEP 7	SI, nel caso si riscontri la specifica circostanza a fianco indicata	Riscontro delle eventuali pratiche di "dividend washing", connesse alla cessione di partecipazioni originanti minusvalenze	Eventuale applicazione della clausola generale antielusiva (art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73).				
L. SOPRAVVENIENZE PASSIVE							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	Individuazione di tali componenti negativi di reddito dall'esame del bilancio di esercizio	Cfr. voce E) 21) o in altre voci passive dello stesso documento.				
STEP 2	SI, in caso di presenza significativa di tale posta	Riscontro dell'origine della sopravvenienza passiva imputata	Verifica del collegamento con l'accadimento verificatosi in un precedente esercizio.				
STEP 3	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2	Riscontro della presenza dei requisiti di competenza, inerenza, certezza e obiettiva determinabilità, sanciti dall'art. 109 del TUIR	Con riferimento anche ai fatti occorsi nei precedenti esercizi e collegati all'emersione della sopravvenienza passiva.				
M. PERDITE DI BENI E PERDITE SU CREDITI							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	Individuazione di tali componenti negativi di reddito dall'esame del bilancio di esercizio	Cfr. voci B)10)d), B)14), D)19)b ed eventualmente E)21) del conto economico				

			(vanno esaminate anche le relative poste attive e rettificative dello stato patrimoniale)				
STEP 2	SI, in caso di presenza significativa di perdite su beni	Riscontro della presenza degli elementi certi e precisi e della corretta determinazione del valore della perdita	Commisurazione al costo fiscale non ammortizzato.				
STEP 3	SI, in caso di presenza significativa di perdite su crediti	Riscontro della presenza degli elementi certi e precisi	a. Esperimento infruttuoso di procedure esecutive individuali; b. Atti giuridici dispositivi del diritto di credito; c. Procedure concorsuali; d. Crediti vantati verso soggetti esteri non-UE.				
STEP 4	SI, in caso di presenza significativa di perdite su crediti	Riscontro che la perdita dedotta nell'esercizio non trovi copertura nel fondo di svalutazione crediti e nelle pregresse svalutazioni "fuori bilancio" e che trattisi di crediti non garantiti	Le perdite su crediti devono essere imputate in via prioritaria alla parte non tassata del fondo svalutazione crediti.				
STEP 5	SI, qualora si verifichi la circostanza sub c. dello STEP 3	Riscontro del momento in cui il credito può ritenersi inesigibile in funzione della tipologia di procedura concorsuale, nonché della percentuale di inesigibilità riconoscibile					
STEP 6	SI, qualora si verifichi la circostanza sub b. dello STEP 3	Riscontro delle valide ragioni economiche connesse all'atto di disposizione del credito	Eventuale applicazione della norma generale antielusiva (art. 37-bis D.P.R. n. 600/73).				
N. AMMORTAMENTI							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	Individuazione di tali componenti negativi di	Cfr. voce B)10) del conto economico				

		reddito dall'esame del bilancio di esercizio					
STEP 2	NO	Esame del registro dei beni ammortizzabili (o delle scritture sostitutive); selezione dei beni ammortizzabili da controllare	a. Beni materiali; b. Beni immateriali.				
STEP 3	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2	Riscontro del rispetto dei coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988					
STEP 4	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2, lett. a.	Riscontro dell'esercizio in cui il bene è entrato in funzione					
STEP 5	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2, lett. a.	Riscontro del rispetto dei coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988, soprattutto in presenza di ammortamenti anomali	a. Ammortamenti accelerati; b. Ammortamenti anticipati; c. Ammortamenti ridotti.				
STEP 6	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2, lett. a., per beni immobili	Riscontro della condizione di bene strumentale e del rispetto delle limitazioni	a. Indeducibilità ammortamenti terreni; b. Scorporo terreni dai fabbricati; c. Indeducibilità ammortamenti immobili patrimonio.				
STEP 7	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2, lett. a., per spese di manutenzione	Verifica dei limiti di deducibilità nell'esercizio di sostenimento, nonché della corretta ripartizione delle eccedenze per quote costanti nei successivi cinque esercizi	Previa annotazione nel registro dei beni ammortizzabili (o in scritture sostitutive).				
STEP 8	SI, in ipotesi di valore significativo ed in caso di effettuazione	Verifica delle caratteristiche di tali beni	Anche se l'utilizzo del bene avviene in più esercizi, il costo di acquisto può essere interamente dedotto nell'esercizio di sostenimento, contabilizzando un ammortamento del 100%. Tuttavia, va in concreto appurato se tali beni siano				

	dello STEP 2, lett. a. per beni < € 516,46		effettivamente suscettibili di singola ed autonoma utilizzazione e non parti di un bene complesso, il cui valore sia > € 516,46.				
STEP 9	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2, lett. b.	Riscontro della corretta determinazione del costo riportato nello stato patrimoniale e del rispetto dei criteri di ammortamento previsti in relazione alla tipologia di beni immateriali	I criteri sono indicati dagli artt. 103 e 110 del TUIR.				
STEP 10	SI, in caso si riscontri la specifica circostanza a fianco indicata	Riscontro della corretta procedura di ammortamento finanziario per beni gratuitamente devolvibili o concessioni relative ad opere pubbliche	I criteri sono indicati dall'art. 104 del TUIR.				
O. ACCANTONAMENTI							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	Individuazione di tali componenti negativi di reddito dall'esame del bilancio di esercizio	Cfr. voci B)12, B)13) ed eventualmente altre voci del conto economico.				
STEP 2	SI, in caso di presenza significativa	Riscontro della riconducibilità dell'accantonamento del rischio o dell'onere a taluna delle fattispecie individuate nel titolo II, capo II del TUIR					
STEP 3	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2	Riscontro del rispetto dei limiti alla deducibilità, ove previsti, per ciascuna tipologia di accantonamento					
STEP 4	SI, qualora si riscontri la specifica circostanza a	Verifica del corretto utilizzo del fondo per la copertura di oneri o rischi	Imputazione al reddito delle eventuali differenze positive o negative.				

	fianco indicata						
STEP 5	SI, qualora si riscontri la specifica circostanza a fianco indicata	Verifica del corretto trattamento fiscale della devoluzione di somme in precedenza accantonate nel fondo	Assoggettamento a tassazione.				
P. SVALUTAZIONE DEI CREDITI E ACCANTONAMENTI PER RISCHI SU CREDITI							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	Individuazione di tali componenti negativi di reddito dall'esame del bilancio di esercizio	Cfr. voci B)10)d), D)19)b ed eventualmente E)21) del conto economico.				
STEP 2	NO	Esame degli elementi di calcolo utilizzati dal contribuente per addivenire all'entità della svalutazione portata in deduzione	Verifica della percentuale di deduzione annua e generale.				
STEP 3	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2	Riscontro del rispetto del computo, nel limite ammesso alla deduzione, sia delle svalutazioni, che degli accantonamenti per rischi su crediti					
STEP 4	SI, in caso di rilevazione di perdite su crediti	Verifica della corretta deduzione, in presenza di fondi di svalutazione crediti (sia tassati che non tassati), nonché di svalutazioni di crediti eseguite, in annualità pregresse, direttamente in sede di dichiarazione dei redditi					
Q. SPESE RELATIVE A PIU' ESERCIZI							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	

STEP 1	NO	Individuazione di tali componenti negativi di reddito dall'esame del bilancio di esercizio	Spese generalmente ricomprese nella voce B) 7) del conto economico (cfr. anche capitalizzazioni e ammortamenti).				
STEP 2	SI, in caso di presenza significativa di tale posta	Riscontro della tipologia di spese imputate	a. Spese per studi e ricerche; b. Spese di pubblicità e propaganda; c. Spese di rappresentanza; d. Altre spese.				
STEP 3	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2, lett. a.	Individuazione delle modalità di partecipazione alla determinazione del reddito e verifica della corretta applicazione delle relative disposizioni fiscali	Sono riconosciute fiscalmente le seguenti alternative: a. deducibilità integrale nell'esercizio di sostenimento; b. rateizzazione in quote costanti (da 2 a 5 esercizi); c. capitalizzazione.				
STEP 4	SI, in caso di effettuazione dello STEP 3, lett. c.	Verifica della corretta annotazione del registro dei beni ammortizzabili (o scritture equipollenti) e della corretta applicazione dei coefficienti di ammortamento ministeriali	La quota capitalizzata deve essere "al netto" degli eventuali costi già dedotti				
STEP 5	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2, lett. b.	Individuazione delle modalità di partecipazione alla determinazione del reddito e verifica della corretta applicazione delle relative disposizioni fiscali	Sono riconosciute fiscalmente le seguenti alternative: a. deducibilità integrale nell'esercizio di sostenimento; b. rateizzazione in quote costanti distribuite in 5 esercizi.				
STEP 6	SI, nel caso si riscontri la specifica circostanza a fianco indicata	Approfondimento contabile e contrattuale spese per sponsorizzazioni	a. Esame clausole contrattuali; b. Effettività delle spese; c. Riscontro del regime fiscale del percipiente.				
STEP 7	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2, lett. b.	Approfondimento contabile e normativo su taluni costi dissimulanti, in astratto, spese di rappresentanza	a. Analisi della natura delle operazioni economiche sottostanti (sinallagmatica o gratuita); b. Riscontro della dinamica delle stesse.				

STEP 8	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2, lett. c.	Individuazione della normativa fiscale applicabile	a. Periodo d'imposta iniziato dopo il 31/12/2007; b. Altri periodi d'imposta.				
STEP 9	SI, in caso di effettuazione dello STEP 8, lett. a.	Verifica del rispetto dei requisiti di inerenza e congruità stabiliti dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, emanato ai sensi dell'art. 108, comma 2, del TUIR	a. Beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50 (non soggetti a limitazioni); b. Beni distribuiti gratuitamente di valore unitario superiore a € 50; c. Altre spese di rappresentanza.				
STEP 10	SI, in caso di effettuazione dello STEP 8, lett. b.	Verifica del rispetto dei limiti previsti dall'art. 108, comma 2 del TUIR, in vigore fino al 31/12/2007	a. Beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 25,82 (non soggetti a limitazioni); b. Beni distribuiti gratuitamente di valore unitario superiore a € 25,82; c. Contributi erogati per organizzazione di convegni e simili; d. Altre spese di rappresentanza.				
STEP 11	SI, nel caso si riscontri la specifica circostanza a fianco indicata	Approfondimento su talune spese che potrebbero dissimulare elargizioni a titolo di mera liberalità, ovvero assegnazioni di beni ai soci e forme di autocomsumo in genere	a. Analisi della natura delle operazioni economiche sottostanti; b. Caratteristiche dei beneficiari.				
STEP 12	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2, lett. d.	Individuazione delle modalità di partecipazione alla determinazione del reddito e verifica della corretta applicazione delle relative disposizioni fiscali	a. Deducibilità della quota di competenza dell'esercizio; b. Rateizzazione in quote costanti distribuite in 5 esercizi; c. Capitalizzazione.				
STEP 13	SI, in caso di effettuazione dello STEP 12, lett. c.	Verifica della corretta annotazione nel registro dei beni ammortizzabili (o scritture equipollenti) e della corretta applicazione dei coefficienti di ammortamento ministeriali	La quota capitalizzata deve essere "al netto" degli eventuali costi già dedotti.				
STEP 14	SI, nel caso si	Verifica della corretta imputazione delle spese pluriennali nei primi periodi d'imposta, per le	Cfr. art. 108, comma 4 del TUIR.				

	riscontri la specifica circostanza a fianco indicata	imprese di nuova costituzione					
R. VARIAZIONI DELLE RIMANENZE							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	Individuazione di tale componente negativo di reddito dall'esame del bilancio di esercizio	Cfr. voci C) I dello stato patrimoniale, A) 2), A) 3) e B) 6) del conto economico.				
STEP 2	SI, in caso di sensibili differenze tra le consistenze relative a più esercizi consecutivi, ovvero in ipotesi di variazione dei metodi di valutazione	Analisi dei valori delle rimanenze rilevati dal contribuente, con riferimento alle consistenze iniziali e finali e alle relative variazioni dell'esercizio	a. Valori esposti nel bilancio relativo all'esercizio controllato e in quello precedente; b. annotazioni riportate nel libro inventari, scritture ausiliarie di magazzino e/o contabilità industriale; c. annotazioni riportate in dichiarazione.				
STEP 3	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2	Riscontro dei metodi e criteri di valutazione adottati ai fini civilistici e fiscali per le materie prime, di consumo, sussidiarie e di merci	a. Costi specifici; b. Lifo a scatti annuali; c. Altri criteri previsti dal codice civile; d. Valore normale medio dell'ultimo mese dell'esercizio; e. Metodo del prezzo al dettaglio; f. Criteri diversi dai precedenti.				
STEP 4	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 3, lett. a.	Riscontro della corretta quantificazione del costo specifico di acquisto dei singoli prodotti e merci	Sulla base dei documenti di spesa.				

STEP 5	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 3, lett. b.	Riscontro della corretta applicazione del metodo del Lifo a scatti, in base all'evoluzione delle rimanenze di magazzino rispetto all'annualità precedente	a. Corretta determinazione della media ponderata degli incrementi di periodo; b. corretta imputazione dei decrementi in base alle medie ponderate delle consistenze formatesi negli esercizi precedenti, a partire dal più recente; c. utilizzo dei documenti d'acquisto.				
STEP 6	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 3, lett. c.	Riscontro della corretta applicazione delle regole connesse all'adozione del metodo specifico utilizzato che, come tale, dovrà essere adottato anche ai fini fiscali	a. Media ponderata; b. Fifo; c. Variazioni del Lifo a scatti annuali.				
STEP 7	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 3, lett. d.	Riscontro della corretta determinazione del valore normale dell'ultimo mese dell'esercizio	Andrà, in particolare, riscontrata la corretta applicazione delle regole previste dall'art. 9, comma 3, del TUIR.				
STEP 8	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 3, lett. e.	Riscontro della corretta applicazione del criterio del prezzo al dettaglio	Dovrà farsi riferimento ai prezzi al dettaglio rilevabili dai listini forniti dal contribuente.				
STEP 9	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 3, lett. f.	Riscontro della corretta applicazione del criterio nello specifico adottato	Il valore determinato dovrà essere confrontato con quello ottenibile mediante l'applicazione del metodo del Lifo a scatti annuali.				
STEP 10	SI, nel caso si riscontri la specifica circostanza a fianco indicata	Riscontro della corretta valutazione delle rimanenze di semilavorati e prodotti finiti	Nell'applicazione dei metodi di cui allo STEP 3, dovrà farsi riferimento al costo di produzione.				
STEP 11	SI, nel caso si riscontri la specifica	Riscontro della corretta valutazione delle rimanenze di opere, forniture e servizi ultrannuali	Dovrà farsi riferimento al metodo della "percentuale di completamento", ossia prendendo a base la quota di corrispettivo maturata.				

	circostanza a fianco indicata						
S. VALUTAZIONE DEI TITOLI							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	NO	Individuazione di tali cespiti dall'esame del bilancio di esercizio	Cfr. voce C) III, nn. 1), 2), 3), 4, e 6) dello stato patrimoniale, A) 5), B) 14), C) e D) del conto economico.				
STEP 2	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro del corretto trattamento fiscale delle valutazioni	a. Azioni, quote e strumenti finanziari simili; b. Titoli a reddito fisso.				
STEP 3	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. a.	Raccordo tra metodo di valutazione civilistico e fiscale					
STEP 4	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. a.	Riscontro del corretto trattamento fiscale applicato alle eventuali svalutazioni e rivalutazioni	I titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il n. 1) dell'art. 2426 c.c., ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi.				
STEP 5	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. a.	Verifica del corretto trattamento fiscale applicato agli eventuali versamenti dei soci e alle rinunce dei soci ai crediti	a. Versamenti a fondo perduto o in conto capitale; b. Finanziamenti concessi a mutuo; c. Finanziamenti ad altro titolo.				
STEP 6	SI, nei casi di	Riscontro dell'osservanza delle prescrizioni fiscali, a seguito dell'eventuale realizzazione di una	Per monitorare eventuali operazioni elusive, il contribuente deve comunicare i dati riferiti				

	effettuazione dello STEP 2, lett. a.	minusvalenza superiore a € 50.000 nel periodo d'imposta	a tale operazione – effettuata in mercati regolamentati italiani o esteri – alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate competente in relazione al domicilio fiscale (cfr. art. 5–quinquies del D.L. n. 203/2005).				
STEP 7	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. b.	Esecuzione degli STEP 3 e 4, in quanto applicabili					
STEP 8	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. b.	Analisi dell'evoluzione storica della valutazione operata dall'impresa sui titoli nel corso dei precedenti esercizi	Individuazione eventuali svalutazioni e rivalutazioni e verifica della rilevanza fiscale delle stesse.				
STEP 9	SI, nei casi di effettuazione dello STEP 2, lett. b.	Verifica della corretta valutazione fiscale dei titoli non quotati in Borsa	Applicazione art. 9, comma 4, lett. c) TUIR.				
STEP 10	SI, nei casi di cui allo STEP 2	Riscontro dell'eventuale adozione del metodo patrimoniale della valutazione di titoli	Esame prospetto richiesto dagli artt. 3, 5 e 6 del D.P.R. n. 600/73.				

T. RIPORTO DELLE PERDITE

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, qualora l'azienda deduca perdite pregresse	Individuazione della tipologia di perdita dedotta, dell'anno di formazione e delle deduzioni eventualmente già operate nei precedenti periodi d'imposta	a. Perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione; b. Altre perdite.				
STEP 2	SI,	Verifica del periodo di formazione delle perdite	a. Periodo d'importa precedente a quello				

	nel caso di effettuazione dello STEP 1, lett. a.		in corso al 4 luglio 2006; b. Altri periodi d'imposta.				
STEP 3	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 2, lett. a.	Riscontro di eventuali profili elusivi					
STEP 4	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 2, lett. b.	Riscontro che le perdite si riferiscano o meno a nuove attività produttive	Particolare attenzione va riservata nei casi di operazioni societarie straordinarie.				
STEP 5	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 1, lett. b.	Verifica della corretta deduzione, nel limite quinquennale, della perdita nei periodi d'imposta successivi a quello di formazione	Riscontro della capienza sul reddito complessivo di ogni periodo d'imposta.				
STEP 6	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro della corretta deduzione della perdita in presenza di proventi esenti da imposizione					
STEP 7	SI, nel caso si verifichi la circostanza a fianco indicata	Riscontro della corretta deduzione della perdita per soggetti che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito					
STEP 8	SI, nel caso si riscontri la specifica circostanza a fianco indicata	Esame approfondito delle operazioni commerciali infragruppo in presenza di società non operative con perdite pregresse ancora computabili (art. 84, comma 3 TUIR)	a. Verifica eventuale trasferimento della maggioranza delle quote societarie nel quinquennio di riferimento; b. Riscontro dell'attività principale concretamente esercitata.				
STEP 9	SI, nel caso di effettuazione	Riscontro della corretta applicazione del regime di indeducibilità delle perdite, ai fini IRAP					

	dello STEP 1						
U. LOCAZIONE FINANZIARIA							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, in caso di presenza significativa dei relativi componenti di reddito	Esame dei contratti stipulati dal contribuente in qualità di locatario	Individuazione del regime fiscale applicabile in relazione alla data di conclusione del contratto.				
STEP 2	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Rilevazione della reale disponibilità dei beni oggetto di contratto	In sede di accesso o nelle prime fasi della verifica.				
STEP 3	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro del metodo di contabilizzazione utilizzato	a. Metodo patrimoniale (obbligatorio per imprese <i>non-IAS</i>); b. Metodo finanziario (indicato per imprese <i>IAS</i>).				
STEP 4	SI, in caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro dei criteri di deducibilità dei canoni periodici in funzione del periodo di ammortamento prescritto dalle tabelle ministeriali	Sul punto occorre rivolgere particolare attenzione al computo dell'eventuale "maxi-canone", il quale dovrà partecipare alla formazione del reddito non interamente nell'esercizio di sostenimento, bensì, per quote costanti, distribuite su tutta la durata del contratto (mediante la tecnica del "risconto attivo").				
STEP 5	SI, nel caso si riscontri la specifica circostanza a fianco indicata	Riscontro della corretta deducibilità dei canoni di locazione finanziaria riferiti ai mezzi di trasporto					

STEP 6	SI, nel caso si riscontri la specifica circostanza a fianco indicata	Riscontro della corretta deducibilità dei canoni di locazione finanziaria riferiti ai beni immobili				
STEP 7	SI, nel caso si riscontri la specifica circostanza a fianco indicata	Riscontro del corretto trattamento fiscale delle vicende modificative del contratto	a. Cessione; b. Risoluzione; c. Riscatto anticipato.			
STEP 8	SI, nel caso si riscontri la specifica circostanza a fianco indicata	Approfondimento normativo, contabile e fiscale delle operazioni di "sale" e "lease back"				

V. OPERAZIONI STRAORDINARIE

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Riscontro della presenza di operazioni straordinarie che abbiano coinvolto il contribuente e che abbiano riflessi fiscali sul periodo oggetto del controllo	a. Cessione d'azienda; b. Conferimento d'azienda; c. Fusione; d. Scissione; e. Altre operazioni straordinarie.				
STEP 2	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 1, lett. a.	Esame dei contratti stipulati, delle deliberazioni e degli altri atti posti in essere, alla luce delle relative disposizioni civilistiche	In tale contesto vanno considerate anche le cessioni di beni aziendali le quali, per entità e modalità, possano simulare una cessione di ramo d'azienda.				
STEP 3	SI, in caso di	Riscontro della corretta determinazione del risultato della cessione	Determinazione della reale differenza tra il corrispettivo pattuito e il valore netto				

	effettuazione dello STEP 2		dell'azienda (o ramo d'azienda) ceduto.				
STEP 4	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2	Riscontro della corretta applicazione del regime di tassazione dell'eventuale plusvalenza realizzata a seguito della cessione					
STEP 5	SI, in caso di effettuazione dello STEP 2 in capo all'acquirente	Riscontro della corretta contabilizzazione dell'acquisto	Valutazione degli eventuali profili di responsabilità assunti a seguito dell'acquisizione dell'azienda (o ramo d'azienda), ex art. 14 del D.Lgs. n. 472/97.				
STEP 6	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 1, lett. b.	Esame dei contratti stipulati, delle deliberazioni e degli altri atti posti in essere, riscontando il rispetto delle relative disposizioni civilistiche	In tale contesto particolare attenzione va riservata alla perizia prevista dall'art. 2343 c.c.				
STEP 7	SI, in caso di effettuazione dello STEP 6	Individuazione del regime fiscale applicabile, in relazione alla data di esecuzione dell'operazione straordinaria	a. Periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007; b. Periodi d'imposta precedenti; c. Conferimenti agevolati per il biennio 2007-2008.				
STEP 8	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 7, lett. a.	Riscontro della corretta contabilizzazione dell'operazione straordinaria	a. Continuità dei valori fiscali; b. Affrancamento dei maggiori valori con pagamento dell'imposta sostitutiva.				
STEP 9	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 8, lett. b.	Verifica del rispetto del periodo minimo di possesso dei beni affrancati	Previsto per i quattro anni successivi all'operazione.				
STEP 10	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 7, lett. b.	Riscontro della corretta contabilizzazione dell'operazione straordinaria	a. Calcolo del valore di realizzo del conferimento ("vecchio" art. 175 TUIR); b. Conferimento neutro ("vecchio" art. 176 TUIR); c. Conferimento affrancato.				

STEP 11	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 10, lett. a.	Confronto tra i valori iscritti nella contabilità del conferente e del conferitario	Determinazione della plusvalenza.				
STEP 12	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 10, lett. b.	Verifica delle condizioni previste per l'accesso alla disposizione	Se il conferimento è effettuato tra residenti e la conferitaria è una società di capitali o un ente commerciale, l'operazione è da considerarsi neutrale.				
STEP 13	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 10, lett. c.	Esecuzione dello STEP 9					
STEP 14	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 7, lett. c.	Verifica delle condizioni e degli adempimenti previsti per il conferimento agevolato	Applicabile solo per il biennio 2007–2008.				
STEP 15	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 1, lett. c.	Esame dei contratti stipulati, delle deliberazioni e degli altri atti posti in essere, riscontando il rispetto delle relative disposizioni civilistiche	In tale contesto particolare attenzione sarà rivolta al progetto di fusione previsto dall'art. 2501–ter c.c.				
STEP 16	SI, in caso di effettuazione dello STEP 15	Riscontro della corretta contabilizzazione dell'operazione straordinaria e del corretto trattamento fiscale (in particolar modo dell'avanzo o disavanzo di fusione)	a. Continuità dei valori fiscali; b. Affrancamento dei maggiori valori con pagamento dell'imposta sostitutiva (per le fusioni effettuate a partire dal 2008); c. Fusione agevolata per il biennio 2007– 2008 (ex art. art. 1, commi 242–249 L. n. 296/2006); d. Riallineamento dei valori per precedenti fusioni (ex art. 1, comma 47 L. n. 244/2007).				
STEP 17	SI, nel caso di	Esame dei contratti stipulati, delle deliberazioni e degli altri atti posti in essere, riscontando il rispetto	In tale contesto particolare attenzione sarà rivolta al progetto di scissione (cfr. art.				

	effettuazione dello STEP 1, lett. d.	delle relative disposizioni civilistiche	2506–ter c.c.).				
STEP 18	SI, in caso di effettuazione dello STEP 17	Esecuzione dello STEP 16					
STEP 19	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 1, lett. e.	Esame dei contratti stipulati, delle deliberazioni e degli altri atti posti in essere, riscontando il rispetto delle relative disposizioni civilistiche e fiscali					

CHECK LIST PER IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DELL'IVA

Linee guida per la consultazione e la compilazione

Nelle pagine che seguono è riportata la *check list* contenente gli adempimenti principali da seguire allorché, nel corso della verifica, si proceda al controllo dell'osservanza delle disposizioni normative che sovrintendono l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, suddivisa nei seguenti comparti:

- controllo relativo alla posizione soggettiva del contribuente (necessario per stabilire preliminarmente il regime IVA allo stesso applicabile);
- controllo relativo agli adempimenti;
- controllo delle operazioni;
- controllo riferito a particolari settori economici esposti a rischi di frode.

Alla consultazione ed alla compilazione della *check list*, che presuppongono ovviamente l'esame del testo della circolare in cui sono riportate le indicazioni operative del caso, segnatamente alla Parte IV, Capitolo 5, si dovrà procedere *solo* nel caso in cui, nel corso dell'attività ispettiva, sia stato effettivamente posto in essere il riscontro analitico–normativo in materia di IVA, sia relativamente alle imprese, sia relativamente agli esercenti arti e professioni; qualora, nel corso della verifica, sussistano le condizioni per procedere all'effettuazione di riscontri di tipo indiretto–presuntivo, con valenza anche ai fini IVA, si seguirà il percorso ispettivo tracciato dall'apposita *check list*.

CHECK LIST PER IL RISCONTRO ANALITICO–NORMATIVO DELL’IVA

A. CONTROLLO DELLA POSIZIONE SOGGETTIVA DEL CONTRIBUENTE

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Riscontro della riconducibilità dell’attività svolta dal contribuente, all’esercizio di impresa o all’esercizio di arti o professioni	Va appurato se il soggetto svolga: a) attività commerciali ex art. 2195 c.c.; b) attività agricole ex art. 2135 cc; c) altre prestazioni di servizio organizzate (art. 4, comma 1 D.P.R. n. 633/72); d) attività oggettivamente riconducibili all’esercizio di imprese (art. 4, comma 5 D.P.R. n. 633/72); e) attività di lavoro autonomo (art. 5, comma 1 D.P.R. n. 633/72).				
STEP 2	SI	Riscontro della natura e categoria di appartenenza del soggetto ispezionato, al fine di individuare il regime IVA applicabile all’attività esercitata	Va appurato se il soggetto sia: a) società o ente commerciale (presunzione assoluta di commercialità); b) ente non commerciale; c) imprenditore individuale; d) persona fisica professionista; e) società semplice; f) associazione senza personalità giuridica tra professionisti.				
STEP 3	SI	Riscontro delle modalità di svolgimento delle attività di cui allo STEP 1	Occorre verificare: a) la professionalità (rilevanza ai fini IVA), rappresentata dai caratteri di regolarità, sistematicità, ripetitività; b) l’occasionalità (non rilevanza ai fini IVA).				
STEP 4	SI, qualora si verifichi la circostanza a fianco indicata	Riscontro della reale commercialità di alcune operazioni poste in essere da società od enti, a mero scopo di godimento, da parte dei soci o partecipanti (finalità elusive)	Non sono considerate commerciali, ma solo “di godimento” (e pertanto risultano irrilevanti ai fini IVA, danno luogo ad ipotesi di autoconsumo e non danno diritto alla detrazione d’imposta): a) il possesso e gestione di case di civile abitazione, unità				

			da diporto, aeromobili da turismo, mezzi di trasporto ad uso privato, complessi sportivi o ricreativi, strutture destinate all'ormeggio, ricovero e servizio di unità da diporto; b) il possesso di partecipazioni, quote sociali, obbligazioni e titoli simili, costituenti immobilizzazioni finanziarie.				
B. CONTROLLO DEGLI ADEMPIMENTI							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI (a scandaglio)	Controllo relativo alla registrazione delle fatture attive	È finalizzato a verificare che i documenti rilasciati dal contribuente siano stati annotati nel registro delle fatture, con riguardo ai termini di annotazione, agli importi dell'imponibile e dell'imposta ed all'indicazione del cessionario del bene o del committente del servizio.				
STEP 2	SI (a scandaglio)	Controllo relativo alla registrazione delle fatture passive	Consiste nella verifica che i documenti ricevuti dal contribuente siano stati annotati nel registro degli acquisti entro i termini previsti per la liquidazione nella quale è stato esercitato il relativo diritto alla detrazione.				
STEP 3	SI (a scandaglio)	Controllo delle liquidazioni periodiche	È finalizzato a verificare che il contribuente, nell'eseguire i calcoli per la liquidazione periodica (mensile o trimestrale) dell'imposta, abbia tenuto conto di tutte le annotazioni effettuate o da effettuare nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, nonché che abbia correttamente esercitato il diritto alla detrazione.				

STEP 4	SI	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"; l'esame andrà eseguito mediante puntuale riscontro delle relative deleghe di pagamento (Mod. F24).				
STEP 5	SI	Controllo della dichiarazione annuale	<p>Di massima, vanno eseguite le seguenti attività: a) riscontro delle liquidazioni e versamenti periodici indicati nella dichiarazione con quelli risultanti dai registri IVA; b) controllo della corretta determinazione dell'IVA a debito o a credito, dell'acconto e dell'IVA da versare o del credito d'imposta; c) controllo della corretta determinazione del volume d'affari. In tale sede è inoltre opportuno, anche al fine di orientare l'esame di specifiche operazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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. 26.10.1972, n. 633; - controllare l'esatta applicazione delle norme che prevedono detrazioni forfetizzate; - 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 dalle apposite banche dati.				
C. CONTROLLO DELLE OPERAZIONI							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Selezione delle operazioni da sottoporre ad approfondimento	La selezione deve essere operata, oltre che sulla base delle risultanze informative, investigative od operative già disponibili, sulla base dell'analisi della dichiarazione annuale.				
STEP 2	SI, con riferimento alle operazioni selezionate	Controllo delle operazioni di acquisto	Vanno, in particolare, esaminati i seguenti aspetti: a) il generale requisito dell' "afferenza" delle operazioni passive all'effettivo esercizio dell'impresa; b) i casi di "indetraibilità oggettiva", nei quali si prescinde dalla effettiva destinazione dei beni e servizi acquistati all'esercizio dell'impresa; c) i casi di detraibilità limitata in relazione alle tipologie di operazioni attive effettuate, in base alla regola del "pro-rata" in presenza di operazioni esenti, ovvero in base alla regola 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; d) il verificarsi dei presupposti per la rettifica della detrazione. Con riguardo agli esercenti arti e professioni, il riscontro delle operazioni passive riguarda essenzialmente la corretta applicazione degli artt. 19, 19-bis, 19-bis1 e 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972; inoltre,				

			per quanto attiene ai casi di indetraibilità oggettiva afferente agli acquisti di veicoli stradali a motore (e relativi componenti e ricambi), cfr., tra l'altro, circolare 12 ottobre 2007, n. 55/E.				
STEP 3	SI, con riferimento alle operazioni selezionate	Controllo delle operazioni attive	Per le operazioni <i>documentate ai fini IVA</i> il controllo riguarderà i seguenti aspetti: a) inquadramento dell'operazione come imponibile, non imponibile o esente e verifica dei relativi requisiti; b) momento di effettuazione; c) esigibilità dell'imposta; d) corretta determinazione della base imponibile; e) aliquota applicabile; f) eventuale ricorso a regimi agevolati e riscontro dei relativi presupposti. Per le operazioni <i>non documentate ai fini IVA</i> , desumibili da documentazione contabile, commerciale, contrattuale o comunque extracontabile, il controllo tenderà a: a) appurare la correttezza delle eventuali motivazioni poste dal contribuente a base dell'esclusione; b) accertare, di contro, se le stesse effettivamente integrino o meno cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette al tributo.				
STEP 4	SI, con riferimento alle operazioni selezionate	Inquadramento giuridico – normativo e controllo delle operazioni attive e passive non assoggettate ad imposta per difetto del requisito della territorialità	Il controllo riguarda, generalmente, le seguenti operazioni: a) acquisti/cessioni intracomunitarie; b) cessioni all'esportazione dirette; c) triangolazioni; d) operazioni assimilate alle esportazioni; e) esportazioni indirette.				
STEP 5	SI, nei casi di cui alla lett. a) dello STEP 4	Verifica degli adempimenti dettati dalle norme in materia di scambi intracomunitari	Gli adempimenti da controllare sono, principalmente: a) integrazione delle fatture di acquisto; b) doppia registrazione delle fatture di acquisto; c) registrazione delle fatture di cessione; d) corretta compilazione e trasmissione dei modelli Intrastat; e)				

			riscontro con i corrispondenti dati comunicati dagli operatori comunitari (clienti e fornitori del soggetto verificato).				
STEP 6	SI, nei casi di cui alla lett. b) dello STEP 4	Verifica delle condizioni per la non imponibilità ad IVA, mediante esame dei contratti, fatture commerciali, documenti di trasporto, attestazioni doganali cartacee o telematiche	Gli adempimenti da controllare sono, prevalentemente: a) trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento dei beni; b) materiale uscita dei beni fuori del territorio comunitario; c) trasporto o spedizione dei beni eseguiti "a cura o a nome dei cedenti".				
STEP 7	SI, nei casi di cui alla lett. c) dello STEP 4	Come per lo STEP 6	Oltre alle indicazioni di cui allo STEP 6, va accertata la doppia vidimazione da parte dell'ufficio doganale, apposta sia sul documento posto in essere dal primo cedente sia su quello emesso dall'esportatore.				
STEP 8	SI, nei casi di cui alla lett. d) dello STEP 4	Verifica della riconducibilità delle operazioni alle ipotesi tassativamente previste dall'art. 8-bis del D.P.R. n. 633/1972	Ai fini del riconoscimento della "non imponibilità" fini IVA, va appurato che si tratti effettivamente di cessioni di beni o prestazioni di servizi connessi con l'industria delle costruzioni navali o aeronautiche.				
STEP 9	SI, nei casi di cui alla lett. e) dello STEP 4	Puntuale riscontro di tutti gli adempimenti connessi agli acquisti/cessioni disciplinati dall'art. 8, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972	Gli adempimenti e i requisiti da controllare sono, principalmente: a) emissione e validità formale e sostanziale delle lettere d'intenti; b) registrazione delle lettere d'intenti; c) comunicazioni telematiche dei dati contenuti nelle lettere d'intenti da parte del cedente o prestatore; d) regolare possesso dello status di esportatore abituale da parte del cessionario o committente; e) capienza e corretto utilizzo del plafond da parte dell'esportatore abituale.				
STEP 10	SI, nel caso si verifichi la circostanza a	Controllo delle operazioni aventi natura reciproca	Va appurata l'eventuale applicabilità del regime delle operazioni permutative di cui all'art. 11 del D.P.R. n. 633/1972.				

	fianco indicata						
D. CONTROLLO RELATIVO A PARTICOLARI SETTORI ESPOSTI A RISCHI DI FRODE							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, nel caso di contribuente operante negli specifici settori economici a fianco indicati	Riscontro di tutti gli adempimenti previsti dalle disposizioni relative al funzionamento del tributo, con particolare riferimento agli obblighi di liquidazione e versamento da parte del soggetto passivo (da appurare nell'ambito dell'attività di verifica o con appositi controlli incrociati), alla corretta applicazione dell'istituto del "reverse charge" (qualora applicabile), nonché alle eventuali implicazioni in tema di solidarietà nel pagamento dell'imposta, sanzioni e interessi per i casi accertati di omesso versamento	Trattasi dei seguenti settori "a rischio", di cui all'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972: a) prestazioni in ambito edilizio (rapporti di subappalto); b) cessioni di fabbricati strumentali; c) cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre; d) cessioni di personal computer e loro componenti ed accessori; e) cessioni di materiali e prodotti lapidei direttamente provenienti da cave e miniere, nonché dei seguenti settori di cui all'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972 e al D.M. 22 dicembre 2005: f) cessioni di autoveicoli, motoveicoli e rimorchi; g) cessioni di prodotti di telefonia e loro accessori; h) cessioni di personal computer e loro componenti ed accessori; i) cessioni di animali vivi della specie bovina, suina e ovina e loro carni fresche.				
STEP 2	SI, nel caso di acquisti intracomunitari di autoveicoli nuovi ex art. 38 del D.L. n. 331/93	Riscontro di tutti gli adempimenti previsti dalle disposizioni dettate per il contrasto alle pratiche fraudolente finalizzate all'omissione del versamento dell'IVA, nello specifico settore	Va riscontrata la trasmissione al DTT entro 15 gg. dall'acquisto e, comunque, prima dell'immatricolazione, della comunicazione telematica recante: a) l'indicazione del numero identificativo intracomunitario del fornitore (se la vettura viene direttamente immatricolata dall'importatore); b) il codice fiscale del fornitore (in caso di passaggi interni precedenti l'immatricolazione); c) il numero di telaio del veicolo. Va, altresì, riscontrata la compilazione del Mod. "F24 Auto UE" (obbligatoria a partire				

			dal 3 dicembre 2007) per le cessioni di auto provenienti dal cosiddetto “mercato parallelo” da parte degli operatori commerciali del settore auto, in relazione alle vendite di autoveicoli nuovi ed usati oggetto di acquisti intracomunitari.				
STEP 3	SI, nel caso di acquisti intracomunitari di autoveicoli usati in regime del margine	Riscontro della corretta applicazione del regime del margine e del corretto adempimento di tutti gli obblighi formali e sostanziali	Va, principalmente, riscontrata l'esibizione o la trasmissione all'Agenzia delle Entrate, prima di richiedere l'immatricolazione presso gli Uffici provinciali del DTT, dei seguenti documenti: a) fattura di acquisto dell'autoveicolo ricevuta dall'operatore comunitario o altro titolo di acquisto; b) carta di circolazione estera; c) eventuale dichiarazione dalla quale risulti che il rivenditore, soggetto d'imposta in Italia, abbia acquistato gli autoveicoli usati da un privato consumatore, da un operatore economico che non ha potuto esercitare il diritto a detrazione, da un soggetto passivo d'imposta in regime di franchigia nel proprio Stato membro, ovvero da un soggetto passivo comunitario che ha applicato, a sua volta, il regime del margine. Va inoltre riscontrata la corretta tenuta e compilazione del registro IVA del margine				
STEP 4	SI, in ogni caso in cui, da elementi, anche indiziari, emerga il coinvolgimento del contribuente in ipotesi di fatturazioni per operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti	Analisi approfondita di tutta la documentazione, commerciale, fiscale, contabile, extra-contabile, finanziaria, ecc. inerente le cessioni di beni o le prestazioni di servizio individuate	In tale contesto dovranno essere utilizzati i poteri ispettivi connotati dal maggior grado di approfondimento sulla posizione del soggetto verificato e dei propri clienti o fornitori, avendo cura di procedere, in presenza di fondati indizi delittuosi, con le regole proprie del c.p.p.; in particolare, si avrà cura di: a) esaminare puntualmente tutta la documentazione posta in essere; b) esaminare le operazioni sotto il profilo finanziario; c) sentire in atti soggetti in grado di riferire, privilegiando quelli che si trovino in posizione di conflitto di interessi rispetto al contribuente verificato; d)				

	(riconducibili o meno nell'ambito delle cd. "frodi carosello")		<p>attivare, se de caso, i previsti canali di mutua assistenza amministrativa da parte degli Organi collaterali esteri.</p> <p>A tal proposito, giova evidenziare che, in caso di constatazione di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, in capo al cedente o prestatore va constatata l'IVA dovuta (ex art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972) che, secondo recente giurisprudenza di legittimità, non è ammessa in compensazione con IVA a credito, trattandosi di imposta da considerare "fuori conto"; di converso, in capo al cessionario o committente, va recuperata l'IVA indebitamente detratta per difetto dei requisiti di "effettività", "inerenza" ovvero, nelle ipotesi di "frodi carosello", in quanto l'imposta non viene di fatto assolta.</p>				
--	--	--	--	--	--	--	--

CHECK LIST PER IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DELL'IRAP

Linee guida per la consultazione e la compilazione

Nelle pagine che seguono è riportata la *check list* relativa al riscontro analitico – normativo dell'IRAP, contenente gli adempimenti principali da seguire nei casi in cui, nel corso della verifica, si proceda al controllo dell'osservanza delle regole di determinazione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive.

La *check list* è applicabile, tanto nel caso in cui detto riscontro abbia riguardato imprese, quanto nel caso in cui questo abbia riguardato lavoratori autonomi ed è valida per il controllo delle annualità chiuse prima e dopo il 31 dicembre 2007, vale a dire sia per il sistema di determinazione della base imponibile antecedente alle modifiche introdotte dalla Legge n. 244/2007, sia per quello successivo.

Alla consultazione ed alla compilazione della *check list*, che presuppongono ovviamente l'esame del testo della circolare in cui sono riportate le indicazioni operative del caso, segnatamente alla Parte IV, Capitolo 4, si deve procedere quando, nel corso dell'attività ispettiva:

- sia stato effettivamente posto in essere il riscontro analitico – normativo dell'IRAP;
- in tutti i casi in cui l'attività sia stata rivolta ad aspetti che abbiano dato luogo a rilievi in materia di imposte dirette (IRPEF e IRES):
 - relativamente ad annualità in corso fino al 31 dicembre 2007, in quanto, in ossequio alle regole di determinazione della base imponibile ai fini IRAP vigenti prima della emanazione della L. n. 244/2007, tali rilievi producono effetti, in maniera pressoché automatica (salve limitate eccezioni) anche su quest'ultima imposta;
 - relativamente ad annualità successive a tutto il 2007, nei confronti di società di persone e persone fisiche esercenti attività commerciali, che non abbiano effettuato la scelta per il regime opzionale di cui all'art. 5 bis del D.Lgs. n. 446/97, in quanto, anche per tali soggetti, i citati rilievi producono effetti, in maniera pressoché automatica (salve limitate eccezioni) anche ai fini IRAP;
 - nei confronti di soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo, per i quali le componenti positive e negative che concorrono alla determinazione della base imponibile si assumono così come rilevanti dalla dichiarazione dei redditi e per i quali, pertanto, i predetti rilievi producono effetti tendenzialmente automatici ai fini IRAP.

È appena il caso di evidenziare che qualora, nel corso dell'attività ispettiva, sia stato posto in essere il riscontro indiretto – presuntivo, con la consultazione dell'apposita *check list*, le relative risultanze possono produrre effetti anche sulla ricostruzione della base imponibile ai fini IRAP.

CHECK LIST PER IL RISCONTRO ANALITICO–NORMATIVO DELL'IRAP

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Preliminare riscontro della tipologia di soggetto sottoposto a verifica, alla luce del periodo d'imposta da sottoporre ad attività ispettiva	<p>La <i>tipologia del contribuente</i> rileva per stabilire preliminarmente il metodo di determinazione del valore della produzione netta da applicare al caso concreto, dal momento che questo, a partire, in genere, dall'1.1.2008, è diverso a seconda che si tratti di società di capitali IAS, società di capitali "non IAS" e imprenditori individuali e società di persone che non abbiano esercitato l'opzione di cui all'art. 5–bis del D.Lgs. n. 446/97, secondo le indicazioni di cui al paragrafo 2.c., Capitolo 4, Parte IV della circolare.</p> <p>Il <i>periodo d'imposta</i> rileva in quanto, per quelli fino, in genere, a tutto il 2007, si applica il sistema di determinazione vigente prima della Finanziaria 2008, basato, sostanzialmente a fattor comune per tutte le tipologie di contribuenti, sulla partecipazione alla base imponibile IRAP dei componenti positivi e negativi di reddito (fatte salve le esclusioni previste per lo specifico tributo) secondo le regole stabilite dal TUIR per le imposte sui redditi.</p>				
STEP 2	SI, solo nei confronti di soggetti che producono reddito di	Riscontro circa la presenza di attività autonomamente organizzata	La verifica è finalizzata al riscontro dell'esistenza del presupposto dell'imposta. Al riguardo, come indicato al paragrafo 2.c., Capitolo 4, Parte IV della circolare, detto presupposto, ai fini ispettivi, deve essere ritenuto ricorrente nei riguardi di tutti i				

	lavoro autonomo		soggetti in argomento, ad eccezione di quelli esercenti attività di lavoro autonomo in via occasionale ed attività di collaborazione coordinata e continuativa, svolte senza impiego di mezzi propri. Sul punto, cfr. anche circ. A.E. n. 45/E del 13.6.2008.				
STEP 3	SI, nei confronti dei soggetti di cui allo STEP 2, nonché delle società semplici ed equiparate esercenti arti e professioni	Riscontro che la base imponibile sia determinata dalla differenza fra l'ammontare di tutti i compensi percepiti e gli altri componenti positivi e l'ammontare dei costi inerenti all'attività, compreso l'ammortamento di beni materiali e immateriali, esclusi interessi passivi e spese per personale dipendente e assimilate	I componenti rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, devono essere a questi fini assunti così come rilevanti per la dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi.				
STEP 4	SI, nei confronti di società di capitali, società di persone e persone fisiche esercenti attività commerciali, relativamente ai periodi d'imposta fino a tutto il 2007	Riscontro che la base imponibile sia determinata dalla differenza fra la somma delle voci di cui al comma 1, lett. A), dell'art. 2425 c.c. e la somma di quelle di cui alla lett. B) del medesimo comma, ad esclusione delle perdite su crediti e delle spese per il personale dipendente e assimilate, secondo le indicazioni di cui al paragrafo 1.d., Capitolo 4, Parte IV della circolare	I componenti rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, devono essere a questi fini assunti così come rilevanti per la dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi. Il riscontro presuppone l'esecuzione degli <i>STEP</i> da 3 a 11 della <i>check list</i> per il riscontro analitico normativo delle regole generali in tema di reddito d'impresa, con riguardo ai componenti rilevanti ai fini IRAP.				

STEP 5	SI, nei confronti di società di capitali, relativamente ai periodi d'imposta successivi al 2007	Preventivo riscontro dell'adozione da parte della società dei principi contabili nazionali o di quelli internazionali					
STEP 6	SI, nei confronti di società di capitali che adottano principi contabili nazionali, relativamente ai periodi d'imposta successivi al 2007	Riscontro che la base imponibile sia determinata dalla differenza fra il valore e i costi (inerenti all'attività) della produzione di cui alle lett. A) e B) dell'art. 2425 c.c., con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10) – lett. c), d) – 12) e 13)	I componenti rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, devono essere a questi fini assunti così come rilevanti ai fini della redazione del bilancio. Il riscontro presuppone l'esecuzione degli <i>STEP</i> da 3 a 9 della <i>check list</i> per il riscontro analitico normativo delle regole generali in tema di reddito d'impresa, con riguardo ai componenti rilevanti ai fini IRAP.				
STEP 7	SI, nei confronti di società di capitali che adottano principi contabili internazionali, relativamente ai periodi d'imposta fino a tutto il 2007	Riscontro che la base imponibile sia determinata sulla base delle voci del valore e dei costi (inerenti all'attività) della produzione indicati nel bilancio redatto secondo i principi IAS, ferma restando l'indeducibilità dei costi per lavoro dipendente ed assimilati e di altre componenti indicate nel paragrafo 1.d.(2), Capitolo 4, Parte IV della circolare	I componenti rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, devono essere a questi fini assunti così come rilevanti ai fini della redazione del bilancio. Il riscontro presuppone l'esecuzione degli <i>STEP</i> da 3 a 9 della <i>check list</i> per il riscontro analitico normativo delle regole generali in tema di reddito d'impresa, con riguardo ai componenti rilevanti ai fini IRAP.				

STEP 8	SI, nei confronti di persone fisiche esercanti attività commerciali e di società di persone, relativamente ai periodi d'imposta successivi al 2007	Preliminare riscontro che i soggetti in questione abbiano o meno esercitato l'opzione di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/97, secondo le indicazioni di cui al paragrafo 1.d.(2), Capitolo 4, Parte IV della circolare, per l'applicazione del nuovo sistema di determinazione della base imponibile secondo le disposizioni della Legge Finanziaria 2008					
STEP 9	SI, nei confronti dei soggetti di cui allo STEP 8 che non hanno esercitato l'opzione ex art-5-bis del D.Lgs. n. 446/97, relativamente ai periodi d'imposta successivi al 2007	Come per lo STEP 4	Come per lo STEP 4.				
STEP 10	SI, nei confronti dei soggetti di cui allo STEP 8 che hanno esercitato l'opzione ex art-5-bis del D.Lgs. n. 446/97,	Come per lo STEP 6	Come per lo STEP 6.				

	relativamente ai periodi d'imposta successivi al 2007						
--	---	--	--	--	--	--	--

CHECK LIST PER IL RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

Linee guida per la consultazione e la compilazione

Nelle pagine che seguono è riportata la *check list* relativa al riscontro analitico – normativo da porre in essere qualora l'attività ispettiva sia condotta nei confronti di soggetti economici esercenti attività di lavoro autonomo; la stessa contiene gli adempimenti principali da seguire allorché, nel corso della verifica, si proceda al controllo, appunto, dell'osservanza delle disposizioni normative che sovrintendono la determinazione del reddito di lavoro autonomo, quali, principalmente, quelli concernenti:

- la corrispondenza tra l'inquadramento contabile – documentale delle principali voci od operazioni oggetto di selezione e gli effettivi aspetti materiali caratterizzanti le stesse;
- la corrispondenza fra detto inquadramento, la documentazione fiscale elementare, le annotazioni riportate nelle scritture contabili prescritte a seconda del regime contabile adottato ed i dati riportati in dichiarazione;
- la corretta imputazione temporale delle componenti di reddito ai vari periodi d'imposta;
- la corretta documentazione dei compensi percepiti;
- l'inerenza dei costi od oneri dedotti all'attività esercitata;
- la certezza e determinabilità delle componenti reddituali negative.

Alla consultazione ed alla compilazione della *check list*, che presuppongono ovviamente l'esame del testo della Circolare in cui sono riportate le indicazioni operative del caso, segnatamente alla Parte IV, Capitolo 6, si dovrà procedere *solo* nel caso in cui, nel corso dell'attività ispettiva, sia stato effettivamente posto in essere il riscontro analitico – normativo del reddito di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi, precisando che:

- ove l'attività ispettiva nei confronti del lavoratore autonomo riguardi, dal punto di vista analitico – normativo, anche l'IVA e l'IRAP, occorrerà consultare e compilare anche le *check list* relative a tali tributi;
- qualora, nel corso della verifica, sussistano le condizioni per procedere all'effettuazione di riscontri di tipo indiretto – presuntivo nei riguardi dell'attività di lavoro autonomo, si seguirà il percorso ispettivo tracciato dall'apposita *check list*;
- resta ferma la necessità di compilare la *check list* "generale", obbligatoria per tutte le verifiche svolte nei riguardi di qualsiasi soggetto (persone fisiche, imprese, società, enti non commerciali, esercenti arti e professioni), quale che siano la corrispondente categoria, le relative dimensioni e la relativa "fascia" di volume d'affari/compensi e in relazione a qualsiasi tributo.

CHECK LIST PER IL RISCONTRO ANALITICO–NORMATIVO DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Riscontro del regime di determinazione del reddito applicabile nei confronti dell'artista o professionista sottoposto a verifica	<p>Il riscontro é finalizzato a verificare se il soggetto economico sottoposto a verifica si avvalga del regime contabile analitico:</p> <ul style="list-style-type: none"> - che prevede la tenuta di una contabilità <i>semplificata</i> (ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 19 del D.P.R. n. 600/73 e 3, comma 1, del D.P.R. n. 695/96); - di tipo opzionale, che prevede la tenuta di una <i>contabilità ordinaria</i>, ai sensi del comma 2 del citato D.P.R. n. 695/96; <p>ovvero di regimi particolari, quali: <i>Nuove Attività, Contribuenti Marginali, Contribuenti Minimi, Contribuenti Minimi in franchigia IVA, Lavoratori Autonomi di minori dimensioni – c.d. Super Minimi.</i></p>				
STEP 2	SI	Selezione delle operazioni ritenute meritevoli di approfondimento	<p>La selezione deve essere operata, oltre che sulla base delle risultanze informative, investigative o operative già disponibili, sulla scorta di analisi condotte nella fase iniziale dell'attività ispettiva; in particolare:</p> <p>a) per quanto attiene alle operazioni "attive", confrontando la congruità degli importi fatturati con i corrispondenti onorari risultanti dalle tariffe professionali (ove esistenti) ovvero con i compensi percepiti a fronte di prestazioni similari poste in essere dal medesimo artista o professionista; b) per quanto attiene alle operazioni "passive",</p>				

			<p>dopo aver effettuato un generale controllo sulla congruità tra le spese complessivamente sostenute ed i compensi dichiarati, saranno sottoposti ad esame, in particolare, quei componenti negativi la cui entità appaia eccedente rispetto al volume dell'attività sviluppata dall'artista o professionista.</p> <p>Nel corso dell'esame dovrà essere prestata particolare attenzione, nel caso di associazioni professionali, alla corretta ripartizione delle spese tra i singoli associati.</p> <p>Attraverso il riscontro <i>sub a.</i>, il personale operante potrà altresì verificare l'esistenza della prassi, assai diffusa tra gli artisti e professionisti, di emettere fatture con descrizione generica delle prestazioni rese.</p>				
STEP 3	<p>SI, nel caso in cui, a seguito dello STEP 2, si individuino fatture emesse con descrizione generica delle prestazioni rese</p>	<p>Ricostruzione della tipologia e quantità delle prestazioni, riscontrandole con la documentazione contabile ed extracontabile rinvenuta in sede di accesso ed eventualmente procedendo a contraddittorio con il professionista</p>	<p>Qualora dal particolare riscontro dovessero emergere incongruenze degne di nota, va valutata l'opportunità di avviare, sussistendone i presupposti normativi e di fatto, talune delle procedure ispettive di tipo indiretto – presuntivo di cui alla specifica <i>check list</i>, secondo le indicazioni del Capitolo 2, Parte IV, della circolare.</p>				
STEP 4	<p>SI, nel caso in cui siano individuate prestazioni rese dall'artista o professionista dallo stesso qualificate come gratuite</p>	<p>Riscontro dell'effettiva gratuità delle prestazioni individuate</p>	<p>Si segnala l'importanza di tale riscontro in quanto l'asserzione di gratuità riferita a talune prestazioni rese dal lavoratore autonomo potrebbe non corrispondere al vero ed essere unicamente finalizzata ad abbattere il valore complessivo dei compensi tassabili. In questo contesto, particolare attenzione va riservata anche ai casi in cui il lavoratore autonomo attribuisca la mancata fatturazione di una parte dei compensi a ritardi nel pagamento degli onorari.</p>				

STEP 5	SI, con riferimento alle operazioni selezionate	Riscontro, se del caso a campione, dei documenti fiscali di carattere elementare (principalmente, parcelle/fatture – attive e passive –, note di credito, note di debito, ecc.) documentanti le operazioni selezionate				
STEP 6	SI, con riferimento alle operazioni selezionate	Riscontro, se del caso a campione, della corretta registrazione dei documenti emessi e ricevuti nei registri tenuti ai fini fiscali (sempre che l'adempimento sia previsto in relazione al regime contabile adottato)				
STEP 7	SI, con riferimento alle operazioni selezionate	Riscontro, se del caso a campione, delle liquidazioni e dei versamenti periodici, tenendo conto del regime contabile adottato				
STEP 8	SI, con riferimento alle operazioni selezionate	Riscontro dell'osservanza delle regole generali afferenti la determinazione del reddito di lavoro autonomo (art. 54 TUIR), nonché degli effetti che il rispetto o la violazione delle citate regole ha prodotto in sede di dichiarazione	Detto riscontro sarà orientato a verificare: a) per quanto attiene alle componenti positive, oltre alla completa e veritiera documentazione e dichiarazione di quelle poste in essere, il rispetto del criterio generale di imputazione delle stesse ("principio di cassa"); b) per quanto attiene alle componenti negative, oltre alla effettività e veridicità di quelle documentate e dichiarate, il rispetto dello stesso "principio di cassa" (fatte salve le specifiche deroghe, in favore del criterio di competenza, previste all'art. 54 TUIR), nonché dei principi di certezza, determinabilità ed inerenza in relazione all'attività esercitata.			
STEP 9	SI, con riferimento alle operazioni di carattere attivo selezionate	Riscontro del corretto inquadramento ed inserimento fra i compensi di tutte le voci che l'art. 54, comma 1, TUIR, considera compresi in questa categoria	Tra i compensi – che possono essere anche in natura – rientrano anche: a) quelli percepiti sotto forma di partecipazione agli utili ovvero in ragione della particolare competenza del professionista (ad es. derivanti dalla partecipazione a convegni specialistici); b) quelli derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa per incarichi inerenti all'esercizio dell'attività			

			<p>professionale o artistica (es. commercialista che ricopre l'incarico di amministratore o sindaco di una società); c) interessi moratori e per dilazione di pagamento maturati su crediti da prestazioni di lavoro autonomo; d) indennità o risarcimenti – relativi a redditi prodotti nell'anno conseguiti per la perdita di redditi (ad es. per danno all'immagine). Dal 04/07/2006 (D.L. n. 223/2006), concorrono a formare il reddito di periodo, secondo il criterio di cassa, anche i <i>corrispettivi</i> percepiti a seguito di cessione della clientela o di altri elementi immateriali (qualora il corrispettivo sia percepito in un'unica soluzione, è tuttavia possibile accedere alla tassazione separata).</p> <p>I compensi vanno computati al netto dei contributi previdenziali ed assistenziali.</p>				
STEP 10	SI, con riferimento alle operazioni di carattere attivo selezionate	Riscontro dell'osservanza delle regole che sovrintendono alla partecipazione al reddito di lavoro autonomo delle plusvalenze e dei relativi criteri di imputazione temporale	<p>Il riscontro ha riguardo, essenzialmente, alla corretta applicazione degli artt. 54, commi 1–<i>bis</i> e 1–<i>ter</i>, TUIR (disposizioni in vigore, in parte, dal 04/07/2006 e in parte dal 01/01/2007). Rilevano le plusvalenze: a) riferite a beni strumentali (sia mobili che immobili); b) realizzate mediante cessione a titolo oneroso; c) che provengano da risarcimento per perdita o danneggiamento di beni; d) riferite a beni destinati al consumo personale o familiare dell'artista o professionista o a finalità estranee all'esercizio dell'attività di lavoro autonomo.</p>				
STEP 11	SI, nel caso in cui si individuino casi di destinazione di beni al consumo personale/familiare o a finalità estranee all'attività	Riscontro che l'eventuale plusvalenza, come indicato anche nello STEP 10, abbia concorso alla formazione del reddito e che, di contro, l'eventuale minusvalenza non sia stata dedotta					

	di lavoro autonomo					
STEP 12	NO	Riscontro dell'osservanza delle disposizioni riguardanti gli ammortamenti dei beni mobili strumentali, di proprietà e/o in leasing	Per i <i>beni mobili di proprietà</i> , il controllo verterà principalmente sulla verifica del rispetto dei coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988 e delle regole relative ai beni utilizzati promiscuamente nonché a quelli di valore inferiore a € 516,46, previo esame del registro dei beni ammortizzabili (o delle scritture sostitutive) e selezione dei beni da controllare. Particolare attenzione va riservata ai beni mobili ad utilizzo promiscuo (cfr. art. 54, comma 3, TUIR) ed ai servizi di telefonia (cfr. art. 54, comma 3-bis, TUIR). Per i <i>beni mobili acquisiti in leasing</i> , il controllo verterà principalmente sulla verifica della condizione di bene strumentale e del rispetto delle limitazioni stabilite dall'art. 54, comma 2, TUIR. La deducibilità dei canoni, secondo il principio di competenza, è consentita qualora la durata del contratto di <i>leasing</i> sia non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal D.M. 31/12/1988. Se è previsto un maxicanone iniziale, il costo relativo allo stesso va speso sull'intera durata contrattuale. Per i <i>beni ad utilizzo promiscuo</i> , le spese di utilizzo, manutenzione e i canoni di noleggio sono deducibili al 50%.			
STEP 13	NO	Riscontro dell'osservanza delle disposizioni in tema di deducibilità delle spese relative a mezzi di trasporto	Il riscontro sarà incentrato, sostanzialmente, sulla verifica dei presupposti normativi e dei limiti alla deduzione delle spese relative ai mezzi di trasporto, dell'osservanza delle regole relative agli ammortamenti e delle regole relative alla deduzione dei canoni di leasing, dei costi di locazione e noleggio. In via generale si rammenta che: a) le spese e			

			<p>gli altri componenti negativi (ad es. carburante, spese di manutenzione, ecc.) sono deducibili secondo le regole e nei limiti stabiliti dall'art. 164 TUIR; b) il costo d'acquisto dei mezzi di trasporto (autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli) è ammesso in deduzione per quote costanti secondo i coefficienti d'ammortamento di cui al D.M. 31/12/1988; c) a partire dal periodo d'imposta 2007, l'ammontare su cui applicare detti coefficienti è pari al 40% del costo d'acquisto, assunto entro il limite massimo fiscalmente riconosciuto di € 18.075,99 (per autovetture ed autocaravan), € 4.131,66 (per i motocicli) ed € 2.065,83 (per i ciclomotori); d) detti limiti sono validi anche in caso di utilizzo dei mezzi in <i>leasing</i>, per il quale i relativi canoni sono ammessi in deduzione a condizione che la durata del contratto non sia inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente di cui al citato D.M. 31/12/1988 (cioè 48 mesi). Diversi limiti sono previsti per l'utilizzo in forza di contratti di locazione o noleggio.</p>				
STEP 14	NO	Riscontro dell'osservanza delle disposizioni riguardanti gli ammortamenti dei beni immobili, di proprietà e/o in leasing	<p>Per <i>i beni immobili di proprietà esclusivamente strumentali</i>, il riscontro verterà sulla verifica del rispetto dei coefficienti previsti dal D.M. 31/12/1988 e sulle altre disposizioni che regolano la materia, di cui occorrerà esaminare con attenzione il periodo di applicazione temporale. Per i beni immobili in <i>leasing</i> esclusivamente strumentali, il riscontro verterà sull'osservanza delle regole in tema di deducibilità dei canoni (in genere consentita, secondo il principio di competenza, qualora la durata del contratto di <i>leasing</i> sia non inferiore alla metà del</p>				

			<p>periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal D.M. 31/12/1988 e, comunque, con un minimo di otto anni ed un massimo di quindici); analogamente a quanto osservato per i beni immobili, occorrerà esaminare con attenzione il periodo di applicazione temporale delle regole di deducibilità. In tale contesto, occorrerà controllare anche le spese per servizi relativi ai beni immobili (integralmente deducibili, per cui è necessario verificare attentamente i requisiti di inerenza e certezza), nonché quelle di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione non imputabili, per loro caratteristiche, ad incremento del costo del bene cui si riferiscono (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 dal registro degli incassi e pagamenti o dal registro dei beni ammortizzabili; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi). Particolare attenzione dovrà essere riservata ai <i>beni immobili utilizzati promiscuamente</i>, per i quali occorrerà verificare l'osservanza delle disposizioni e dei limiti di cui all'art. 54, comma 3, TUIR.</p>				
STEP 15	NO	Riscontro delle spese per prestazioni di lavoro	<p>Corretta deducibilità delle spese relative al personale dipendente (si veda la Circolare Ministeriale 29/07/1981 n. 26/8/009), tenendo presente, in questo contesto, che le spese di vitto e alloggio, sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dal personale dipendente, sono deducibili nella misura di cui all'art. 95, comma 3, TUIR. Per i compensi corrisposti a familiari dell'artista o professionista per</p>				

			prestazioni di lavoro dipendente, collaborazioni coordinate e continuative o occasionali, considerato che, il comma 6-bis dell'art. 54 TUIR prevede l'indeducibilità di tali spese e degli accantonamenti per il TFR, mentre sono deducibili i contributi sociali obbligatori dovuti per il familiare-dipendente, nonché i compensi erogati a familiari che, a loro volta, svolgono un'attività professionale o artistica.				
STEP 16	NO	Riscontro dell'osservanza delle regole relative alla deduzione delle spese di rappresentanza	Il riscontro verterà, in sostanza, sull'osservanza delle regole di cui all'art. 54, comma 5, TUIR. Dette spese sono deducibili nella misura dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Non sono considerate spese di rappresentanza le spese di pubblicità e propaganda, che sono integralmente deducibili nell'esercizio di sostenimento. Particolare attenzione va posta nella valutazione dei requisiti di certezza ed inerenza delle spese in argomento.				
STEP 17	NO	Riscontro dell'osservanza delle regole relative alla deduzione delle spese per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi	Il riscontro verterà, in sostanza, sull'osservanza delle regole di cui all'art. 54, comma 5, TUIR. Dette spese sono deducibili nella misura massima del 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Inoltre, il D.L. n. 112/08, con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2008, ha modificato il citato l'art. 54, comma 5, 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. Le stesse spese sono comunque integralmente deducibili (dal 04/07/2006) se sostenute dal committente per conto dell'artista/professionista e da questi				

			<p>riaddebitate in fattura al committente stesso; la procedura da seguire per la corretta deducibilità è contenuta nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 4 agosto 2006, n. 28.</p> <p>Particolare attenzione va posta alla valutazione dei requisiti di certezza ed inerenza delle spese in argomento.</p>				
STEP 18	NO	<p>Riscontro dell'osservanza delle regole relative alla deduzione delle spese per partecipazione a convegni, congressi, corsi d'aggiornamento professionale (incluse quelle di viaggio e soggiorno)</p>	<p>Il riscontro verterà, in sostanza, sull'osservanza delle regole di cui all'art. 54, comma 5, TUIR. Dette spese sono deducibili nella misura del 50% del loro ammontare. Particolare attenzione va posta alla valutazione dei requisiti di certezza ed inerenza delle spese in argomento.</p>				

CHECK LIST PER IL RISCONTRO ANALITICO–NORMATIVO DI ATTIVITA' BENEFICIARIE DI REGIMI AGEVOLATIVI

Linee guida per la consultazione e la compilazione

Nelle pagine che seguono è riportata la *check list* relativa al riscontro analitico – normativo di attività beneficiarie di regimi agevolati, contenente gli adempimenti principali da seguire nei casi in cui, nel corso della verifica, si proceda al controllo, appunto, dell'osservanza delle disposizioni normative che regolano i regimi di agevolazione fiscale, quali, principalmente, quelle riferite a:

- enti non commerciali;
- organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS);
- cooperative a mutualità prevalente;
- determinate attività ovvero determinati investimenti.

Alla consultazione ed alla compilazione della *check list*, che presuppongono ovviamente l'esame del testo della circolare in cui sono riportate le indicazioni operative del caso, segnatamente alla Parte IV, Capitolo 8, si deve procedere *solo* nel caso in cui, nel corso dell'attività ispettiva, sia stato effettivamente posto in essere il riscontro analitico – normativo di tali attività beneficiarie di regimi agevolati.

CHECK LIST PER IL RISCONTRO ANALITICO–NORMATIVO DI ATTIVITA' BENEFICIARIE DI REGIMI AGEVOLATIVI

A. ENTI NON COMMERCIALI

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Individuazione del settore giuridico–economico agevolato cui appartiene l'ente non commerciale da sottoporre a verifica	Tale attività risulta particolarmente importante in quanto, attesa la peculiarità dei soggetti in questione, il controllo non può prescindere da una preventiva conoscenza del regime civilistico e fiscale applicabile nel caso concreto.				
STEP 2	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 1	Valutazione, in relazione agli elementi emersi dalle pregresse attività info–investigative, se sia necessario od opportuno procedere all'accesso per l'apertura della verifica	Si rammenta che, in assenza di attività commerciali espressamente "dichiarate" dall'ente, ovvero risultanti da altri riscontri documentali, l'accesso è consentito solo in presenza di gravi indizi di violazioni e previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, in ossequio al disposto dell'art. 52, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.				
STEP 3	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 1	Verifica della natura e della categoria di appartenenza dell'ente sotto il profilo formale, attraverso l'esame dell'atto costitutivo e/o dello statuto, se esistenti nelle forme dell'atto pubblico, scrittura privata autenticata o registrata (ovvero della legge istitutiva)	Va, principalmente, appurato quanto segue: a) la natura giuridica assunta dall'ente; b) l'oggetto esclusivo o principale dichiarato (ossia l'attività essenziale per il raggiungimento degli scopi primari dell'ente, che deve essere di natura non commerciale); c) la previsione di ulteriori attività che possono avere natura commerciale e che devono possedere carattere accessorio o complementare; d) le regole di funzionamento dell'ente, con particolare riguardo agli organi decisionali, amministrativi, esecutivi e di controllo; e) le regole concernenti la formazione, l'utilizzo e la destinazione del patrimonio dell'ente.				

STEP 4	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro della natura sostanziale dell'ente	<p>Va in particolare verificato, avendo riguardo anche alle risultanze di pregresse attività info-investigative, nonché ai riscontri ottenuti in sede di accesso (qualora eseguito), quanto segue: a) la reale natura dell'attività esclusiva o principale esercitata; b) l'eventuale esercizio di ulteriori attività di natura commerciale non dichiarate nello statuto; c) una volta in possesso dei relativi dati contabili, il "peso" dell'attività commerciale eventualmente esercitata rispetto a quella istituzionale.</p> <p>Per tale ultima verifica, occorre fare riferimento, per ogni annualità d'imposta controllata, anche ai parametri previsti dall'art. 149, comma 2 del TUIR (applicabili anche ai fini IVA per espresso richiamo effettuato dall'art. 4, comma 9 del D.P.R. n. 633/1972), ossia:</p> <ul style="list-style-type: none"> - prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; - prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; - prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali; - prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale, rispetto alle restanti spese. <p>In merito, va evidenziato che, qualora il soggetto, a seguito dei riscontri sopra indicati, debba qualificarsi, per uno o più esercizi, come "ente commerciale", tutte le operazioni poste in essere negli stessi periodi vanno riclassificate nell'ambito del reddito d'impresa e, di conseguenza, complessivamente assoggettate ad IRES e IRAP secondo le regole ordinarie.</p>				
--------	---	--	---	--	--	--	--

STEP 5	<p>SI, nel caso di cui l'ente, a seguito dei riscontri di cui ai precedenti STEP 3 e 4, possa comunque qualificarsi come "non commerciale"</p>	<p>Verifica della corretta contabilizzazione delle attività decommercializzate o detassate eventualmente poste in essere</p>	<p>Il controllo va principalmente orientato sulle seguenti attività poste in essere dall'ente: a) prestazioni di servizio non rientranti nelle previsioni dell'art. 2195 c.c. (decommercializzate ad opera dell'art. 143, comma 1, secondo periodo del TUIR), in relazione alle quali deve essere appurata la conformità alle finalità istituzionali, l'assenza di una specifica organizzazione stabile, l'applicazione di corrispettivi non eccedenti i costi di diretta imputazione; b) raccolte pubbliche di fondi (detassate a mente dell'art. 143, comma 2, lett. A) del TUIR), per le quali deve essere appurata l'occasionalità delle iniziative, la concomitanza con ricorrenze, celebrazioni o campagne di sensibilizzazione, il modico valore dei beni e servizi eventualmente offerti ai sovventori, la redazione di specifico rendiconto; c) attività svolte a favore di Amministrazioni pubbliche (i cui contributi sono detassati a mente dell'art. 143, comma 2, lett. B) del TUIR), per le quali va riscontrata la finalità sociale, la conformità alle finalità istituzionali dell'ente, la presenza di specifica convenzione e del regime di accreditamento.</p>				
STEP 6	<p>SI, nel caso in cui l'ente, a seguito dei riscontri di cui ai precedenti STEP 3 e 4, pur avendo esercitato anche attività commerciali, possa comunque qualificarsi come "non"</p>	<p>Riscontro della corretta istituzione e tenuta della contabilità separata, ai sensi dell'art. 144, comma 2 del TUIR, limitatamente alle attività commerciali esercitate, nonché della corretta determinazione del reddito d'impresa imponibile ai fini IRES e IRAP</p>	<p>Va, in merito, precisato che la tipologia dell'apparato contabile obbligatorio ai fini fiscali, dipende dall'ammontare dei ricavi afferenti l'attività commerciale, secondo le regole ordinarie di cui al coordinato disposto degli artt. 13, comma 1, lett. C), 14, 15, 16, 18 e 20 comma 1 del D.P.R. n. 600/1973. Analogamente, per la determinazione del reddito d'impresa derivante dall'esercizio delle attività commerciali in questione, va riscontrata la corretta applicazione delle regole ordinarie previste dal TUIR per i soggetti IRES.</p>				

	commerciale”					
STEP 7	<p>Si, nel caso di cui allo STEP 6, per i soggetti ammessi alla contabilità semplificata (ex art. 18 del D.P.R. n. 600/1973), che abbiano optato per il regime forfetario di determinazione del reddito d'impresa</p>	<p>Riscontro della corretta istituzione e tenuta della contabilità separata, ai sensi dell'art. 144, comma 2 del TUIR, limitatamente alle attività commerciali esercitate, nonché della corretta applicazione dei coefficienti di redditività previsti dall'art. 145 del TUIR</p>	<p>In tale circostanza, va riscontrata la regolare tenuta della contabilità prevista per i contribuenti minori, ovvero, per i soggetti appartenenti alla prima fascia di forfetizzazione del reddito, di quella super-semplificata prevista dall'art. 3, comma 166 della Legge n. 662/96.</p>			
STEP 8	<p>Si, nel caso di effettuazione dello STEP 1, qualora si tratti di enti associativi che beneficiano delle disposizioni di maggior favore previste per la detassazione di alcune operazioni attive “interne”</p>	<p>Esecuzione dei precedenti STEP, in quanto applicabili, nonché verifica del rispetto delle condizioni e degli obblighi espressamente previsti dall'art. 148 del TUIR</p>	<p>Vanno, in particolare, eseguite le seguenti attività: a) per le associazioni in genere, esame dello statuto che deve risultare compatibile con la natura associativa dell'ente, nonché verifica della corretta applicazione delle norme di funzionamento in esso riportate; b) per le associazioni privilegiate e super-privilegiate, esame dello statuto, che deve essere dotato di data certa e contenere le clausole (che devono essere di fatto rispettate), elencate al comma 8 dell'art. 148 del TUIR; c) per le associazioni privilegiate e super-privilegiate, esame del rendiconto economico-finanziario annuale (che deve essere stato approvato dall'assemblea), previsto dall'art. 148, comma 8, lett. D) del TUIR, che deve riguardare tutte le operazioni poste in essere (istituzionali e commerciali); d) a fattor comune per tutti gli enti associativi, esame dei libri sociali e verifica che l'attività decommercializzata sia effettivamente svolta solo nei confronti dei propri associati, iscritti o</p>			

			partecipanti (cd. "attività interna") e sia conforme alle finalità istituzionali dichiarate nello statuto. L'esame in questione va eseguito anche ai fini IVA, in relazione alle disposizioni previste dall'art. 4, commi 4, 5, 6, 7 e 8 del D.P.R. n. 633/1972.				
STEP 9	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 1, qualora si tratti di enti assoggettati a particolari discipline di settore	Esecuzione dei precedenti STEP, in quanto applicabili, nonché verifica del rispetto delle condizioni e degli obblighi espressamente previsti dalle specifiche normative	In tale ambito va, in particolar modo, riscontrato il possesso di eventuali iscrizioni ad albi o registri nazionali o locali, nonché il sostanziale rispetto delle condizioni e degli adempimenti prescritti dalla specifiche discipline, dai quali scaturisce il diritto degli enti interessati di accedere a determinati benefici fiscali (es. Associazioni ed enti di promozione sociale, associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro, organizzazioni di volontariato, ecc.).				
STEP 10	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 1	Verifica della corretta determinazione del reddito complessivo ai sensi dell'art. 143 del TUIR	Per l'ente non commerciale, va appurato il corretto inserimento in dichiarazione di tutti i redditi dell'esercizio (ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione), ossia: redditi fondiari, di capitale, diversi, nonché quelli d'impresa derivanti dall'eventuale esercizio di attività commerciali				

B. ORGANIZZAZIONI NON LUCRATIVE DI UTILITA' SOCIALE (O.N.L.U.S.)

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Individuazione della categoria di appartenenza dell'Onlus da sottoporre a verifica	In funzione della natura giuridica rivestita, l'ente sarà inquadrato tra le Onlus ordinarie, di diritto o parziarie; di conseguenza è possibile avere preventiva cognizione degli obblighi civilistici, contabili e fiscali facenti capo al medesimo. Va da se che, qualora l'Onlus possa qualificarsi come ente non commerciale, si rendono generalmente				

			applicabili tutte le norme dedicate a tali soggetti e, pertanto, in tali casi devono essere seguiti gli STEP di cui alla precedente lett. A., in quanto applicabili, oltre a quelli di seguito riportati.				
STEP 2	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 1	Verificare della regolare iscrizione dell'Onlus all'Anagrafe Unica presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze	L'iscrizione (non obbligatoria per le Onlus di diritto) va effettuata mediante invio di apposita comunicazione alla competente Direzione Regionale delle Entrate.				
STEP 3	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro della tipologia di attività istituzionale svolta dall'ente, sia sotto il profilo formale, attraverso l'esame dell'atto costitutivo e/o dello statuto, sia sotto l'aspetto sostanziale	Va, in proposito, appurato se l'ente operi: a) in settori in cui la finalità solidaristica è presunta <i>ex lege</i> (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); b) in settori in cui la finalità solidaristica si considera perseguita solo quando le cessioni o prestazioni sono rese nei confronti di particolari categorie di soggetti svantaggiati (assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili). Nell'ambito dell'esame dello statuto, che deve essere redatto per atto pubblico, scrittura privata autenticata o registrata, va altresì riscontrato l'inerimento delle clausole prescritte dall'art. 10, comma 1, del D.Lgs, n. 460/1997, nonché il sostanziale rispetto delle stesse, con particolare attenzione al divieto di svolgere attività diverse da quelle previste dalla stessa norma, nonché di distribuire, anche in via indiretta, utili, avanzi di gestione, riserve o capitale.				
STEP 4	SI,	Riscontro della tipologia effettiva di soggetti	Deve trattarsi di persone ritenute svantaggiate				

	nei casi di cui alla lett. B) dello STEP 3	beneficiari delle cessioni e prestazioni rese dall'ente	in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali, familiari, ovvero di componenti di collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari. Va precisato che, qualora le operazioni in questione siano rese a soggetti diversi da quelli specificati, le stesse non potranno godere delle agevolazioni fiscali di seguito riportate.				
STEP 5	SI, in relazione alle attività esercitate	Riscontro della corretta applicazione delle agevolazioni fiscali previste	In tale contesto, vanno eseguite le seguenti attività: a) va appurato e quantificato il volume delle attività istituzionali aventi esclusive finalità di solidarietà sociale (decommercializzate ex art. 150, comma 1 del Tuir); b) va riscontrato e ugualmente quantificato il volume delle attività direttamente connesse di cui all'art. 10, comma 5 del D.Lgs. n. 460/97 (detassate ex art. 150, comma 2 del Tuir), le quali devono risultare non prevalenti rispetto a quelle istituzionali e produttive di proventi non superiori al 66% delle spese complessive dell'organizzazione				
STEP 6	SI, in relazione alle attività esercitate	Riscontro della corretta contabilizzazione delle operazioni agevolate, ai sensi dell'art. 20-bis del D.P.R. n. 600/1973	Va, in particolare, riscontrata: a) la regolare istituzione delle scritture contabili previste in relazione alla specifica natura dell'ente; b) in relazione all'attività complessivamente svolta, la tenuta di scritture cronologiche e sistematiche (ad esempio, libro giornale, libro degli inventari e conti di mastro); c) in relazione alle attività direttamente connesse (che mantengono la propria natura commerciale), la tenuta delle scritture obbligatorie previste per le imprese commerciali, in riferimento al volume d'affari prodotto (contabilità ordinaria, semplificata o super-semplificata); d) la redazione di apposito documento di sintesi (sostanzialmente un bilancio relativo all'attività complessivamente svolta) che rappresenti la				

			situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente.				
STEP 7	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 1	Riscontro della corretta applicazione delle altre agevolazioni fiscali (previste in materia di IVA e altre imposte indirette)	Va, in tale ambito, riscontrata la presenza dei requisiti per l'accesso alle agevolazioni da parte dell'Onlus verificata, ovvero dei soggetti che hanno intrattenuto rapporti economici con la stessa, specificamente previsti dagli artt. 3 e 10 del D.P.R. n. 633/1972, nonché dagli artt. Da 17 a 24 del D.Lgs. n. 460/97.				
C. COOPERATIVE A MUTUALITA' PREVALENTE							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Individuazione della categoria di appartenenza della società cooperativa	Va, in particolar modo, esaminato lo statuto della società, onde appurare la natura formale dell'ente; in dettaglio, affinché possa qualificarsi come cooperativa a mutualità prevalente (e, pertanto, poter legittimamente beneficiare delle agevolazioni fiscali appresso indicate), l'ente, in base ai parametri e alle prescrizioni di cui agli artt. 2513 e 2514 c.c., deve: a) svolgere la propria attività prevalentemente a favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi; b) avvalersi, nello svolgimento della stessa, in prevalenza delle prestazioni lavorative dei soci; c) avvalersi prevalentemente dell'apporto di beni e servizi da parte dei soci stessi. L'aspetto formale desunto dagli atti esaminati va comunque valutato alla luce delle risultanze di pregresse attività info-investigative, nonché dei riscontri ottenuti in sede di accesso.				
STEP 2	SI, nel caso di effettuazione dello STEP 1	Verificare la regolare iscrizione della società cooperativa	In particolare, per poter accedere alle previste agevolazioni fiscali, la cooperativa a mutualità prevalente deve risultare iscritta come tale nell'albo istituito con Decreto 23 giugno 2004				

			del Ministero delle Attività Produttive.				
STEP 3	<p>Si, qualora il soggetto possa formalmente e sostanzialmente qualificarsi come cooperativa a mutualità prevalente a seguito dei riscontri di cui agli STEP 2 e 3</p>	<p>Riscontro della corretta applicazione delle agevolazioni fiscali previste</p>	<p>Va, principalmente, riscontrato quanto segue: a) il corretto assoggettamento a tassazione di una quota pari almeno al 30% degli utili netti dell'esercizio (indipendentemente dalla distribuzione) e, qualora venga distribuita una quota superiore a tale soglia, la stessa dovrà risultare interamente assoggettata a tassazione; b) la corretta destinazione a riserve indivisibili, a fondi mutualistici o alla rivalutazione gratuita di quote o azioni della rimanente quota non assoggettata a tassazione; c) la corretta deduzione dei ristorni di cui all'art. 12 del D.P.R. n. 601/1973; d) la corretta applicazione delle ulteriori agevolazioni previste per particolari tipologie di cooperative dagli artt. 10 e 11 del D.P.R. n. 601/1973 o da altre normative di settore. Si evidenzia che il D. L. n.112/08, all'art. 81, ai commi da 25 a 29, contiene alcune previsioni innovative riguardanti le cooperative. Fra queste, si segnalano quelle di cui ai commi 28 e 29, in base ai quali 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.</p>				
STEP 4	<p>Si, qualora si verifichi la</p>	<p>Riscontro del corretto trattamento fiscale degli interessi passivi corrisposti dalla cooperativa sulle somme versate dai soci persone fisiche, alle</p>	<p>Va appurato il rispetto del limite di deducibilità previsto dall'art. 1, comma 465, della Legge n. 311/2004, che prevede l'indeducibilità della</p>				

	circostanza a fianco indicata	condizioni previste dall'art. 13 del D.P.R. n. 601/1973	parte di interessi che supera la misura minima degli interessi spettanti ai detentori di buoni postali fruttiferi, aumentata dello 0,90%. Va precisato, peraltro, che tale limitazione si applica in aggiunta a quella generale prevista dall'art. 96 del TUIR.				
--	-------------------------------	---	--	--	--	--	--

D. ALTRI REGIMI AGEVOLATIVI

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, qualora si verifichi la circostanza a fianco indicata	Riscontro del corretto trattamento fiscale delle agevolazioni concesse all'azienda per determinati investimenti in aree svantaggiate dell'Italia Centro-meridionale, ex art. 1, commi 271-279 della Legge n. 296/2006	L'agevolazione viene concessa mediante riconoscimento di un credito d'imposta parametrato sui nuovi investimenti effettuati nei periodi d'imposta 2007-2013. Di massima, vanno eseguite le seguenti attività: a) riscontro della documentazione di acquisto dei beni strumentali nuovi ammessi all'agevolazione; b) verifica che tali beni siano stati destinati a strutture produttive, già esistenti o nuove, localizzate nelle aree regionali ammesse al credito; c) riscontro del corretto calcolo del valore degli investimenti agevolabili, che dovrà essere assunto al netto degli ammortamenti di beni strumentali dello stesso genere; d) verifica della messa in funzione dei beni strumentali, che dovrà avvenire entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello di acquisizione (in mancanza, il credito deve essere proporzionalmente rideterminato; e) verifica dell'eventuale dismissione, cessione a terzi o destinazione dei beni strumentali a finalità estranee all'impresa o a strutture ubicate in territori non agevolabili entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione (anche in tal caso il credito deve essere proporzionalmente rideterminato).				

STEP 2	SI, qualora si verifichi la circostanza a fianco indicata	Riscontro del corretto trattamento fiscale delle agevolazioni concesse all'azienda per investimenti in attività di ricerca, ex art. 1, commi 280–284 della Legge n. 296/2006	L'agevolazione viene concessa mediante riconoscimento di un credito d'imposta parametrato sui costi per attività di ricerca industriale e sviluppo precompetitivo sostenuti nei periodi d'imposta 2007–2013. Di massima, vanno eseguite le seguenti attività: a) riscontro della documentazione giustificativa delle spese ammesse al beneficio; b) verifica della documentazione tecnica (relazioni, progetti, ecc.) posta in essere dall'azienda; c) riscontro del corretto calcolo del credito ammissibile al beneficio.				
STEP 3	SI, qualora si verifichi la circostanza a fianco indicata	Riscontro del corretto trattamento fiscale delle agevolazioni concesse alle imprese turistiche e alle piccole medie imprese commerciali, ex art. 11 della Legge n. 449/97	L'agevolazione viene concessa mediante riconoscimento di un credito d'imposta parametrato sull'acquisto di beni ammortizzabili. Di massima, vanno eseguite le seguenti attività: a) riscontro della documentazione di acquisto dei beni ammortizzabili; b) verifica della pertinenza dei beni acquistati all'attività esercitata nell'unità locale in cui sono destinati; c) riscontro della categoria di appartenenza dei beni alla tabella di cui al DM 31 dicembre 1988 – gruppo XIX; d) riscontro del corretto calcolo del credito d'imposta spettante; e) riscontro del corretto utilizzo del medesimo credito d'imposta, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è concesso, allegando copia della prevista comunicazione al Ministero dello Sviluppo Economico.				
STEP 4	SI, in presenza di ogni tipologia di agevolazione fiscale fruita dall'azienda o dal lavoratore autonomo	Riscontro del corretto trattamento fiscale delle agevolazioni	Attesa la vasta gamma delle agevolazioni fiscali ammesse, peraltro diversificate nelle modalità di riconoscimento e soggette a progressive modifiche, integrazioni, innovazioni, a fattori comuni, per ognuna delle tipologie di agevolazioni fruita, vanno preliminarmente appurati i requisiti oggettivi, soggettivi, territoriali e di destinazione, nonché i parametri e le condizioni richiesti dalle norme istitutive dei benefici stessi, tenendo in debita				

			<p>considerazione anche le istruzioni di prassi diramate. Vanno quindi eseguiti i necessari riscontri documentali e contabili, nonché le verificazioni dirette, onde appurare la regolarità formale e sostanziale delle operazioni economiche e finanziarie che hanno dato origine alle medesime agevolazioni.</p>				
--	--	--	--	--	--	--	--

CHECK LIST PER IL CONTROLLO DELLE SITUAZIONI ED OPERAZIONI DI RILEVANZA INTERNAZIONALE

Linee guida per la consultazione e la compilazione

Nelle pagine che seguono è riportata la *check list* relativa al controllo delle situazioni ed operazioni di rilevanza internazionale, riportante i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili per il riscontro dell'osservanza delle disposizioni normative che regolano il trattamento fiscale di operazioni o situazioni che interessano più ordinamenti; in dettaglio, la *check list* elenca i principali adempimenti da porre tendenzialmente in essere ai fini del controllo:

- della normativa che regola i prezzi di trasferimento nelle operazioni infragruppo (art. 110, comma 7, del TUIR);
- degli elementi negativi di reddito derivanti da rapporti con soggetti domiciliati in Paesi a fiscalità privilegiata (art. 110, comma 10, del TUIR);
- delle disposizioni in tema di *controlled foreign companies* (artt. 167 e 168 del TUIR);
- delle disposizioni in tema di residenza, ai fini fiscali, della persone fisiche (art. 2 del TUIR);
- delle disposizioni in tema di residenza, ai fini fiscali, delle persone giuridiche (artt. 5 e 73 del TUIR);
- dell'esistenza di stabili organizzazioni occulte (art. 162 del TUIR).

Alla consultazione ed alla compilazione della *check list*, che presuppongono ovviamente l'esame del testo della circolare in cui sono riportate le indicazioni operative del caso, segnatamente alla Parte VI, si deve procedere *solo* nel caso in cui, nel corso dell'attività ispettiva, siano state rilevate operazioni che inducano a ritenere applicabili le disposizioni del TUIR relative agli aspetti di fiscalità internazionale sopra richiamati.

Si precisa che per talune operazioni di rilevanza internazionale che assumono rilievo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, può essere necessario o utile fare riferimento anche all'apposita *check list* relativa al riscontro analitico – normativo dell'IVA.

CHECK LIST PER IL CONTROLLO DELLE SITUAZIONI E OPERAZIONI DI RILEVANZA INTERNAZIONALE

A. ASPETTI GENERALI

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, nel caso in cui l'ispezione si estenda ad operazioni intercorse con Paesi esteri, per le quali possa risultare utile conoscere le soluzioni convenzionali	Verifica dell'esistenza di Convenzioni stipulate dall'Italia con il Paese interessato					
STEP 2	SI, nel caso si riscontrino investimenti detenuti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia	Riscontro degli adempimenti connessi all'obbligo di indicazione nella dichiarazione dei redditi, su apposito modulo conforme al Modello RW	A tal riguardo, si evidenzia che tale obbligo sussiste anche per i soggetti che sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione dei redditi.				

STEP 3	SI	Valutazione di opportunità e proficuità del ricorso alla collaborazione internazionale, come strumento di utile ausilio investigativo	Tale valutazione deve essere condotta ogni qualvolta emergano nel corso della verifica operazioni che destino sospetti e che siano state poste in essere da operatori nazionali direttamente o indirettamente con soggetti residenti all'estero mediante tecniche di tax planning (cfr. circolare n. 7/INCC del 4 febbraio 2008 del Comando Generale – II Reparto).				
B. PREZZI DI TRASFERIMENTO							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, ove, in sede di preparazione ovvero altrimenti, emerga che l'impresa abbia posto in essere operazioni rilevanti ai fini della normativa in tema di <i>transfer pricing</i>	Acquisizione, in sede di ricerca documentale, di documentazione relativa alle transazioni infragruppo con consociate estere, soggette alla disciplina dell'art. 110 del TUIR	Nella fase dell'accesso, l'acquisizione del carteggio, specie di quello informale e su formato elettronico (con particolare riferimento alla corrispondenza intercorsa), concernente la tipologia dei rapporti tra soggetto verificato ed imprese estere, consentirà di disporre di elementi suscettibili di successivo approfondimento operativo. In particolare, sarà oggetto di ricerca ed acquisizione l'eventuale carteggio detenuto dal soggetto verificato concernente le politiche aziendali seguite in materia di <i>transfer pricing</i> .				
STEP 2	SI, ove lo sviluppo dello STEP 1 non dia alcun esito	Richiesta al contribuente di esibizione di eventuale documentazione attestante la politica dei prezzi di trasferimento adottata	Tale richiesta sarà avanzata il giorno stesso dell'intervento nell'eventualità in cui l'attività di ricerca non consenta l'acquisizione del carteggio interno attestante le politiche seguite dall'impresa in materia di prezzo di trasferimento.				

STEP 3	SI, in caso di esito positivo degli STEP 1 o 2	Acquisizione di informazioni dal contribuente o da terzi	Sarà valutata l'opportunità, già nella fase dell'avvio dell'intervento e per l'intera durata dell'attività ispettiva, di raccogliere le dichiarazioni del contribuente e/o di suoi dipendenti, che consentano di far luce sulle condizioni contrattuali che regolano i rapporti economici tra il soggetto verificato e l'impresa estera.				
STEP 4	SI, ove i precedenti STEP 1 e 2 non diano alcun esito	Ricostruzione del "valore normale" delle transazioni infragruppo	Nel caso in cui il contribuente non disponga di documentazione illustrativa della politica di <i>transfer pricing</i> adottata, si procederà all'approfondimento dei rapporti intercorsi con le consociate attraverso l'esame dei mastrini di conto loro intestati, all'individuazione del metodo ritenuto più idoneo per la determinazione del valore normale delle transazioni in verifica e, infine, alla sua applicazione nel caso di specie.				
STEP 5	SI, ove i precedenti STEP 1 e 2 diano esito positivo	Valutazione della corretta individuazione del metodo utilizzato dal contribuente per la determinazione del valore normale delle transazioni infragruppo	La finalità è quella di vagliare criticamente il processo logico che ha condotto all'individuazione del metodo ritenuto più opportuno dal soggetto verificato per procedere alla determinazione del valore normale delle transazioni con le consociate.				
STEP 6	SI, ove lo sviluppo dello STEP 5 dia esito negativo	Ricostruzione del "valore normale" delle transazioni infragruppo	Nell'ipotesi in cui il criterio utilizzato dal contribuente non dovesse ritenersi idoneo o opportuno ai fini in questione, dovrà essere individuato quello preferibile e si dovrà procedere alla sua applicazione, allo scopo di quantificare il valore di mercato delle operazioni sottoposte alla disciplina del <i>transfer pricing</i> .				
STEP 7	SI, ove lo sviluppo dello STEP 5 dia esito positivo	Ricostruzione del "valore normale" delle transazioni infragruppo a seguito del controllo dei processi di calcolo sviluppati dall'impresa in verifica, effettuato al fine di correggere eventuali errori o omissioni, di carattere formale o logico	Il processo di individuazione di transazioni comparabili comporta, di norma, la necessità di operare alcuni aggiustamenti in considerazione del differente profilo di operatività dei soggetti coinvolti nell'operazione campione, rispetto a quelli				

			in verifica, in funzione, soprattutto: a) delle caratteristiche intrinseche dei beni e servizi oggetto delle transazioni; b) delle funzioni esercitate dalle aziende interessate dall'analisi ed ai connessi rischi imprenditoriali assunti; c) delle condizioni contrattuali, con particolare attenzione alla ripartizione delle responsabilità, dei rischi e dei benefici tra le parti; d) delle condizioni economiche (e, cioè, all'omogeneità dei mercati di riferimento); e) delle strategie commerciali. Tali aggiustamenti, laddove esistenti, dovranno essere valutati con attenzione, apportando le necessarie correzioni ove ritenuti non condivisibili.				
STEP 8	SI	Verifica della correttezza dell'operato del contribuente	All'esito dell'attività svolta attraverso lo STEP 7, occorrerà verificare che il parametro individuato per l'individuazione del prezzo di mercato sia stato effettivamente preso a base dal contribuente per la valorizzazione delle operazioni con le consociate.				
STEP 9	NO	Esecuzione di controlli di coerenza interna o esterna	Nell'ambito dello sviluppo degli STEP 4, 6 e 7, verrà valutata l'opportunità di eseguire specifici controlli, anche presso soggetti terzi, che consentano di pervenire all'individuazione del valore normale delle transazioni in esame.				
STEP 10	SI, nel caso di evidenziazione di irregolarità	Formulazione delle relative proposte di recupero a tassazione, evidenziando in dettaglio gli elementi strutturali, documentali e fattuali utilizzati a sostegno dell'ipotesi di violazione della disciplina sui prezzi di trasferimento					

STEP 11	SI, qualora le operazioni rilevanti ai fini della disciplina in tema di <i>transfer pricing</i> riguardino prestazioni di servizio	Riscontro della validità dei criteri di determinazione e rendicontazione del prezzo pattuito tra le parti	In tale contesto, dovrà procedersi a: a) la verifica dei requisiti formali della documentazione alla base delle prestazioni di servizio; b) l'analisi del grado di utilità o del vantaggio ricevuto. In questo senso, andrà individuata l'effettiva funzione e l'attività svolta dalla società prestatrice del servizio, conducendo un'analisi sui benefici conseguiti dalla società destinataria del servizio stesso; c) la valutazione in ordine alla congruità del prezzo del servizio, in rapporto ai criteri pattuiti per la sua determinazione ed alla natura e qualità della prestazione cui esso si riferisce; d) l'esame dei criteri sulla base dei quali si procede all'addebito dei costi, da approfondire soprattutto in ipotesi di criteri complessi e poco comprensibili; e) il riscontro della coincidenza tra le prestazioni effettuate e quelle formalizzate, attraverso l'esame congiunto del contenuto del contratto, e, ove disponibili, delle indicazioni riportate sui documenti contabili, nonché di ogni altro documento acquisito agli atti della verifica da cui si evincano le modalità e le fasi di esecuzione delle prestazioni; f) l'approfondimento dei tempi e delle modalità dei pagamenti.				
STEP 12	SI, in caso si riscontrino finanziamenti infragruppo	Verifica della congruità delle condizioni pattuite nell'ambito del contratto di finanziamento infragruppo	Tale attività è finalizzata a valutare che le condizioni contrattuali siano in linea con i valori di mercato, tenendo conto, in particolare, dei seguenti fattori: a) ammontare del prestito; b) durata; c) titolo, natura ed oggetto del negozio; d) posizione finanziaria del mutuante; e) moneta di computo; f) garanzie prestate.				

STEP 13	SI, nel caso si riscontri il pagamento di canoni/ <i>royalties</i>	Verifica della congruità dei canoni/ <i>royalties</i> riconosciuti infragruppo	Se il rapporto commerciale tra impresa residente e società non residente ha per oggetto la cessione di beni immateriali per cui vengono pagati canoni o <i>royalties</i> , nella determinazione del valore normale del corrispettivo si deve tener conto che se il pagamento avviene alla società non residente non deve essere riconosciuta la deducibilità di <i>royalties</i> o altri corrispettivi: a) quando già il prezzo di vendita dei prodotti include in modo congruo il servizio di assistenza tecnica e <i>know-how</i> relativo ai prodotti venduti; b) quando già le società partecipano in modo congruo alle spese di ricerca relative al diritto utilizzato per cui vengono addebitate le <i>royalties</i> .				
STEP 14	SI, relativamente alle operazioni di cui allo STEP 13	Verifica della congruità dei canoni/ <i>royalties</i> riconosciuti infragruppo	In questo contesto, sarà, generalmente, da riconoscere la deducibilità di canoni/ <i>royalties</i> : a) sino al 2 per cento del fatturato, quando la transazione sia comprovata da un contratto scritto stipulato anteriormente ai pagamenti e sia sufficientemente documentata l'utilizzazione del diritto e, quindi, l'inerenza del costo sostenuto; b) tra il 2 e il 5 per cento del fatturato, quando, oltre al verificarsi le suddette condizioni, l'entità del tasso dichiarato sia giustificata da dati "tecnici" (effettuazione di ricerche e sperimentazioni, ecc.) e da dati "giuridici" (diritto di esclusiva, diritto di concedere sublicenze, ecc.) e sia comprovata l'effettiva utilità per il licenziatario; c) oltre il 5 per cento del fatturato, in casi eccezionali giustificati dall'alto livello tecnologico del settore economico o da altre circostanze.				
STEP 15	SI, nel caso si riscontri il	Verifica della congruità dei corrispettivi riconosciuti a consociate per servizi di interesse comune ad una pluralità di entità appartenenti al medesimo gruppo	In tale ambito, dovrà essere valutato se il servizio reso in favore dell'impresa verificata sia stato di effettiva utilità e che:				

	pagamento per servizi generici di interesse comune		a) il prezzo convenuto non includa margini di utile, quando si tratti di servizi che non rientrano nell'attività istituzionale dell'impresa; b) il costo di tali servizi non sia già ricompreso nel prezzo di vendita dei prodotti eventualmente acquisiti dall'impresa italiana; c) l'addebito dei servizi sia documentato ed avvenga in modo analitico ovvero in base a criteri forfettari prestabiliti mediante apposite formule (ad esempio in percentuale al fatturato di ciascuna affiliata); d) sussista un contratto scritto da cui risultino i criteri di riaddebito.				
STEP 16	SI, nel caso di evidenziazione di irregolarità	Formulazione delle relative proposte di recupero a tassazione, evidenziando in dettaglio gli elementi strutturali, documentali e fattuali utilizzati a sostegno dell'ipotesi di violazione della disciplina sui prezzi di trasferimento					
C. CONTROLLO DEGLI ELEMENTI NEGATIVI DI REDDITO DERIVANTI DA RAPPORTI CON SOGGETTI DOMICILIATI IN PAESI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA (ART. 110, COMMA 10, DEL TUIR)							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, ove, in sede di preparazione ovvero altrimenti, emerga che l'impresa abbia posto in essere operazioni passive con soggetti domiciliati in Paesi a fiscalità	Riscontro che nella dichiarazione dei redditi del soggetto verificato, vi sia l'indicazione separata, nell'apposito quadro RF, delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti domiciliati in paesi a fiscalità privilegiata					

	privilegiata						
STEP 2	SI, in presenza di operazioni di cui allo STEP 1 non indicate separatamente in dichiarazione	Formulazione del rilievo previsto dall'art. 8, comma 3 –bis del D.Lgs. n. 471/97					
STEP 3	SI, in caso di esito positivo dello STEP 1	Riscontro dell'avvenuta deduzione di spese e/o altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti domiciliati in paesi a fiscalità privilegiata.	Verifica della indicazione nel quadro RF, fra le variazioni in diminuzione, dell'ammontare delle spese e degli altri componenti negativi nei confronti dei quali non opera l'indeducibilità prevista dai commi 10 e 12–bis dell'art. 110 del TUIR.				
STEP 4	SI, in caso di esito negativo degli STEP 1 e 3.	Individuazione di fornitori di beni e/o servizi domiciliati in paesi a fiscalità privilegiata, nel caso di omessa separata indicazione nella dichiarazione dei redditi	Riscontro, attraverso l'esame dell'elenco fornitori, dell'esistenza di soggetti domiciliati in paesi a fiscalità privilegiata, acquisizione delle relative fatture e verifica dell'avvenuta deduzione degli elementi negativi.				
STEP 5	SI, in caso di effettiva deduzione di spese e componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti domiciliati in paesi a fiscalità privilegiata	Verifica della presenza di un'istanza di interpello ai sensi dell'art. 21 della Legge n. 413/91	L'esistenza di un interpello non esonera da un controllo finalizzato alla verifica che quanto descritto nell'istanza corrisponda alla situazione reale.				
STEP 6	SI, alle stesse condizioni di cui allo STEP 5	Verifica della sussistenza dei requisiti previsti dall'art. 110, comma 11, del TUIR	A tal fine, occorre richiedere al contribuente la documentazione (cfr. Capitolo 4, paragrafo 3. e Capitolo 5, paragrafo 6. della Parte VI della circolare) comprovante l'esercizio prevalente, da parte del soggetto				

			domiciliato nel paese a fiscalità privilegiata, di un'attività commerciale effettiva, ovvero l'effettivo interesse economico delle operazioni poste in essere nonché la loro concreta esecuzione. In tali casi, è opportuno operare in contraddittorio con la parte, riportando in atti le dichiarazioni e gli elementi da essa forniti.				
STEP 7	SI, alle stesse condizioni di cui allo STEP 5	Verifica dell'applicabilità dall'art. 110, comma 12, del TUIR	Riscontrare se tra il soggetto verificato e quello residente nel paese a fiscalità privilegiata esista un rapporto di controllo o di collegamento che renda applicabile, in luogo dell'indeducibilità dei componenti negativi, la speciale disciplina prevista dagli artt. 167 e 168 del TUIR in tema di <i>Controlled Foreign Companies</i> .				
STEP 8	SI, ove i precedenti STEP abbiano confermato l'indeducibilità dei componenti negativi ex art. 110, comma 10, TUIR	Formulazione di proposta di recupero a tassazione dei componenti negativi dedotti in relazione ai quali non è stata riscontrata la sussistenza delle cause esimenti di cui al comma 11, dell'art. 110 del TUIR, né l'applicabilità della speciale disciplina degli artt. 167 e 168 TUIR					
STEP 9	SI, in alternativa allo STEP 8	Segnalazione all'Agenzia delle Entrate dell'esistenza di costi dedotti ai sensi dell'art. 110 comma 11 del TUIR	I verificatori, anche nel caso di riscontro della sussistenza delle cause esimenti previste dallo STEP 6, procederanno a segnalare dettagliatamente la fattispecie rilevata all'Agenzia delle Entrate, onde consentire a quest'ultima l'attivazione delle procedura di cui allo stesso comma 11 dell'art. 110 del TUIR.				
D. CONTROLLO DELLE DISPOSIZIONI IN TEMA DI CONTROLLED FOREIGN COMPANIES (ARTT. 167 E 168 DEL TUIR)							

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI	Riscontro se il soggetto verificato detiene, direttamente o indirettamente, il controllo di un'impresa, di una società o di altro ente residente o localizzato in paesi inseriti nella <i>black list</i> di cui al Decreto ministeriale del 21 novembre 2001	Per la verifica dei presupposti applicativi della disciplina sul controllo occorre fare riferimento all'art. 2359 c.c., appurando se la società: a) dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria della CFC; b) dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria della CFC; c) esercita un'influenza dominante in virtù di particolari vincoli contrattuali con la CFC. Per le prime due ipotesi si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta. Non si computano, invece, i voti spettanti per conto di terzi. Per la verifica della sussistenza del controllo rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato (art. 1, comma 3, del D.M. 429/2001). I soggetti residenti che detengono il controllo di società o enti localizzati in Stati o territori con regime fiscale privilegiato sono tenuti alla compilazione del quadro FC della dichiarazione dei redditi.				
STEP 2	SI, in caso di esito negativo dello STEP 1	Riscontro se il soggetto verificato detiene, direttamente o indirettamente, una partecipazione di collegamento con una società o un altro ente residente o localizzato in paesi inseriti nella <i>black list</i> di cui al Decreto ministeriale del 21 novembre 2001	A tal fine, occorre verificare se il soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie, o per interposta persona, una partecipazione non inferiore al 20% agli utili del soggetto inserito nella <i>black list</i> , ovvero al 10% se la società estera è quotata in borsa. Per la verifica della sussistenza di detto requisito rileva la situazione esistente alla data di chiusura				

			dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero. I soggetti residenti che detengono partecipazioni di collegamento con società o enti localizzati in Stati o territori con regime fiscale privilegiato sono tenuti alla compilazione del quadro FC della dichiarazione dei redditi.				
STEP 3	Si, in caso di esito positivo degli STEP 1 o 2	Verifica della imputazione dei redditi del soggetto estero controllato o collegato al soggetto residente in proporzione alle partecipazioni detenute	La tassazione dei redditi, per trasparenza, in capo al soggetto residente avviene secondo le regole vigenti in tema di reddito d'impresa. I redditi sono tassati separatamente con l'aliquota media applicata sul reddito complessivo non inferiore al 27%. I dati relativi al reddito imputato per trasparenza devono essere dichiarati nel quadro RM – redditi assoggettati a tassazione separata derivanti da partecipazioni in imprese estere.				
STEP 4	Si, in caso di esito positivo dello STEP 1	Verifica della corretta determinazione del reddito della controllata estera	Si avrà cura, tra l'altro, di verificare il rispetto delle seguenti prescrizioni: a) i valori di partenza fiscali degli elementi patrimoniali della CFC dovranno essere tratti dal bilancio o altro documento contabile del soggetto estero, redatti secondo le norme dello Stato o territorio in cui essa risiede o è localizzata (art. 2, comma 2, D.M. 429/2001); b) il soggetto residente deve tenere a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, per i necessari controlli, la documentazione sopra citata; c) il riconoscimento integrale dei valori emergenti dal bilancio è subordinato alle circostanze indicate al Capitolo 5, paragrafo 5., della Parte VI della circolare; d) il soggetto controllante, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, è tenuto a fornire, entro 30 giorni, idonea documentazione dei costi di acquisizione dei beni relativi all'attività esercitata nonché				

			delle componenti reddituali rilevanti ai fini della determinazione dei redditi o delle perdite; e) le eventuali spese e componenti negativi sostenuti dalla CFC con altre soggetti domiciliati in paradisi fiscali devono essere oggetto di variazione in aumento da parte del soggetto residente all'atto della imputazione dei redditi per trasparenza (rigo FC19); f) in caso di controllo indiretto, rispetto delle prescrizioni di cui all'art. 3, comma 1, del D.M. 429/2001.				
STEP 5	Si, in caso di esito positivo dello STEP 2	Verifica della corretta determinazione del reddito della collegata estera	Il reddito della collegata estera oggetto di imputazione va correttamente determinato per un importo corrispondente al maggiore tra: - l'utile prima delle imposte risultante dal bilancio redatto dalla partecipata estera; - un reddito induttivamente determinato sulla base dei coefficienti di rendimento descritti al Capitolo 5, paragrafo 7., della Parte VI della circolare.				
STEP 6	SI, in caso di esito positivo degli STEP 1 o 2	Verifica della sussistenza delle condizioni di disapplicazione della disciplina prevista dall'art. 167, comma 5, del TUIR	Occorre appurare se, ex comma 5, dell'art. 167 TUIR, il soggetto verificato abbia proposto interpello preventivo all'Amministrazione Finanziaria, ai sensi dell'art. 11 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di dimostrare che: la CFC svolge, in via principale, nello Stato o territorio ove ha sede, una effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività; dalle partecipazioni possedute non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati. L'esistenza di un interpello non esonera da un controllo finalizzato alla verifica che quanto descritto nell'istanza corrisponda				

alla situazione reale.

E. CONTROLLO DELLE DISPOSIZIONI IN TEMA DI RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE (ART. 2 DEL TUIR)

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, in caso di attività ispettive nei confronti di persone fisiche nei cui confronti, dall'attività preparatoria o altrimenti, risulti la possibile fittizia residenza all'estero	Riscontro della cancellazione del nominativo della persona fisica dall'anagrafe della popolazione residente e, di norma, dell'avvenuta iscrizione nell'A.I.R.E. (Anagrafe popolazione residente all'estero)	L'elenco delle persone fisiche iscritte all'A.I.R.E. è detenuto presso gli uffici anagrafe dei Comuni e presso il Ministero dell'Interno.				
STEP 2	SI, in caso di esito positivo dello STEP 1	Individuazione dei criteri di collegamento normativamente previsti per l'attrazione in Italia della residenza ai fini fiscali della persona fisica	<p>Gli elementi che determinano la residenza fiscale in Italia, sono in genere:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente; - il domicilio nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 43, comma 1, c.c.; - la residenza nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 43, comma 2, c.c., per la maggior parte del periodo d'imposta. <p>I predetti requisiti sono tra loro alternativi e non concorrenti; sarà pertanto sufficiente il verificarsi di uno solo di essi affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia.</p> <p>Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e</p>				

			trasferiti in Stati o territori indicati al comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR.				
STEP 3	SI, in caso di esito positivo dello STEP 1 e congiuntamente allo STEP 2	Individuazione dei presupposti di fatto per attrarre in Italia la residenza ai fini fiscali della persona fisica	A tal fine, saranno eseguiti i necessari approfondimenti per il reperimento degli elementi di prova in ordine all'esistenza di: a) legami familiari o comunque affettivi in Italia; b) interessi economici e finanziari sul territorio nazionale; c) elementi che inducono a palesare un concreto interesse a tenere o far rientrare in Italia i proventi conseguiti con le prestazioni effettuate all'estero; d) una concreta intenzione di abitare in Italia, anche in futuro, desumibile da fatti e atti concludenti ovvero da pubbliche dichiarazioni. In proposito, i verificatori si atterranno alle indicazioni operative descritte al Capitolo 6, paragrafo 1.b. della Parte VI della circolare, nonché alle disposizioni impartite nella Circolare del Ministero delle Finanze – Dipartimento delle Entrate del 2 dicembre 1997, n. 304. È inoltre opportuno considerare l'esistenza di eventuali convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate con il Paese di formale residenza allo scopo di evitare la possibile insorgenza di una doppia residenza fiscale (vgs. precisazioni fornite dal Ministero delle Finanze con la circolare n. 304/1997).				
STEP 4	SI, per i soggetti emigrati in Paesi a fiscalità privilegiata	Richiesta e acquisizione della prova contraria rispetto alla presunzione di residenza stabilita dal comma 2-bis dell'art. 2 TUIR	Ai sensi del comma 2-bis, dell'art. 2, TUIR, l'onere di fornire la prova contraria riguarda tutti i soggetti, cittadini italiani, che sono emigrati in uno dei cd "paradisi fiscali" individuati dal D.M. 4 maggio 1999, anche quando l'emigrazione sia avvenuta transitando anagraficamente per uno Stato terzo, non compreso in tale decreto. I verificatori, al riguardo, provvederanno a richiedere alla persona fisica la documentazione comprovante la sua effettiva residenza nello Stato estero. Circa				

			la documentazione da acquisire, si rinvia a quanto indicato nel Capitolo 6, paragrafo 1.b. della Parte VI della circolare. È inoltre opportuno considerare l'esistenza di eventuali convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate con il Paese fiscalmente privilegiato allo scopo di evitare la possibile insorgenza di una doppia residenza fiscale.				
STEP 5	SI, in caso di esito positivo degli STEP 1, 2, 3 e 4	Individuazione degli elementi reddituali sottratti all'imposizione	Ai fini dell'individuazione dei redditi conseguiti, in aggiunta ai riscontri operati attraverso gli approfondimenti di <i>intelligence</i> , ovvero tramite indagini finanziarie o sulla base di documenti ed elementi comunque acquisiti, si può fare ricorso all'istituto dello "scambio di informazioni" con le competenti Autorità fiscali estere.				
STEP 6	SI, in caso di esito negativo degli STEP da 1 a 5	Verifica, per i non residenti, dell'esistenza di eventuali redditi prodotti in Italia, da assoggettare a tassazione in base agli artt. 3, 23 e 24 del TUIR	Anche nel caso in cui il soggetto non sia considerato residente in Italia, è necessario riscontrare, sulla base degli elementi acquisiti nel corso degli approfondimenti operati negli STEP a 1 a 5, l'esistenza di eventuali redditi da assoggettare a tassazione in Italia.				
F. CONTROLLO DELLE DISPOSIZIONI IN TEMA DI RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE DIVERSE DA QUELLE FISICHE (ARTT. 5 E 73 DEL TUIR)							
STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, in caso di attività ispettive nei confronti di	Individuazione dei criteri di collegamento normativamente previsti per l'attrazione in Italia della residenza ai fini fiscali della persona giuridica	Ai fini delle imposte sui redditi (art. 73, comma 3, TUIR) si considerano residenti le società che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno nel territorio dello				

	<p>persone diverse da quelle fisiche nei cui confronti, dall'attività preparatoria o altrimenti, risulti la possibile fittizia residenza all'estero</p>		<p>Stato: a) la sede legale; b) la sede dell'amministrazione; c) l'oggetto principale. I predetti requisiti sono tra loro alternativi e non classificabili secondo un ordine gerarchico di priorità; sarà pertanto sufficiente dimostrare il verificarsi di uno solo di essi affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia. Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, le società ed enti che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c., in società di capitali ed enti commerciali residenti in Italia. L'attrazione presuntiva in Italia della sede dell'amministrazione avviene se, alternativamente, tali enti e società: a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c., da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composti in prevalenza di consiglieri residenti in Italia; c) ai sensi dell'art.82, comma 22, del d.l. n.112/08, detengano più del 50% delle quote dei fondi di investimento immobiliare chiusi ex art.37 del D.Lgs. n.58/98 e siano controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti in Italia.</p>				
STEP 2	<p>SI, alle stesse condizioni dello STEP 1 e congiuntamente a questo</p>	<p>Individuazione dei presupposti di fatto per attrarre in Italia la residenza ai fini fiscali della persona giuridica</p>	<p>Il criterio meno rilevante in fase ispettiva è quello della sede legale, la quale, pur essendo individuata nell'atto costitutivo o nello statuto della società, può in concreto esaurirsi in una indicazione meramente formale. Piuttosto, gli elementi sintomatici che occorre verificare ai fini di attrarre sul territorio nazionale la "sede dell'amministrazione" sono, tra gli altri: a) la residenza degli amministratori (di fatto) ovvero dei soci (se le decisioni strategiche</p>				

			sono prese dall'assemblea); b) il potere effettivo di gestione dei conti bancari della società (e delle disponibilità finanziarie in genere della società); c) il luogo di stipula di contratti e negozi giuridici nonché la provenienza della provvista finanziaria; d) l'affidamento del potere decisionale concernente gli aspetti fondamentali e vitali della gestione societaria all'assemblea dei soci (residenti in Italia); e) la struttura organizzativa della società (anche per oggetto principale dell'attività) e del relativo personale. L'oggetto principale della società va individuato nell'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. Per le indicazioni di dettaglio, in relazione alle situazioni e alla documentazione rilevante in sede di verifica, si rinvia a quanto indicato nel Capitolo 6, paragrafo 2.b. della Parte VI della circolare.				
STEP 3	SI, per i soggetti indicati al comma 5-bis dell'art. 73 del TUIR	Richiesta e acquisizione della prova contraria rispetto alla presunzione di residenza stabilita al comma 5-bis dell'art. 73 del testo unico	La dimostrazione della "prova contraria" avverrà non solo sui documenti, ma anche sulla base di tutti gli elementi concreti da cui risulti, in particolare, il luogo delle decisioni strategiche, della stipulazione dei contratti e delle operazioni finanziarie e bancarie effettivamente realizzate (vgs Risoluzione n. 312/E dell'Agenzia delle Entrate in data 5/11/2007).				

STEP 4	SI, in caso di esito positivo degli STEP 1, 2 e 3	Individuazione degli elementi reddituali sottratti all'imposizione	Ai fini dell'individuazione dei redditi conseguiti si farà ricorso: a) all'acquisizione dei bilanci delle società esterovestite; b) all'istituto dello "scambio di informazioni" con le competenti Autorità fiscali estere; c) alle indagini finanziarie ed alla richiesta di informazioni presso gli intermediari finanziari; d) alla ricostruzione, sulla base dei bilanci di esercizio e della documentazione contabile ed extracontabile eventualmente acquisiti, della base imponibile da assoggettare a tassazione in Italia.				
STEP 5	SI, in caso di esito negativo dei precedenti STEP	Verifica, per le società risultate effettivamente non residenti, dell'esistenza di eventuali redditi prodotti in Italia, da assoggettare a tassazione in base agli artt. 23, 73, 151 e 152 del TUIR	Anche nel caso in cui la società non sia considerata residente in Italia, occorre riscontrare, sulla base degli elementi acquisiti nel corso degli approfondimenti operati negli STEP precedenti, l'esistenza di eventuali redditi da assoggettare a tassazione in Italia. Sarà inoltre verificato che: a) qualora la società abbia superato la presunzione di residenza di cui al comma 5-bis dell'art. 73 nei riguardi della controllata non residente, in presenza delle condizioni previste, sia stata correttamente applicata la disciplina delle CFC; pertanto, se del caso, il suo reddito sarà imputabile per trasparenza al soggetto residente controllante; b) dalle indagini sulle concrete modalità di svolgimento dell'attività di impresa e dall'insieme degli elementi e indizi acquisiti nel corso della verifica non vi siano elementi idonei all'individuazione di una stabile organizzazione.				

G. STABILI ORGANIZZAZIONI OCCULTE

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, nel caso in cui, nel corso dell'attività preparatoria ovvero altrimenti, siano individuate "sedi secondarie" o "uffici di rappresentanza" di soggetti esteri operanti sul territorio nazionale, ovvero contribuenti nazionali formalmente autonomi sotto il profilo giuridico, che risultino operare come meri intermediari di imprese estere	Raccolta di documentazione concernente i rapporti economici con imprese estere	Nella fase dell'accesso, l'acquisizione del carteggio, specie di quello informale e su formato elettronico (con particolare riferimento alla corrispondenza intercorsa), concernente la tipologia dei rapporti tra soggetto verificato ed imprese estere, consentirà di disporre di elementi suscettibili di successivo approfondimento operativo. Il carteggio acquisito sarà altresì oggetto di valutazione con riguardo alla disciplina dei prezzi di trasferimento, secondo quanto illustrato nel Capitolo 3 della Parte VI della circolare.				
STEP 2	SI, alle stesse condizioni indicate per lo STEP 1 e congiuntamente a questo	Acquisizione di informazioni dal contribuente o da terzi	Già nella fase dell'avvio dell'intervento e per l'intera durata dell'attività ispettiva, è opportuno raccogliere le dichiarazioni del contribuente e/o di suoi dipendenti, che consentano di far luce sulla reale natura dei rapporti che legano il soggetto verificato con l'impresa estera.				

STEP 3	SI, alle stesse condizioni dello STEP 2 e congiuntamente a questo ed allo STEP 1	Richiesta di documentazione attestante la natura dei rapporti con imprese estere	La documentazione va esaminata soprattutto al fine di disporre di una visione più completa del rapporto tra soggetto verificato ed impresa estera, con particolare riferimento alla veste formale conferita alle relazioni che intervengono tra le due entità.				
STEP 4	SI, nel caso in cui i precedenti STEP rendano necessari approfondimenti	Individuazione delle condizioni previste dal singolo trattato contro le doppie imposizioni per la configurabilità di un'ipotesi di stabile organizzazione materiale o personale	Il riscontro dovrà essere compiuto per verificare se vi siano elementi di scostamento rispetto allo schema generale di definizione di stabile organizzazione previsto dal "Modello OCSE". In assenza di un trattato applicabile nel caso di specie, si farà riferimento a quanto contemplato nell'art. 162 del TUIR.				
STEP 5	SI, nel caso in cui i precedenti STEP rendano necessari approfondimenti	Verifica della sussistenza dei requisiti per la configurabilità di una stabile organizzazione occulta, sulla base della tipologia delle relazioni che intercorrono formalmente tra il soggetto verificato e l'impresa estera	L'attività sarà diretta ad accertare se, già sulla base delle condizioni contrattuali che regolano le relazioni tra il soggetto verificato e l'impresa estera, siano ravvisabili gli estremi per ritenere sussistenti, alternativamente, le seguenti fattispecie: a) impresa estera che operi in Italia attraverso una stabile organizzazione non formalmente costituita e, pertanto, sconosciuta all'Amministrazione finanziaria; b) impresa residente fiscalmente in Italia che disponga all'estero di stabili organizzazioni non dichiarate, Ove l'analisi delle condizioni contrattuali non sia sufficiente, dovranno essere approfonditi tutti gli elementi, documentali o di fatto, acquisiti o acquisibili all'attività ispettiva.				

STEP 6	SI, ove la verifica eseguita nello STEP 5 dia esito negativo	Raffronto tra le risultanze emerse dall'analisi della documentazione "ufficiale" concernente la natura dei rapporti con l'impresa estera e quella raccolta nel corso delle attività ispettive di cui ai precedenti STEP 2 e 3	La finalità è quella di rilevare eventuali discordanze tra la veste formale conferita al rapporto con l'impresa estera e la realtà fattuale delle relazioni che intercorrono tra le due entità. A quest'ultimo riguardo, particolare cura dovrà essere posta all'analisi della corrispondenza acquisita, specie quella in formato elettronico.				
STEP 7	SI, ove la verifica eseguita negli STEP 5 e 6 dia esito positivo	Acquisizione e valorizzazione di ulteriori elementi indiziari	In tale contesto, assumerà rilievo l'eventuale raccolta e valutazione, in particolare, delle seguenti circostanze: a) coinvolgimento di personale della società italiana nella stipulazione di contratti da parte dell'impresa straniera o anche solo la partecipazione a trattative per la loro conclusione, a prescindere dal conferimento di formali poteri di rappresentanza; b) contrattualistica o documentazione in genere dalle quali si evincano una serie di obblighi e limitazioni che pongano il soggetto italiano che opera quale intermediario in una posizione servente rispetto all'impresa straniera; c) il soggiacere di personale dipendente della società italiana alle stringenti direttive del soggetto estero che dispone in Italia di locali messi a sua esclusiva disposizione per lo svolgimento di un'attività d'impresa; d) l'operatività diretta del soggetto estero, mediante l'utilizzo di locali dell'italiana ed attraverso proprio personale dipendente; e) carteggio dal quale sia possibile rinvenire traccia dell'intenzione di voler operare una netta separazione tra l'attività di effettiva conclusione dei contratti, condotta in realtà dal soggetto italiano, e quella di formale stipulazione degli stessi da parte dell'impresa estera, proprio allo scopo di mascherare l'esistenza di una stabile organizzazione sul territorio nazionale; f)				

			raccolta o rinvenimento di elementi di esclusiva pertinenza del soggetto estero, quali timbri o carta intestata, che lascino dedurre che la stessa conclusione dei contratti, seppur formalmente fatta apparire come riconducibile all'impresa straniera, venga in realtà posta in essere dal contribuente italiano; g) coincidenza tra le persone fisiche che agiscono per l'impresa straniera e quelle che operano per quella nazionale.				
STEP 8	SI, nel caso di evidenziazione di irregolarità	Formulazione delle relative proposte di recupero a tassazione, evidenziando in dettaglio gli elementi strutturali, documentali e fattuali utilizzati a sostegno dell'ipotesi formulata					

CHECK LIST PER IL CONTROLLO DELLE IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI

Linee guida per la consultazione e la compilazione

Nelle pagine che seguono è riportata la *check list* relativa all'attività ispettiva nei riguardi delle imprese di minori dimensioni.

La stessa compendia, attraverso opportuni richiami alle altre *check list* adottabili per ogni singola metodologia di controllo, i principali adempimenti ispettivi da porre in essere nei riguardi delle imprese diverse da quelle medio – grandi (sostanzialmente riconducibili alla categoria con volume d'affari/ricavi fino a 7,5 milioni di euro), quali, segnatamente, quelli di seguito indicati:

- riscontro indiretto – presuntivo;
- riscontro analitico – normativo delle regole generali per la determinazione del reddito d'impresa;
- riscontro analitico – normativo di singoli componenti e di specifici aspetti del reddito d'impresa;
- riscontro analitico – normativo dell'IVA;
- riscontro analitico – normativo dell'IRAP;
- controllo delle attività beneficiarie di agevolazioni fiscali.

La consultazione e la compilazione della *check list*, cui occorre procedere in ogni caso di verifica nei riguardi delle imprese della specie, richiede altresì la consultazione e la compilazione:

- della *check list* “generale”, obbligatoria per tutte le verifiche svolte nei riguardi di qualsiasi soggetto (persone fisiche, imprese, società, enti non commerciali, esercenti arti e professioni), quale che siano la corrispondente categoria, le relative dimensioni e la relativa “fascia” di volume d'affari/compensi e in relazione a qualsiasi tributo;
- delle *check list* relative allo specifico riscontro o controllo cui si è dato corso nel quadro della specifica attività ispettiva.

CHECK LIST PER IL CONTROLLO DELLE IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, nel caso in cui, nel corso dell'attività ispettiva, siano stati acquisiti elementi idonei per ricorrere alla ricostruzione della base imponibile mediante metodologie basate su prove presuntive	Consultazione e compilazione della <i>check list</i> per il " <i>riscontro indiretto – presuntivo</i> " ed adozione, a seconda delle circostanze, dei percorsi ispettivi in questa indicati	Tale <i>check list</i> , riprodotta in apposito allegato al presente documento "Percorsi Ispettivi", riporta i principali adempimenti relativi alle diverse metodologie di controllo basate su presunzioni ed applicabili sia ai fini delle imposte sui redditi/IRAP, che dell'IVA. Al riguardo va rimarcato che nelle imprese di piccole dimensioni la documentazione fiscale elementare e, di conseguenza, la contabilità, si prestano maggiormente a comportamenti evasivi, rendendo più agevole il ricorso a prove di carattere presuntivo, anche fondate su ricostruzioni indirette dell'effettivo ciclo d'affari dell'azienda (sul punto si rinvia al paragrafo 4. del Capitolo 2 della Parte IV della circolare).				
STEP 2	SI, nel caso di attività ispettive eseguite ai fini delle II.DD.	Consultazione e compilazione della <i>check list</i> per il " <i>riscontro analitico – normativo delle regole generali per la determinazione del reddito d'impresa</i> " ed adozione, a seconda delle circostanze, dei percorsi ispettivi in questa indicati	Tale <i>check list</i> , riprodotta in apposito allegato al presente documento "Percorsi Ispettivi", riporta i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili nei riguardi di soggetti che svolgono attività d'impresa ai fini delle imposte sui redditi.				

STEP 3	SI ove sia stato effettuato lo STEP 2 e relativamente alle componenti di reddito e/o alle operazioni selezionate	Consultazione e compilazione della <i>check list</i> per il “ <i>riscontro analitico – normativo di singoli componenti e di specifici aspetti del reddito d’impresa</i> ” ed adozione, a seconda delle circostanze, dei percorsi ispettivi in questa indicati	Tale <i>check list</i> , riprodotta in apposito allegato al presente documento “Percorsi Ispettivi”, riporta i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili nei riguardi delle imprese, con particolare riferimento al riscontro dell’osservanza delle disposizioni normative che sovrintendono la determinazione delle più importanti componenti, nonché di specifici aspetti del reddito d’impresa.				
STEP 4	SI, se il soggetto nei cui confronti è stato effettuato lo STEP 2 (seguito o meno dallo STEP 3), sia una impresa minore ai sensi dell’art. 18 del D.P.R. n. 600/73.	Adattamento delle indicazioni delle <i>check list</i> di cui agli STEP 2 o 3 alle particolari caratteristiche dell’impresa	Al riguardo si rinvia al paragrafo 7. del Capitolo 3 della Parte IV della circolare.				
STEP 5	SI, nel caso di attività ispettive eseguite ai fini dell’IVA	Consultazione e compilazione della <i>check list</i> per il “ <i>riscontro analitico – normativo dell’IVA</i> ” ed adozione, a seconda delle circostanze, dei percorsi ispettivi in questa indicati	Tale <i>check list</i> , riprodotta in apposito allegato al presente documento “Percorsi Ispettivi”, riporta i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili nei riguardi di imprese, con specifico riferimento al riscontro dell’osservanza delle disposizioni normative in tema imposta sul valore aggiunto.				
STEP 6	SI, nel caso di attività ispettive eseguite ai fini dell’IRAP	Consultazione e compilazione della <i>check list</i> per il “ <i>riscontro analitico – normativo dell’IRAP</i> ” ed adozione, a seconda delle circostanze, dei percorsi ispettivi in questa indicati	Tale <i>check list</i> , riprodotta in apposito allegato al presente documento “Percorsi Ispettivi”, riporta i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili nei riguardi di imprese, con specifico riferimento al riscontro dell’osservanza delle disposizioni normative in tema di imposta regionale sulle attività produttive.				

<p>STEP 7</p>	<p>SI, nel caso in cui l'impresa abbia beneficiato di agevolazioni fiscali</p>	<p>Consultazione e compilazione della <i>check list</i> per il "<i>controllo delle attività beneficiarie di agevolazioni fiscali</i>" ed adozione, a seconda delle circostanze, dei percorsi ispettivi in questa indicati</p>	<p>Tale <i>check list</i>, riprodotta in apposito allegato al presente documento "Percorsi Ispettivi", riporta i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili per il riscontro dell'osservanza delle disposizioni normative che regolano regimi di agevolazione fiscale.</p>				
----------------------	--	---	--	--	--	--	--

CHECK LIST PER IL CONTROLLO DELLE IMPRESE DI DIMENSIONI MEDIO–GRANDI

Linee guida per la consultazione e la compilazione

Nelle pagine che seguono è riportata la *check list* relativa all'attività ispettiva nei riguardi delle imprese di dimensioni medio–grandi.

La stessa compendia, attraverso opportuni richiami alle altre *check list* adottabili per ogni singola metodologia di controllo, i principali adempimenti ispettivi da porre in essere nei riguardi delle imprese diverse da quelle di minori dimensioni (sostanzialmente riconducibili alla categoria con volumi d'affari/compensi superiore a 7,5 milioni di euro), quali, segnatamente, quelli di seguito indicati:

- riscontro indiretto – presuntivo;
- riscontro analitico – normativo delle regole generali per la determinazione del reddito d'impresa;
- riscontro analitico – normativo di singoli componenti e di specifici aspetti del reddito d'impresa;
- riscontro analitico – normativo dell'IVA;
- riscontro analitico – normativo dell'IRAP;
- controllo delle attività beneficiarie di agevolazioni fiscali;
- controllo delle situazioni ed operazioni di rilevanza internazionale;
- analisi degli elementi salienti della situazione patrimoniale, finanziaria e reddituale di soggetti emittenti strumenti finanziari.

La consultazione e la compilazione della *check list*, cui occorre procedere in ogni caso di verifica nei riguardi delle imprese della specie, richiede altresì la consultazione e la compilazione:

- della *check list* “*generale*”, obbligatoria per tutte le verifiche svolte nei riguardi di qualsiasi soggetto (persone fisiche, imprese, società, enti non commerciali, esercenti arti e professioni), quale che siano la corrispondente categoria, le relative dimensioni e la relativa “fascia” di volume d'affari/compensi e in relazione a qualsiasi tributo;
- delle *check list* relative allo specifico riscontro o controllo cui si è dato corso nel quadro della specifica attività ispettiva.

CHECK LIST PER IL CONTROLLO DELLE IMPRESE DI DIMENSIONI MEDIO-GRANDI

STEP	Obbligo generale di esecuzione	Attività	Indicazioni di dettaglio	Riscontro esecuzione			Eventuali note esplicative
				SI	NO 1	NO 2	
STEP 1	SI, nel caso in cui, nel corso dell'attività ispettiva, siano stati acquisiti elementi idonei per ricorrere alla ricostruzione della base imponibile mediante metodologie basate su prove presuntive	Consultazione e compilazione della <i>check list</i> per il " <i>riscontro indiretto – presuntivo</i> " ed adozione, a seconda delle circostanze, dei percorsi ispettivi in questa indicati	Tale <i>check list</i> , riprodotta in apposito allegato al presente documento "Percorsi Ispettivi", riporta i principali adempimenti relativi alle diverse metodologie di controllo basate su presunzioni ed applicabili sia ai fini delle imposte sui redditi/IRAP, che dell'IVA. Al riguardo va rimarcato che nei complessi aziendali di dimensioni medio-grandi, ove la contabilità è generalmente connotata da un certo grado di attendibilità, il ricorso a presunzioni e, in particolare, a ricostruzioni indirette del ciclo d'affari, sebbene consentito e, quindi, praticabile, può in concreto risultare limitato (sul punto si rinvia al paragrafo 4. del Capitolo 2 della Parte IV della circolare).				
STEP 2	SI, nel caso di attività ispettive eseguite ai fini delle II.DD.	Consultazione e compilazione della <i>check list</i> per il " <i>riscontro analitico – normativo delle regole generali per la determinazione del reddito d'impresa</i> " ed adozione, a seconda delle circostanze, dei percorsi ispettivi in questa indicati	Tale <i>check list</i> , riprodotta in apposito allegato al presente documento "Percorsi Ispettivi", riporta i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili nei riguardi di soggetti che svolgono attività d'impresa ai fini delle imposte sui redditi.				

STEP 3	SI ove sia stato effettuato lo STEP 2 e relativamente alle componenti di reddito e/o alle operazioni selezionate	Consultazione e compilazione della <i>check list</i> per il " <i>riscontro analitico – normativo di singoli componenti e di specifici aspetti del reddito d'impresa</i> " ed adozione, a seconda delle circostanze, dei percorsi ispettivi in questa indicati	Tale <i>check list</i> , riprodotta in apposito allegato al presente documento "Percorsi Ispettivi", riporta i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili nei riguardi delle imprese, con particolare riferimento al riscontro dell'osservanza delle disposizioni normative che sovrintendono la determinazione delle più importanti componenti, nonché di specifici aspetti del reddito d'impresa.				
STEP 4	SI, nel caso di attività ispettive eseguite ai fini dell'IVA	Consultazione e compilazione della <i>check list</i> per il " <i>riscontro analitico – normativo dell'IVA</i> " ed adozione, a seconda delle circostanze, dei percorsi ispettivi in questa indicati	Tale <i>check list</i> , riprodotta in apposito allegato al presente documento "Percorsi Ispettivi", riporta i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili nei riguardi di imprese, con specifico riferimento al riscontro dell'osservanza delle disposizioni normative in tema imposta sul valore aggiunto.				
STEP 5	SI, nel caso di attività ispettive eseguite ai fini dell'IRAP	Consultazione e compilazione della <i>check list</i> per il " <i>riscontro analitico – normativo dell'IRAP</i> " ed adozione, a seconda delle circostanze, dei percorsi ispettivi in questa indicati	Tale <i>check list</i> , riprodotta in apposito allegato al presente documento "Percorsi Ispettivi", riporta i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili nei riguardi di imprese, con specifico riferimento al riscontro dell'osservanza delle disposizioni normative in tema di imposta regionale sulle attività produttive.				
STEP 6	SI, nel caso in cui l'impresa abbia beneficiato di agevolazioni fiscali	Consultazione e compilazione della <i>check list</i> per il " <i>controllo delle attività beneficiarie di agevolazioni fiscali</i> " ed adozione, a seconda delle circostanze, dei percorsi ispettivi in questa indicati	Tale <i>check list</i> , riprodotta in apposito allegato al presente documento "Percorsi Ispettivi", riporta i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili per il riscontro dell'osservanza delle disposizioni normative che regolano regimi di agevolazione fiscale.				

STEP 7	SI, nel caso in cui siano state rilevate operazioni che inducano a ritenere applicabili le disposizioni del TUIR relative ad aspetti di fiscalità internazionale	Consultazione e compilazione della <i>check list</i> per il “ <i>controllo delle situazioni ed operazioni di rilevanza internazionale</i> ” ed adozione, a seconda delle circostanze, dei percorsi ispettivi in questa indicati	Tale <i>check list</i> , riprodotta in apposito allegato al presente documento “Percorsi Ispettivi”, riporta i principali adempimenti connessi alle metodologie di controllo adottabili per il riscontro dell’osservanza delle disposizioni normative che regolano il trattamento fiscale di operazioni o situazioni che interessano più ordinamenti.				
STEP 8	SI, qualora, a seguito dell’attività preparatoria ovvero dell’avvio della verifica o dell’ispezione documentale, vengano acquisiti, relativamente a società che hanno emesso o stiano per emettere strumenti finanziari o comunque prodotti d’investimento rivolti al mercato del risparmio, evidenze di “rischio” circa le relative situazioni patrimoniali, finanziarie ed economiche	Analisi degli elementi salienti della situazione finanziaria, patrimoniale e reddituale	Al riguardo si rinvia ai contenuti dei paragrafi 2. e 3. del Capitolo 13 della Parte IV della circolare.				

STEP 9	SI, qualora, a seguito dell'attività preparatoria ovvero altrimenti, risulti l'instaurazione o il consolidamento di rapporti di controllo/collegamento con entità di Paesi ad economia emergente	Analisi degli elementi salienti della formazione e composizione del capitale	Al riguardo si rinvia ai contenuti del paragrafo 4. del Capitolo 13 della Parte IV della circolare.				
---------------	--	--	---	--	--	--	--



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

**MODULISTICA
E DOCUMENTAZIONE DI SUPPORTO**

documento allegato all'Istruzione sull'attività di verifica

Circolare n. 1/2008

INTESTAZIONE DEL REPARTO

PROGRAMMAZIONE DELL'ATTIVITÀ DI VERIFICA PER L'ANNO

N.	Soggetto	Partita IVA - C.F. ¹	Sede ²	Codice attività	Volume d'affari	Anno di riferimento ³	Fonte d'attivazione ⁴	Ragioni intervento ⁵	Prospettive recupero erariale ⁶	Note
1										
2										
3										
4										
5										
n.										

(Luogo e data)

GRUPPO FIRMA

¹ Se diversi andranno inseriti entrambi nell'ordine richiesto.

² In caso di non coincidenza tra sede legale e sede amministrativa devono essere indicate entrambe. Parimenti, deve essere separatamente indicato il luogo di esercizio dell'attività, qualora diverso dalla sede legale e/o dalla sede amministrativa, ove quest'ultima sia dichiarata.

³ Per anno di riferimento s'intende quello per il quale è stato dichiarato il volume d'affari indicato alla colonna precedente.

⁴ Indicare se trattasi di verifica "d'iniziativa" o "a richiesta".

⁵ In questa colonna andrà inserita una breve sintesi delle ragioni giustificative dell'intervento riportate nella scheda - notizie.

⁶ Indicare: "SI"; "NO"; "Elementi in corso di acquisizione"; "Intervento conseguente a pregresse indagini di p.g." (nel qual caso, come a suo tempo indicato alla nota n. 36 della Circolare n. 10/INCC, datata 3 marzo 2007, del Comando Generale della Guardia di Finanza - III Reparto Operazioni -, la verifica dovrà essere comunque effettuata).

INTESTAZIONE DEL REPARTO

Nota n.

(Luogo e data)

OGGETTO: Programmazione semestrale dell'attività di verifica dei contribuenti di "minori dimensioni".

AL COMANDO

DELLA GUARDIA DI FINANZA DI

= SEDE =

Si trasmette, per l'avvio della procedura di approvazione, l'elenco nominativo semestrale dei soggetti che, in base agli elementi informativi in possesso di questo reparto, si ritiene possano essere inclusi nell'attività di verifica per l'anno

In caso di approvazione della programmazione proposta come risultante dal prospetto, si prega di restituire copia dello stesso, munita in ognuno dei fogli che lo compongono, del visto di approvazione.

GRUPPO FIRMA

INTESTAZIONE DEL REPARTO

ATTIVITÀ DI VERIFICA SOGGETTO DI DIMENSIONI¹

ANNO - SCHEDA N ...²

(Nome del soggetto incluso nella programmazione)

SEZIONE I - DATI ANAGRAFICI	
1) Partita I.V.A.:	.....
2) C.F.:	.....
3) Comune e Provincia di domicilio fiscale:	.....
4) Sede legale:	.....
5) Sede amministrativa(*):	.....
6) Capitale sociale:	.....
7) Codice di attività I.V.A.:	.....
8) Attività svolta:	.....
9) Forma dell'organo di amministrazione e generalità del rappresentante legale³:	.....
10) Volume d'affari/compensi per l'anno:	.....

(*) sarà altresì indicato il luogo di esercizio dell'attività qualora esso sia diverso dalla sede legale e/o dalla sede amministrativa, ove quest'ultima sia dichiarata.

¹ Indicare la categoria del soggetto.

² Il numero della scheda deve corrispondere a quello indicato nella colonna 1 del relativo prospetto di programmazione.

³ Ovviamente, in caso di impresa individuale, si farà riferimento al titolare. In ogni caso, i dati riferiti alle persone fisiche dovranno contemplare gli estremi completi.

SEZIONE II - ELEMENTI INFORMATIVI DI RILIEVO AI FINI DELLA SELEZIONE

1) Risultanze agli atti:

.....

.....

.....

.....

.....

2) Accertamenti svolti⁴:

.....

.....

.....

.....

.....

**3) Ragioni della
selezione⁵:**

.....

.....

.....

.....

.....

**4) Prospettive di
effettivo recupero di
eventuali crediti
erariali⁶:**

.....

.....

.....

.....

.....

(Luogo e data)

GRUPPO FIRMA DEL PROPONENTE

⁴ In questa sezione dovrà essere dato conto delle investigazioni riservate svolte nei confronti del soggetto nel corso dell'attività propedeutica alla formazione della proposta.

⁵ Con analitica indicazione degli elementi di "potenziale pericolosità fiscale", sotto il profilo sia amministrativo che penale.

⁶ In questa parte verrà evidenziata l'esistenza di beni patrimoniali (possidenze mobiliari ed immobiliari, beni strumentali, rimanenze di merci, materie prime e prodotti finiti, crediti, disponibilità liquide ed attività finanziarie), risultanti dall'ultimo bilancio approvato disponibile o dalle banche-dati in uso al Corpo, direttamente o indirettamente riconducibili al contribuente selezionato, in base ai quali si può prevedere l'effettivo recupero dei tributi e delle sanzioni irrogabili a seguito dell'eventuale constatazione di rilevanti illeciti in danno dell'erario.

INTESTAZIONE DEL REPARTO

PROGRAMMAZIONE DELL'ATTIVITÀ DI VERIFICA NEI CONFRONTI DI SOGGETTI DI DIMENSIONI¹ PER L'ANNO

N.	Soggetto	Partita IVA - C.F. ²	Sede ³	Codice attività	Volume d'affari	Anno di riferimento ⁴	Fonte d'attivazione ⁵	Note
Verifiche "titolari"								
1								
2								
3								
4								
n.								
Verifiche "riserve"								
1								
2								
3								
n.								

(Luogo e data)

GRUPPO FIRMA

¹ Inserire a seconda dei casi se si tratta di soggetti di medie o rilevanti dimensioni.

² Se diversi andranno inseriti entrambi nell'ordine richiesto.

³ In caso di non coincidenza tra sede legale e sede amministrativa devono essere indicate entrambe. Parimenti, deve essere separatamente indicato il luogo di esercizio dell'attività, qualora diverso dalla sede legale e/o dalla sede amministrativa, ove quest'ultima sia dichiarata.

⁴ Per anno di riferimento s'intende quello per il quale è stato dichiarato il volume d'affari indicato alla colonna precedente.

⁵ Indicare se trattasi di verifica "d'iniziativa" o "a richiesta".

INTESTAZIONE DEL REPARTO

Nota n.

(Luogo e data)

OGGETTO: Programmazione annuale dell'attività di verifica dei contribuenti di "medie dimensioni"
/ "rilevanti dimensioni".

AL COMANDO

DELLA GUARDIA DI FINANZA DI

= SEDE =

Si trasmette, per l'avvio della procedura (*e solo per i soggetti di rilevanti dimensioni*: di coordinamento e) di approvazione, l'elenco nominativo annuale dei soggetti che, in base agli elementi informativi in possesso di questo reparto, si ritiene possano essere inclusi nell'attività di verifica per l'anno

L'elenco è articolato su un'unica sezione suddivisa in due aree: quella delle verifiche "titolari" e quella delle verifiche "riserve".

Si uniscono, altresì, n. ... schede - notizie, riportanti, per ogni nominativo, le ragioni della selezione, nonché le prospettive di recupero delle imposte eventualmente evase.

In caso di approvazione della programmazione proposta come risultante dal prospetto, si prega di restituire copia dello stesso, munita in ognuno dei fogli che lo compongono, del visto di approvazione.

GRUPPO FIRMA

INTESTAZIONE DEL COMANDO

**PROGRAMMAZIONE DELL'ATTIVITÀ DI VERIFICA NEI CONFRONTI DI SOGGETTI DI
MEDIE DIMENSIONI PER L'ANNO**

PROSPETTO RIEPILOGATIVO DEI CODICI ATTIVITÀ I.V.A. DEI SOGGETTI SELEZIONATI

N. Ordine	Codice attività I.V.A.	Comune di domicilio fiscale	Note
Verifiche "titolari"			
1			
2			
3			
...			
n.			
Verifiche "riserve"			
1			
2			
3			
...			
n.			

(Luogo e data)

GRUPPO FIRMA

INTESTAZIONE DEL REPARTO

PROGRAMMAZIONE DELL'ATTIVITÀ DI VERIFICA NEI CONFRONTI DI SOGGETTI DI RILEVANTI DIMENSIONI PER L'ANNO

PROSPETTO RIEPILOGATIVO DEI CODICI ATTIVITÀ I.V.A. DEI SOGGETTI SELEZIONATI

N. Ordine	Codice attività I.V.A.	Comune di domicilio fiscale	Note
Verifiche "titolari"			
1			
2			
3			
...			
n.			
Verifiche "riserve"			
1			
2			
3			
...			
n.			

(Luogo e data)

GRUPPO FIRMA

INTESTAZIONE DEL COMANDO

PROGRAMMAZIONE DELL'ATTIVITÀ DI VERIFICA NEI CONFRONTI DI SOGGETTI DI RILEVANTI DIMENSIONI PER L'ANNO

PROSPETTO RIEPILOGATIVO DEI CODICI ATTIVITÀ I.V.A. DEI SOGGETTI SELEZIONATI

N. Ordine	Codice attività I.V.A.	Provincia di domicilio fiscale	Note
Verifiche "titolari"			
1			
2			
3			
...			
n.			
Verifiche "riserve"			
1			
2			
3			
...			
n.			

(Luogo e data)

GRUPPO FIRMA

PROSPETTO RIEPILOGATIVO DELLE CIRCOLARI EMANATE DAL COMANDO GENERALE IN MATERIA DI BANCHE DATI ED APPLICATIVI INFORMATICI

Le disposizioni generali in materia di *Banche dati* e fruibilità del patrimonio informativo sono contenute nella circolare 16500/RCI/1 datata 2 marzo 2005 del Comando Generale – II Reparto.

Le disposizioni di dettaglio su singole banche dati ed applicativi sono compendiate, invece, nelle direttive di seguito riepilogate.

Banche dati / Applicativi informatici	Estremi circolari			Oggetto
	n. prot.	data	Articolazione emanante	
ANAGRAFE TRIBUTARIA	35548	05/02/2004	IV REPARTO - UFF. TELEMATICA	Applicazioni informatiche. Banche dati dell'anagrafe tributaria.
STAT/2	283400	09/08/1996	SOTTOCAPO DI STATO MAGGIORE	Unificazione delle procedure di rilevazione dei risultati di servizio.
	105000	30/03/1998	IV REPARTO - UFF. TELEMATICA	Unificazione delle procedure di rilevazione dei risultati di servizio.
	212893/591 /III	17/09/2002	IV REPARTO - UFF. TELEMATICA	Unificazione delle procedure di rilevazione dei risultati di servizio. "e-gdf" : nuova interfaccia di accesso alle informazioni.
	259677	26/07/2003	IV REPARTO - UFF. TELEMATICA	Pubblicazione report controlli strumentali "stat/2.
S.D.I.	85500	14/03/2001	IV REPARTO - UFF. TELEMATICA	Sistema di indagine (Sdi). Attivazione.
	211221	24/06/2004	IV REPARTO - UFF. TELEMATICA	Nuove modalità di collegamento alla banca dati interforze "sistema di indagine" (Sdi).
	24052	7/03/2006	UFFICIO TUTELA DELL'ECONOMIA	Sistema di indagine (Sdi). Misure di prevenzione patrimoniali. Rilevazione del valore dei beni.
	44335/262	9/05/2006	UFFICIO TUTELA DELL'ECONOMIA	Sdi. Inserimento dei dati. Dichiarazione di completezza.
	289799/06	18/12/2006	III REPARTO	Implementazione del sistema di indagine "Sdi". Art. 75-bis d.p.r. n. 309/1990, aggiunto dall'art. 4-quater della Legge n. 49/2006.
P.R.A. MOTORIZZAZIONE CIVILE	353192	09/11/1993	IV REPARTO - UFF. TELEMATICA	Applicazioni informatiche - accesso dei terminali della G. di F. al sistema informatico dell'AcI - pubblico registro.
	329286	6/10/2003	IV REPARTO - UFF. TELEMATICA	Nuove modalità di collegamento alla banca dati della motorizzazione civile (MCTC).
R.E.T.I.	79347/591/II/2	05/03/2002	IV REPARTO - UFF. TELEMATICA	La "e-gdf" nuova interfaccia di accesso alle informazioni attraverso il sistema informativo del corpo. Sito web anagrafe tributaria.

Banche dati Applicativi informatici	Estremi circolari			Oggetto
	n. prot.	data	Articolazione emanante	
TELEMACO	47549	08/02/2002	IV REPARTO - UFF. TELEMATICA	Nuove modalità di collegamento alle banche dati infocamere.
	386000/ 5911	07/12/2005	IV REPARTO - UFF. TELEMATICA	Nuove modalità di collegamento alle banche dati infocamere.
ARCHIVI I.N.P.S.	393000	11/11/2002	III REPARTO	Controlli sostanziali della posizione reddituale e patrimoniale dei nuclei familiari dei soggetti beneficiari di prestazioni sociali agevolate.
S.I.S.TER.	167553/08	22/05/2008	IV REPARTO - UFF. TELEMATICA	Connessione GDFNET all'applicazione S.I.S.TER. - Agenzia del Territorio.
	350930	25/10/2007	IV REPARTO - UFF. TELEMATICA	Connessione GDFNET all'applicazione S.I.S.TER. - Agenzia del Territorio.
BANCA DATI RILIEVI	311000	30/09/2005	IV REPARTO - UFF. TELEMATICA	Qualità degli accertamenti tributari. Principali linee d'azione. Realizzazione banca dati dei rilievi relativi all'attività ispettiva nei confronti dei soggetti di rilevanti dimensioni.
	274659/06	04/12/2006	III REPARTO	Qualità degli accertamenti tributari. Principali linee d'azione.
BEST PRACTICE	221785	09/07/2008	III REPARTO	Contrasto all'evasione ed elusione fiscale. Attivazione della "Banca dati delle <i>best practice</i> ".
M.U.V.	56000	23/02/2000	III REPARTO	Istituzione del "modello unificato delle verifiche". Soppressione dei modelli ATCV1, IVA 59/G. di F. e 357/ID59/G. di F..
	182000	16/06/2000	III REPARTO	Modello unificato delle verifiche: istruzioni operative.
	274000	13/09/2000	III REPARTO	Modello unificato delle verifiche: disposizioni integrative.
R.A.D.A.R.	30/INCC	28/02/2008	III REPARTO	Strumenti di supporto all'attività di verifica: applicativo informatico R.a.d.a.r..
BANCA DATI ACCISE	329782/08	08/10/2008	III REPARTO	Istituzione di una "banca dati accise" per il monitoraggio dei soggetti operanti nel settore dei prodotti energetici, dell'alcole, delle bevande alcoliche e dell'elettricità.
PI-GRECO	91000/ RCI/1	25/11/2004	II REPARTO	Fruibilità del patrimonio informativo. Progetto "Pigreco".
	180275/ 3510	04/06/2008	II REPARTO	Fruibilità del patrimonio informativo del corpo. Sistema informativo Pigrecoweb.

INTESTAZIONE DEL REPARTO

PROGRAMMAZIONE DELL'ATTIVITA' DI VERIFICA PER L'ANNO _____

SCHEMA DI PREPARAZIONE VERIFICA¹

A. DATI IDENTIFICATIVI DEL CONTRIBUENTE

- A1. Denominazione e sede
- A2. Codice fiscale
- A3. Partita I.V.A.
- A4. Oggetto dell'attività e codice attività
- A5. Data di inizio dell'attività
- A6. Luoghi di esercizio dell'attività
- A7. Sede dell'amministrazione
- A8. Luogo di conservazione delle scritture contabili
- A9. Numero dei dipendenti, collaboratori, addetti (*eventuale*)
- A10. Capitale sociale (*eventuale*)
- A11. Compagine sociale (*eventuale*)²
- A12. Generalità degli amministratori e del rappresentante legale (*solo per le imprese*)
- A13. Forma associata di esercizio dell'attività
- A14. Abilitazioni professionali (*solo per i professionisti*)
- A15. Fonti delle notizie riportate ai punti precedenti

B. DATI SULLA POSIZIONE FISCALE DEL CONTRIBUENTE³

- B1. Volume d'affari dichiarato negli ultimi tre periodi d'imposta
- B2. Ricavi/compensi conseguiti negli ultimi tre periodi d'imposta
- B3. Reddito complessivo dichiarato, accertato e/o definito negli ultimi tre periodi d'imposta
- B4. Regime contabile dichiarato
- B5. Posizione ai fini delle sanatorie fiscali degli ultimi dieci anni
- B6. Precedenti fiscali:

Tipo di intervento	Violazioni Imposte dirette	Violazioni I.V.A.	Violazioni altri tributi	Violazioni formali

¹ Ove occorra, dovrà essere adeguatamente segnalata l'impossibilità di acquisire dati e notizie relative a taluna delle voci in scheda, dando ragione della causa dell'impedimento.

² Nell'ipotesi di un capitale sociale estremamente frazionato saranno indicati soltanto i soci di maggioranza o di riferimento.

³ Eventualmente, in ragione dei tempi necessari per l'acquisizione, nonché delle connesse esigenze di riservatezza, i dati contenuti nella presente sezione potranno essere acquisiti, appena possibile, anche nel corso dell'intervento.

- B7. Altri⁴
 B8. Fonti delle notizie riportate ai punti precedenti

C. NOTIZIE SULLA CAPACITA' CONTRIBUTIVA PERSONALE E SUL TENORE DI VITA DEL CONTRIBUENTE ⁵

- C1. Patrimonio immobiliare
 C2. Incrementi patrimoniali significativi degli ultimi 5 anni
 C3. Autoveicoli
 C4. Altri mezzi di trasporto a motore (campers, autocaravans e motocicli con cilindrata superiore a 250 cc)
 C5. Roulottes
 C6. Natanti
 C7. Aeromobili
 C8. Cavalli da corsa o equitazione
 C9. Residenze secondarie
 C10. Conferimenti e finanziamenti in società, acquisto di azioni e/o partecipazioni societarie, obbligazioni e titoli simili negli ultimi cinque anni
 C11. Altre
 C12. Fonti delle notizie riportate ai punti precedenti

D. ALTRE INFORMAZIONI UTILI

- D1. Precedenti di varia natura a carico del contribuente⁶

Precedenti penali	
Precedenti di Polizia	
Altri	

- D2. Elementi informativi di varia natura risultanti agli atti (esposti anonimi, denunce, segnalazioni di organi dell'Amministrazione finanziaria e di altri enti, ecc.)
 D3. Altri elementi informativi acquisiti dall'attività di *intelligence* e/o dal controllo economico del territorio
 D4. Altri elementi utili acquisiti a seguito dell'analisi di rischio attraverso Banche dati e applicazioni informatiche
 D5. Regime di contabilità adottato
 D6. Eventuali agevolazioni fiscali
 D7. Possibile collegamento con precedenti "filoni investigativi" o "azioni a progetto"
 D8. Orari di apertura dei luoghi presso i quali si esercita l'attività
 D9. Collegamenti del soggetto con altri contribuenti⁷

⁴ In questa voce troveranno compendio tutte le ulteriori notizie utili sulla posizione fiscale del soggetto ed, in particolar modo, quelle desumibili dall'interrogazione degli atti del registro.

⁵ La presente sezione deve essere compilata obbligatoriamente solo nel caso di imprese individuali o di esercenti arti o professioni. Nel caso di società, la redazione della sezione non è obbligatoria. Di volta in volta, sarà valutata l'opportunità della compilazione con riferimento ai titolari dei poteri di amministrazione e di rappresentanza ovvero anche per tutti od alcuni dei soci in relazione alle ragioni dell'intervento. Eventualmente, in ragione dei tempi necessari per l'acquisizione, nonché delle connesse esigenze di riservatezza, i dati contenuti nella presente sezione potranno essere acquisiti, appena possibile, anche nel corso dell'intervento.

⁶ In caso di soggetti costituiti in forma societaria, tali informazioni saranno acquisite con riguardo ai soci (in caso di capitale estremamente frazionato vgs. nota 2.), ai soggetti titolari di funzioni di rappresentanza esterna e ad ogni altro soggetto che rivesta cariche o funzioni ritenute importanti rispetto alle finalità dell'attività ispettiva.

⁷ In questa voce dovrà in particolar modo darsi conto delle partecipazioni e delle cointeressenze del soggetto da verificare con altri soggetti, quale che sia la fonte da cui dette partecipazioni e cointeressenze risultino.

- D10. Opzione per il regime del consolidato fiscale con specificazione delle annualità
- D11. Opzione per il regime di trasparenza fiscale con specificazione delle annualità
- D12. Preventiva consultazione della pertinente *check list* contenuta nel documento “Percorsi ispettivi”
- D13. Preventiva consultazione delle eventuali metodologie di controllo elaborate dall’Agenzia delle Entrate
- D14. Altre
- D15. Fonti delle notizie riportate ai punti precedenti

E. MOTIVAZIONI ALLA BASE DELL’INTERVENTO ⁸

- E1. Ragioni della selezione
- E2. Prospettive di recupero di eventuali crediti erariali

(Luogo e data)

FIRMA DEL CAPOPATTUGLIA

FIRMA DEL DIRETTORE DELLA VERIFICA

VISTO PER L’AUTORIZZAZIONE⁹

⁸ Da compilare nel caso di verifiche avviate al di fuori della programmazione. In questo caso, è necessario che il visto venga apposto dal Comandante del reparto, ovvero, nei Nuclei di Polizia Tributaria articolati su Gruppi, dal Comandante del Gruppo interessato.

⁹ La scheda sarà vistata dal Comandante del reparto, ove questo non si identifichi, nel caso specifico, con il Direttore della Verifica; nei casi di Nuclei strutturati in Gruppi di Sezioni, la predetta scheda potrà essere vistata, oltre che dal Comandante del reparto, dal Comandante di Gruppo di Sezioni.

**ELENCO DELLE METODOLOGIE DI CONTROLLO
PREDISPOSTE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE
PER LE PICCOLE E MEDIE IMPRESE E PER I PROFESSIONISTI¹**

METODOLOGIE PER LE ATTIVITÀ DI SERVIZI	
n. prog.	Categorie economiche
1.	Bottiglierie ed enoteche con somministrazione
2.	Agenzie di mediazione immobiliare
3.	Agenzie di viaggi e di turismo
4.	Agenzie disbrigo pratiche
5.	Agriturismo
6.	Alberghi e pensioni
7.	Attività svolta dai centri di assistenza fiscale (C.A.F.)
8.	Autorimesse
9.	Autoscuole
10.	Bar e caffè
11.	Case di cura
12.	Case di riposo
13.	Costruzione di edifici e manutenzione edile
14.	Discoteche, sale da ballo
15.	Gestione di impianti sportivi
16.	Gestione approdi turistici
17.	Installazione di impianti elettrici
18.	Installazione di impianti idraulico-sanitari
19.	Laboratori di analisi cliniche
20.	Laboratori e studi fotografici
21.	Laboratori odontotecnici
22.	Lavanderie e tintorie
23.	Lavori di intonacatura, tinteggiatura e posa in opera di pavimenti, rivestimenti ed infissi
24.	Noleggio barche da diporto
25.	Noleggio di videocassette
26.	Parrucchieri e barbieri
27.	Riparazione, sostituzione e vendita di pneumatici
28.	Riparazioni di carrozzerie di autoveicoli
29.	Riparazione di motocicli e ciclomotori
30.	Riparazioni meccaniche ed elettriche di autoveicoli
31.	Ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie con cucina
32.	Rosticcerie e pizzerie al taglio
33.	Sale giochi e biliardi
34.	Scuole private
35.	Servizi degli istituti di bellezza
36.	Servizi di pompe funebri
37.	Servizi di pulizia
38.	Servizi di trasporto con taxi
39.	Stabilimenti balneari
40.	Studi di radiologia e radioterapia
41.	Tappezziere
42.	Videoscrittura, stenografia
METODOLOGIE PER LE ATTIVITÀ COMMERCIALI	
n. prog.	Categorie economiche
1.	Commercio ambulante a posteggio fisso di arredamenti per giardino, mobili, articoli diversi per uso domestico
2.	Commercio ambulante a posteggio fisso di calzature e pelletterie

¹ Per la consultazione e i relativi aggiornamenti si veda il sito internet dell'Agazia delle Entrate.

3.	Commercio ambulante a posteggio fisso di articoli di occasione nuovi ed usati, di altri articoli n.c.a. ed itinerante di prodotti non alimentari
4.	Commercio ambulante di fiori, piante e sementi
5.	Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande
6.	Commercio ambulante di tessuti, articoli di abbigliamento ed articoli tessili per la casa
7.	Commercio al dettaglio di piccoli animali domestici
8.	Commercio al dettaglio di articoli casalinghi, cristallerie e vasellame
9.	Commercio al dettaglio di articoli di cartoleria
10.	Commercio al dettaglio di articoli di pelletteria, cappelli, ombrelli e cravatte
11.	Commercio al dettaglio di articoli di profumeria
12.	Commercio al dettaglio di articoli sportivi, armi e munizioni
13.	Commercio al dettaglio di biancheria personale, maglieria, camicie
14.	Commercio al dettaglio di calzature
15.	Commercio al dettaglio di carni
16.	Commercio al dettaglio di confezioni per adulti
17.	Commercio al dettaglio di confezioni per bambini e neonati
18.	Commercio al dettaglio di dischi e strumenti musicali
19.	Commercio al dettaglio di elettrodomestici, radio, TV, giradischi e registratori
20.	Commercio al dettaglio di fiori
21.	Commercio al dettaglio di frutta e verdura
22.	Commercio al dettaglio di giochi e giocattoli
23.	Commercio al dettaglio di libri nuovi
24.	Commercio al dettaglio di materiali da costruzione
25.	Commercio al dettaglio di filati per maglieria e di merceria
26.	Commercio al dettaglio di mobili, articoli in legno, sughero, vimini e plastica
27.	Commercio al dettaglio di oggetti d'arte e di antiquariato
28.	Commercio al dettaglio di orologi, articoli di gioielleria e argenteria
29.	Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi
30.	Commercio al dettaglio di prodotti alimentari e bevande
31.	Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco e di altri generi di monopolio
32.	Commercio al dettaglio di tessuti per l'arredamento e di tappeti
33.	Commercio al dettaglio e confezione di articoli in pelliccia
34.	Commercio di autoveicoli
35.	Commercio di giornali, riviste e periodici
36.	Commercio di materiale per ottica e fotografia
37.	Commercio di parti di ricambio ed accessori di autoveicoli, motocicli e ciclomotori
38.	Commercio effettuato per mezzo di distributori automatici
39.	Distributori di carburante
40.	Erboristerie
41.	Farmacie
42.	Gelaterie
43.	Panifici
44.	Pasticcerie
45.	Vivai
METODOLOGIE PER LE ATTIVITÀ PROFESSIONALI	
N. prog.	Categorie economiche
1.	Amministratori di beni immobili per conto terzi
2.	Commercialisti, ragionieri e consulenti tributari
3.	Fisioterapisti
4.	Ingegneri, architetti e geometri
5.	Medici chirurghi
6.	Studi legali
7.	Studi notarili
8.	Studi odontoiatrici
9.	Veterinari

MODULARIO
G. Finanza - 117



GUARDIA DI FINANZA

N.

COMANDO _____

SERVIZIO DEL GIORNO _____

1. Militari operanti: _____

2. Specie ed oggetto, direttive specifiche ed eventuali speciali riferimenti normativi:
Ordine di accedere presso la sede della
(C.F./P.I.:.....), corrente in via n., per
effettuare una verifica ai fini delle II.DD. e/o dell'IVA (indicare eventuali altri tributi
oggetto di controllo), per l'anno d'imposta ai sensi ed agli effetti degli artt. 2 del
D.Lgs. n. 68/2001, 32 e 33 del D.P.R. n. 600/1973, 51,52 e 63 del D.P.R. n. 633/1972 e
35 della L. n. 4/1929. I militari sono muniti di tessere personali di riconoscimento.
Codip:
Codice Siris:.....

3. Località ed eventuale itinerario: _____

4. Durata: dalle ore _____ Del _____
alle ore _____ Del _____ TOTALE ORE _____

5. Uniforme: SI NO

6. Eventuale armamento speciale: _____

7. Automezzo Amministrazione: SI NO

IL COMANDANTE DEL REPARTO

MODULARIO
G. Finanza - 117



GUARDIA DI FINANZA

N.

COMANDO _____

SERVIZIO DEL GIORNO _____

1. Militari operanti: _____

2. Specie ed oggetto, direttive specifiche ed eventuali speciali riferimenti normativi:
Ordine di accedere presso il domicilio del sig.
(C.F./P.I.:.....), corrente in, via n., nonché
nelle relative pertinenze, in esecuzione dell'autorizzazione n., rilasciata in data
..... dal Procuratore della Repubblica presso dott.
....., ai sensi ed agli effetti degli artt. 2 del D.Lgs. n. 68/2001, 33
e 70 del D.P.R. n. 600/1973, 52, 63 e 75 del D.P.R. n. 633/1972, per procedere
all'esecuzione di ispezioni documentali, verificazioni, ricerche ed ogni altra rilevazione
utile per l'accertamento delle imposte e per l'eventuale repressione dell'evasione e di
possibili altre violazioni, in concomitanza con l'apertura di una verifica ai fini delle II.DD.
e/o dell'IVA (indicare eventuali altri tributi oggetto di controllo), nei confronti di
....., per l'anno d'imposta I militari sono muniti di tessere personali di
riconoscimento.

Codip:

Codice Siris:.....

3. Località ed eventuale itinerario: _____

4. Durata: dalle ore _____ del _____
 alle ore _____ del _____ TOTALE ORE _____

5. Uniforme: SI NO

6. Eventuale armamento speciale: _____

7. Automezzo Amministrazione: SI NO

IL COMANDANTE DEL REPARTO

INTESTAZIONE DEL REPARTO

PROCESSO VERBALE DI ACCESSO

Il giorno, in (*indicare il luogo in cui viene redatto il processo verbale*), viene compilato il presente atto.

VERBALIZZANTI

.....
.....

(*Grado, nome e cognome*)

PARTE

Sig./Sig.ra, nato/a a il, residente in, via, n. (*indicare gli estremi di un documento di identità*) nella sua qualità di,

C.F.:,

FATTO

I sottoscritti militari verbalizzanti alle ore odierne, in concomitanza con operazioni ispettive condotte ai fini fiscali nei confronti della società (*o impresa individuale o ente o studio professionale o artistico*), nella quale risulta cointeressato il Sig./Sig.ra, nella sua qualità di, accedevano presso (*indicare la tipologia del locale o dei locali in cui si è acceduti*) in esecuzione dell'autorizzazione n. rilasciata in data dal Procuratore della Repubblica presso (*indicare l'Ufficio giudiziario di riferimento*), Dott., ai sensi e per gli effetti degli artt. 52, 63 e 75 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e degli artt. 33 e 70 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Presentatisi al/alla Sig./Sig.ra, si qualificavano mediante l'esibizione delle proprie tessere personali di riconoscimento, facendogli/le prendere visione dell'ordine di verifica da eseguire nei confronti della società (*o impresa individuale o ente o esercente arti o professioni*) e notificandogli/le copia¹ dell'autorizzazione della citata Autorità giudiziaria, un esemplare della quale viene, altresì, allegato al presente atto.

¹ Qualora si disponga di un solo esemplare originale dell'ordine di accesso emesso dall'A.G., sarà opportuno consegnare alla parte una copia autenticata dell'atto medesimo, precisandolo nel presente p.v..

Segue p.v. di accesso redatto in data nei confronti di,
.....
- foglio n. 2 -

Quindi, gli/le manifestavano lo scopo dell'intervento², invitandolo/a ad esibire l'eventuale, pertinente documentazione custodita.

Con la continua assistenza del/della Sig./Sig.ra i militari operanti effettuavano ricerche documentali nell'ambito dei locali innanzi indicati.

I documenti acquisiti agli atti della verifica sono risultati i seguenti:

a. documenti esibiti spontaneamente:

-
-
-

b. documenti reperiti a seguito delle ricerche effettuate:

-
-
-

(la distinta elencazione di quanto spontaneamente esibito e di quanto reperito a seguito delle ricerche effettuate dai militari operanti è necessaria allo scopo di dare attuazione al disposto dell'art. 52, comma 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione alla documentazione obbligatoria che, a norma degli artt. 35 e 52, comma 10, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, risulti detenuta nel luogo in cui viene eseguito l'accesso).

La documentazione acquisita sarà concentrata presso (indicare il luogo presso il quale viene trasferita la documentazione che, salvo casi eccezionali da motivare, coinciderà con il luogo nel quale vengono eseguite le operazioni di verifica)³.

Le operazioni, come sopra descritte, sono terminate alle ore di oggi stesso.

Il presente atto che si compone di n. ... fogli e di n. ... allegati, viene redatto in triplice originale, dei quali uno viene consegnato alla parte ed uno verrà separatamente trasmesso alla Procura della Repubblica di

Il/la Sig./Sig.ra, con la sottoscrizione del presente processo verbale, conferma che non sono stati arrecati danni alle cose mobili ed immobili e che nulla è stato asportato oltre alla documentazione sopra descritta.

Fatto, letto e chiuso in data e luogo come sopra, viene confermato e sottoscritto.

I VERBALIZZANTI

LA PARTE

² La parte, qualora lo desideri, può farsi assistere da un legale o da persona di sua fiducia. In tal caso, della circostanza sarà dato atto nel processo verbale.

³ Descrivere le cautele adottate per la custodia ed il successivo trasporto della documentazione.

INTESTAZIONE DEL REPARTO

Nota n.

(Luogo e data)

OGGETTO: Richiesta di autorizzazione all'accesso domiciliare per fini fiscali.

AL PROCURATORE DELLA REPUBBLICA

PRESSO IL TRIBUNALE DI

- S E D E -

Questo Comando deve effettuare una verifica fiscale per controllare il regolare assolvimento della normativa vigente in materia di imposta sul valore aggiunto e/o di imposte sui redditi nei confronti della società (*o dell'impresa individuale o dell'ente o dell'esercente arte o professione*) di seguito indicata:

.....
.....

Dagli elementi in possesso del Comando emergono gravi indizi di violazioni alle norme tributarie, segnatamente a quelle che disciplinano l'imposta sul valore aggiunto e/o le imposte sui redditi.

In particolare ... (*segue l'esposizione succinta, ma, al tempo stesso, chiara ed esaustiva degli elementi informativi da cui originano i gravi indizi manifestati*).

Tanto considerato, in virtù di quanto disposto dall'art. 52, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, istitutivo dell'I.V.A., richiamato dall'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, regolante l'accertamento delle imposte sui redditi, si prega la S.V. di voler autorizzare l'accesso presso l'abitazione di

nella sua qualità di

onde consentire il reperimento e l'acquisizione agli atti della verifica di libri registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.

L'accesso sarà eseguito da militari di questo Comando.

IL COMANDANTE DEL REPARTO



PROCURA DELLA REPUBBLICA DI _____

OGGETTO: Richiesta di autorizzazione all'accesso per fini fiscali.

AL COMANDO _____
DELLA GUARDIA DI FINANZA DI _____
(rife nota n. / del)

IL PUBBLICO MINISTERO

- letta la nota in riferimento del Comando _____ della Guardia di Finanza di _____, con la quale si fa presente che deve essere avviata una verifica fiscale per controllare il regolare assolvimento della normativa vigente in materia di imposta sul valore aggiunto e/o di imposte sui redditi nei confronti della società (*o impresa individuale o ente o esercente arte o professione*) di seguito indicata:

.....
.....;

- presa, altresì, visione degli elementi, che, con la nota sopra richiamata, il Comando ha addotto a suffragio dell'esistenza di gravi indizi di violazioni alla normativa tributaria in virtù dei quali chiede l'autorizzazione ad accedere presso l'abitazione privata di:

.....
nella sua qualità di della società (*o impresa individuale o ente o esercente arte o professione*) innanzi specificata;

- ritenuto che, nella fattispecie, ricorrano i presupposti richiesti dall'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e, in particolare, che gli elementi esposti nella nota in riferimento siano idonei a configurare gravi indizi di violazioni alla normativa tributaria in materia di imposta sul valore aggiunto e/o di imposte sui redditi;

AUTORIZZA

l'accesso all'abitazione privata sopra indicata per consentire il reperimento e l'acquisizione agli atti della verifica di libri registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni ipotizzate.

Letti gli artt. 75 del D.P.R. n. 633/1972 e 70 del D.P.R. n. 600/1973,

ORDINA

la trasmissione del processo verbale di accesso, che verrà all'uopo redatto, a questa Procura.

IL PROCURATORE DELLA REPUBBLICA

INTESTAZIONE DEL REPARTO

Nota n.

(Luogo e data)

OGGETTO: Richiesta di autorizzazione all'accesso domiciliare per fini fiscali presso locali adibiti anche ad abitazione.

AL PROCURATORE DELLA REPUBBLICA

PRESSO IL TRIBUNALE DI

- S E D E -

Questo Comando deve effettuare una verifica fiscale per controllare il regolare assolvimento della normativa vigente in materia di imposta sul valore aggiunto e/o di imposte sui redditi nei confronti della società (*o dell'impresa individuale o dell'ente o dell'esercente arte o professione*) di seguito indicata:

.....
.....

Posto che i luoghi presso i quali viene svolta l'attività imprenditoriale (*o professionale o artistica*) oggetto del controllo sono adibiti anche ad abitazione, in virtù di quanto disposto dall'art. 52, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, istitutivo dell'I.V.A., richiamato dall'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, regolante l'accertamento delle imposte sui redditi, si prega la S.V. di voler autorizzare l'accesso presso l'abitazione di

.....,
nella sua qualità di

onde consentire il reperimento e l'acquisizione agli atti della verifica di libri registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.

L'accesso sarà eseguito da militari di questo Comando.

IL COMANDANTE DEL REPARTO



PROCURA DELLA REPUBBLICA DI _____

OGGETTO: Richiesta di autorizzazione all'accesso, per fini fiscali, presso locali adibiti anche ad abitazione.

AL COMANDO _____
DELLA GUARDIA DI FINANZA DI _____
(rife nota n. / del)

IL PUBBLICO MINISTERO

- letta la nota in riferimento del Comando _____ della Guardia di Finanza di _____, con la quale si fa presente che deve essere avviata una verifica fiscale per controllare il regolare assolvimento della normativa vigente in materia di imposta sul valore aggiunto e/o di imposte sui redditi nei confronti della società (*o impresa individuale o ente o esercente arte o professione*) di seguito indicata:

.....
la quale viene esercitata in luoghi adibiti anche ad abitazione privata;

- letto l'art. 52, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nella parte in cui stabilisce che per accedere in locali adibiti anche ad abitazione privata è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica;

AUTORIZZA

l'accesso presso i locali di esercizio dell'attività nei cui confronti deve essere avviata la verifica, al fine di consentire la legittima esecuzione di ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e di ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento delle imposte e per l'eventuale repressione dell'evasione e di possibili altre violazioni.

Letti gli artt. 75 del D.P.R. n. 633/1972 e 70 del D.P.R. n. 600/1973,

ORDINA

la trasmissione del processo verbale di accesso, che verrà all'uopo redatto, a questa Procura.

IL PROCURATORE DELLA REPUBBLICA

INTESTAZIONE DEL REPARTO

PROCESSO VERBALE DI RILEVAMENTO GIACENZE

Il giorno, in(indicare il luogo in cui viene redatto il processo verbale), viene compilato il presente atto.

VERBALIZZANTI

.....
.....

(Grado, nome e cognome)

PARTE

Società (o impresa individuale o ente), con sede¹ in, via, n. codice fiscale, partita I.V.A., in atti rappresentata da:, nato a, residente in, via, n. ... (indicare gli estremi di un documento di riconoscimento), C.F.:....., nella sua qualità di

FATTO

In data, una pattuglia del reparto in intestazione ha avviato, nei confronti della società (o impresa individuale o ente) in rubrica specificata una verifica ai fini delle imposte sui redditi, dell'I.V.A. e degli altri tributi (ovvero precisare le finalità operative diverse della verifica).

Lo stesso giorno i militari verbalizzanti hanno intrapreso (ovvero effettuato nel caso di conclusione delle operazioni nello stesso giorno) le operazioni di rilevamento delle merci giacenti nei locali aziendali (negozi, magazzino, deposito, ecc.)², mediante scritturazione, in doppia copia³, di fogli di carta (oppure appositi prospetti prestampati) sottoscritti dai militari operanti e da un addetto della società (o impresa individuale o ente).

¹ In caso di non coincidenza tra sede legale e sede amministrativa devono essere indicate entrambe. Parimenti, deve essere separatamente indicato il luogo di esercizio dell'attività, qualora diverso dalla sede legale e/o dalla sede amministrativa, ove quest'ultima sia dichiarata.

² Per il caso di rilevamenti parziali si evidenzierà la circostanza.

³ Le merci dovranno essere inventariate alla presenza della persona fisica che rappresenta il contribuente verificato o di altro personale dipendente appositamente delegato, anche verbalmente. Dai fogli di carta manoscritti dovranno comunque risultare le generalità della persona che ha assistito i militari operanti.

Segue p.v. di rilevamento giacenze redatto in data nei confronti di

- foglio n.2

Un esemplare di ciascuno dei fogli (o prospetti) compilati è stato consegnato alla parte al termine delle operazioni di rilevamento; la rimanente copia viene allegata al presente atto⁴.

AVVERTENZE: in questa fase dovranno essere descritte: le procedure adottate per la rilevazione fisica, specificando la tipologia dei beni interessati; le modalità di identificazione del bene (descrizione fisica, codice a barre, codice di produzione, ecc.); le procedure adottate per la rilevazione delle giacenze contabili (scritture ausiliare di magazzino, carico e scarico dei documenti contabili elementari, libro inventario e relative distinte di rilevazione, ecc.); le procedure poste in essere per il confronto tra giacenze fisiche e quelle contabili.

Il presente atto, redatto in duplice copia, una delle quali si rilascia alla parte, si compone di n. ... fogli e n. ... allegati.

Fatto, letto e chiuso in data e luogo come sopra, viene confermato e sottoscritto.

I VERBALIZZANTI

LA PARTE

⁴ Ovviamente, nel caso in cui la rilevazione delle giacenze venga effettuata in più giornate lavorative dovrà darsi atto nel p.v. di verifica quotidiano della consegna alla parte delle schede di rilevazione (fogli, prospetti, ecc.) compilate in ciascun giorno, e che, al termine dell'attività di rilevamento giacenze, confluiranno come allegati al presente atto.

INTESTAZIONE DEL REPARTO

PROCESSO VERBALE DI RILEVAMENTO E IDENTIFICAZIONE DEL PERSONALE

(redatto ai sensi dell'art. 33 del D.P.R. n. 600/73)

Il giorno, in(indicare il luogo in cui viene redatto il processo verbale), viene compilato il presente atto.

VERBALIZZANTI

.....
.....

(Grado, nome e cognome)

PARTE

Sig./Sig.ra, nato/a a, il, residente in, via, n. (indicare gli estremi di un documento di identità) nella sua qualità di

C.F.:

FATTO

Si premette che il reparto in intestazione, in data odierna, ha iniziato una verifica fiscale nei confronti della, codice fiscalee partita IVA

Per quanto sopra, rilevata la presenza del/la sig./ra, sopra meglio generalizzato/a, intento/a a prestare la propria opera presso i locali aziendali, i verbalizzanti, ai sensi dell'art. 33, D.P.R. n. 600/73, hanno richiesto allo/a stesso/a di fornire chiarimenti in merito al rapporto di lavoro in atto con il contribuente sottoposto a verifica, avvertendolo/a delle responsabilità cui si espone nel caso di mendaci o false dichiarazioni:

Aderendo all'invito, la Parte dichiara:

- di aver intrapreso la propria attività lavorativa in data
- di aver svolto un periodo di prova pari a giorni:
- di prestare la propria attività come lavoratore:
 - o dipendente; autonomo; contratto part-time; contratto a tempo determinato;
 - o apprendista; contratto di formazione; collaboratore coordinato e continuativo;
 - o lavoro interinale, specificare la relativa azienda
 - o altro (specificare)
- di svolgere le seguenti mansioni:

- di effettuare il seguente orario di lavoro giornaliero:
- di effettuare prestazioni di lavoro straordinario nella misura di nn. ore giornaliere retribuite a euro/ora
- di non effettuare prestazioni di lavoro straordinario;
- di aver percepito le seguenti retribuzioni:
 euro al mese per il periodo dal al;
 euro al mese per il periodo dal al;
 con pagamento a mezzo: contante; assegno bancario; accredito c/c.
 con periodicità: mensile altro
 in via anticipata in via posticipata
- corrisposte da nella sua qualità di
- di essere stato assunto il
- di non essere stato assunto formalmente, ma di aver iniziato a rendere la mia prestazione lavorativa il
- di ricevere una busta paga che indica un importo erogato
 - coincidente
 - non coincidente con quello effettivamente percepito;
 - di non ricevere alcuna busta paga;
- inoltre che:

Le operazioni come sopra descritte si sono concluse alle ore di oggi stesso.

Il presente atto viene redatto in duplice esemplare di cui uno viene consegnato alla parte.

Fatto, letto e chiuso in data e luogo come sopra, viene confermato e sottoscritto dai verbalizzanti e dalla parte.

I VERBALIZZANTI

LA PARTE

INTESTAZIONE DEL REPARTO

PROCESSO VERBALE DI VERIFICA

Il giornoin(*indicare il luogo in cui viene redatto il processo verbale*), viene compilato il presente atto.

VERBALIZZANTI

.....
.....

(*Grado, nome e cognome*)

PARTE

Società (*o impresa individuale o ente*), con sede¹ in,
via, n., in atti rappresentata da:,
nato a, il e residente in, via, n.
.., (*indicare gli estremi di un documento di identità*) nella sua qualità di
....., C.F.:.....

codice fiscale:

partita I.V.A.:

codice attività:

FATTO

I sottoscritti militari verbalizzanti alle ore di oggi accedevano negli uffici amministrativi della società (*o impresa individuale o ente*) in rubrica specificata (*indicare eventuali altri luoghi presso i quali sia stato effettuato un accesso*) per eseguirvi una verifica ai fini dell'I.V.A., delle imposte sui redditi e degli altri tributi, ai sensi e per gli effetti degli artt. 52 e 63 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 2 del D.Lgs 68/2001, nonché della L. n. 4/1929 (*ovvero precisare le finalità operative diverse della verifica per le quali viene effettuato l'accesso*).

Presentatisi al/alla Sig./Sig.ra (*specificare le generalità complete e la funzione della persona, se diversa da quella indicata in rubrica*) si qualificavano mediante l'esibizione della propria tessera personale di riconoscimento, notificandogli l'ordine di accesso e verifica, mediante consegna di una copia dello stesso (vgs. allegato n....).

La parte, quindi, veniva resa edotta, ai sensi delle disposizioni di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente):

¹ In caso di non coincidenza tra sede legale e sede amministrativa devono essere indicate entrambe. Parimenti, deve essere separatamente indicato il luogo di esercizio dell'attività, qualora diverso dalla sede legale e/o dalla sede amministrativa, ove quest'ultima sia dichiarata.

Segue p.v. di verifica redatto in data	nei confronti di	esercitante la
professione (o l'arte) di	con sede in	- foglio n. 2 -

- dello scopo della visita. In tale contesto veniva espressamente precisato che l'accesso è stato effettuato sulla base di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo, dovendo i militari operanti procedere a ricerche di documentazione sia contabile sia extracontabile di interesse ai fini della verifica fiscale, nonché rilevare ogni utile elemento per... *(indicare una o più delle seguenti esigenze: accertamento della forza lavoro realmente impiegata e la relativa posizione contrattuale, effettuare rilevazioni delle giacenze di magazzino, dei beni strumentali ovvero verificare l'effettiva consistenza di cassa, ovvero altre del genere)*;
- che l'attività ispettiva è avviata d'iniziativa *(ovvero su richiesta di ...)* e deriva da autonoma attività info-investigativa e/o da risultanze agli atti del Reparto e si inquadra nell'ambito delle generali funzioni attribuite alla Guardia di Finanza ai fini della ricerca, prevenzione e repressione e violazioni in materia di entrate dello Stato, delle Regioni, degli Enti locali e dell'Unione Europea, nonché ai fini dell'acquisizione e del reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento delle imposte dovute e per la repressione delle violazioni, dal D.Lgs. n. 68/2001, dalla L. n. 4/29 e dai DD.P.R. nn. 600/73 e 633/72 *(in questo contesto vanno indicate le ulteriori ragioni giustificative dell'intervento nei termini indicati al paragrafo 3.a.(4) del Capitolo 2 della Parte III della circolare)*;
- della facoltà di:
 - . farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa innanzi agli organi di giustizia tributaria;
 - . richiedere che l'esame dei documenti amministrativo-contabili venga effettuato presso gli uffici dei verificatori o presso il professionista che la assiste o la rappresenta;
 - . muovere rilievi e/o formulare osservazioni, dei quali sarà dato atto nell'apposito p.v. di verifica;
 - . rivolgersi al Garante del contribuente che ha sede in, presso l'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale per il/la nei casi in cui ritenga che i verificatori stiano procedendo con modalità non conformi alla legge;
 - . comunicare osservazioni e richieste agli Uffici finanziari competenti, entro sessanta giorni dalla notifica del p.v. di constatazione redatto a conclusione dell'intervento. Al riguardo, si precisa che prima della scadenza di tale termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza, non può essere emanato l'avviso di accertamento;
 - . richiedere, consultare, esaminare, estrarre copia di ogni documento acquisito ai fini della verifica, previa adozione di idonee misure cautelative;
 - . esercitare ogni altro diritto riconosciuto al contribuente dalla normativa vigente, richiedendo all'occorrenza ogni utile informazione al riguardo al capo pattuglia ed al direttore della verifica;
- che la permanenza dei verificatori presso la sede non può superare i 30 giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori 30 giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine e motivati dal Comandante del Reparto. Gli operatori possono ritornare presso la sede del contribuente decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del Comandante del Reparto, per specifiche ragioni;
- che il reparto/articolazione operante presso cui è possibile ottenere informazioni complete in ordine all'attività ispettiva è e che il Direttore della Verifica è

L'attività ispettiva riguarderà l'esecuzione di una verifica fiscale:

- ai fini *(indicare il/i comparto/i impositivo/i oggetto del controllo)*, per il periodo:

Segue p.v. di verifica redatto in data	nei confronti di	esercitante la professione (o l'arte) di	con sede in	- foglio n. 4 -
--	------------------------	--	-------------------	-----------------

tale attestazione, ove esibita, dovrà essere acquisita agli atti ed allegata al presente processo verbale. Si dovrà, inoltre, dare atto delle operazioni compiute ai fini dell'acquisizione della documentazione che il contribuente abbia indicato come detenuta presso terzi. In ogni caso, nell'ipotesi di ritiro della documentazione da studi professionali, associazioni, centri elaborazione dati, ecc., sarà compilato un apposito p.v. di acquisizione di documentazione, nel quale si darà atto dell'esecuzione dell'accesso, si elencherà la documentazione esibita, nonché si indicheranno le cautele adottate, specificando che la documentazione stessa verrà concentrata nei locali in cui ha luogo la verifica. Gli atti all'uopo compilati dovranno essere allegati al presente p.v.].

Sono state, quindi, effettuate ricerche ai sensi dell'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, richiamato anche dall'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 35 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 (indicare i locali aziendali – quali uffici, negozi, stabilimenti, depositi, ecc. – nonché le pertinenze, le autovetture aziendali e ogni altro luogo nel quale siano state effettuate le ricerche. Qualora nel corso dell'intervento la parte rifiuti di aprire plichi, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, saranno fatte constare le cautele adottate e la circostanza che i militari operanti rimangono in attesa dell'eventuale autorizzazione del Procuratore della Repubblica o della più vicina Autorità giudiziaria per procedervi coattivamente. In ogni caso, ove vengano effettuate anche ricerche coattive su persone o su oggetti o spazi soggetti a forme di cautela – quali, ad esempio, pieghi sigillati, borse, casseforti, autovetture private etc. - occorrerà specificare anche il titolo legittimante l'effettuazione dell'atto, vale a dire l'autorizzazione dell'A.G., nonché le modalità seguite per l'esecuzione dell'attività, allegando al presente atto l'apposito p.v. all'uopo compilato).

AVVERTENZA. Si darà atto dell'eventuale esecuzione di una o più delle seguenti ulteriori attività, con richiamo ad altri processi verbali eventualmente compilati per documentare nel dettaglio le attività svolte, specificando se le stesse sono state effettuate in maniera generalizzata ovvero a campione: identificazione del personale impiegato in attività lavorativa, rilevamento della giacenze di cassa, delle giacenze di magazzino, dei beni strumentali; backup dei dati informatici.

Con riferimento a tale ultimo adempimento, è necessario evidenziare nel dettaglio le seguenti modalità e cautele da adottare:

“Nel corso delle operazioni odierne, l'addetto ai sistemi informativi, Sig. - nato a il e residente in, via n., identificato a mezzo, n. - con l'assistenza del (militare preposto all'acquisizione dei dati informatici), ha provveduto ad estrarre i files di posta elettronica (o files “.doc”, “.xls”, ecc.) ed i files presenti sul PC in uso al Sig., (indicare la funzione o la carica ricoperta nella società, ente, ecc.).

Con le medesime modalità sono stati estratti, dal server presente in azienda, i files contenuti nelle seguenti cartelle:

I dati estratti sono stati copiati su n. ... supporti informatici (ad esempio: DVD, CD, pen drive, Hard-Disk, ecc.). Di tali supporti sono state effettuate n. 2 copie; dei tre esemplari complessivi, uno sarà consegnato alla parte, uno – costituente la “copia lavoro” – sarà trattenuto dalla pattuglia operante, mentre il restante, appositamente cautelato all'interno di un plico (dare atto dei sistemi usati nell'adozione delle misure cautelative), sarà custodito agli atti del reparto in intestazione, a disposizione del contribuente in caso di contestazioni.

AVVERTENZA: Dovrà, inoltre, essere fatta risultare ogni altra particolare circostanza di rilievo, ai fini di una completa documentazione delle attività svolte, quali, ad esempio, l'inizio contemporaneo di verifica presso magazzini, depositi, filiali ecc., l'intervento di consulenti, le dichiarazioni di parte, la rilevazione di fatti penalmente rilevanti con specifica degli eventuali atti di p.g. compilati, ecc.

Segue p.v. di verifica redatto in data	nei confronti di	esercitante la professione (o l'arte) di	con sede in	- foglio n. 5 -
--	------------------------	--	-------------------	-----------------

La documentazione acquisita alla verifica è stata concentrata in apposito locale messo a disposizione dalle parte per l'ulteriore esame².

Tutta la documentazione esibita e/o reperita è stata sigillata con le seguenti modalità e cautele: *(dare atto dei sistemi usati nell'adozione delle misure cautelative)*.

La documentazione cautelata nei modi in precedenza descritti ed i sigilli apposti vengono lasciati in custodia alla parte, la quale è stata avvertita degli obblighi inerenti la custodia e delle responsabilità, qualora venisse procurata manomissione, rimozione, effrazione dei suggelli o, comunque, asportazione di documenti (artt. 349, 350 e 351 c.p.).

A conclusione dell'atto, il Sig. ha dichiarato quanto segue:

“ ”

Le operazioni di verifica, come sopra descritte, sono terminate alle ore di oggi stesso.

Il presente atto, che si compone di n. fogli e n. ...allegati, viene redatto in tre esemplari, uno dei quali è consegnato alla parte.

Fatto, letto e chiuso in data e luogo come sopra, viene confermato e sottoscritto³.

I VERBALIZZANTI

LA PARTE

² Per le verifiche da proseguire presso i locali del Reparto, specificare i motivi che hanno determinato tale decisione, nonché le cautele adottate per la custodia ed il trasporto della documentazione.

³ La parte ha comunque diritto a ricevere copia dell'atto anche qualora rifiuti di sottoscriverlo. Peraltro, tale circostanza dovrà essere espressamente menzionata, precisando altresì le eventuali ragioni del rifiuto addotte dal contribuente e se, lo stesso, abbia o meno accettato la copia a sua disposizione.

INTESTAZIONE DEL REPARTO

PROCESSO VERBALE DI VERIFICA

Il giorno, in(indicare il luogo in cui viene redatto il processo verbale), viene compilato il presente atto.

VERBALIZZANTI

.....
.....

(Grado, nome e cognome)

PARTE

Sig./ra, nato/a a, il e residente in, via, n. nella sua qualità di, con studio in, via, n. (indicare gli estremi di un documento di identità).

Codice Fiscale:

Partita I.V.A.:

Codice Attività:

FATTO

I sottoscritti militari verbalizzanti alle ore di oggi accedevano presso lo studio del professionista (o artista) in rubrica specificato (indicare eventuali altri luoghi presso i quali siano stati effettuati interventi) per eseguirvi una verifica ai fini dell'I.V.A., delle imposte sui redditi e degli altri tributi ai sensi e per gli effetti degli artt. 52 e 63 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 2 del D.Lgs 68/2001, nonché della L. n. 4/1929 (ovvero precisare le finalità operative diverse della verifica per le quali viene effettuato l'intervento).

Ottenuta la presenza del professionista¹ (specificare eventualmente le generalità complete e la funzione della persona che ha accolto i militari, se diversa da quella indicata in rubrica, dando anche atto delle cautele eventualmente adottate nelle more dell'intervento del verificato) si qualificavano mediante l'esibizione della propria tessera personale di riconoscimento, notificandogli l'ordine di accesso e verifica, mediante consegna di una copia dello stesso (vgs. allegato n....).

La parte, quindi, veniva resa edotta, ai sensi delle disposizioni di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente):

¹ L'accesso può essere eseguito solo in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.

Segue p.v. di verifica redatto in data	nei confronti di	esercitante la
professione (o l'arte) di	con sede in	- foglio n. 2 -

- dello scopo della visita. In tale contesto veniva espressamente precisato che l'accesso è stato effettuato sulla base di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo dovendo i militari operanti procedere a ricerche di documentazione sia contabile sia extracontabile di interesse ai fini della verifica fiscale, nonché rilevare ogni utile elemento per... *(indicare una o più delle seguenti esigenze: accertamento della forza lavoro realmente impiegata e la relativa posizione contrattuale, effettuare rilevazioni dei beni strumentali ovvero verificare l'effettiva consistenza di cassa ovvero altre del genere)*;
- che l'attività ispettiva è avviata d'iniziativa *(ovvero su richiesta di ...)* e deriva da autonoma attività info-investigativa e/o da risultanze agli atti del Reparto e si inquadra nell'ambito delle generali funzioni attribuite alla Guardia di Finanza ai fini della ricerca, prevenzione e repressione e violazioni in materia di entrate dello Stato, delle Regioni, degli Enti locali e dell'Unione Europea, nonché ai fini dell'acquisizione e del reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento delle imposte dovute e per la repressione delle violazioni, dal D.Lgs. n. 68/2001, dalla L. n. 4/29 e dai DD.P.R. nn. 600/73 e 633/72 *(in questo contesto vanno indicate le ulteriori ragioni giustificative dell'intervento nei termini indicati al paragrafo 3.a.(4) del Capitolo 2 della Parte III della circolare)*;
- della facoltà di:
 - . farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa innanzi agli organi di giustizia tributaria;
 - . richiedere che l'esame dei documenti amministrativo-contabili venga effettuato presso gli uffici dei verificatori o presso il professionista che la assiste o la rappresenta;
 - . muovere rilievi e/o formulare osservazioni, dei quali sarà dato atto nell'apposito p.v. di verifica;
 - . rivolgersi al Garante del contribuente che ha sede in, presso l'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale per il/la, nei casi in cui ritenga che i verificatori stiano procedendo con modalità non conformi alla legge;
 - . comunicare osservazioni e richieste agli Uffici finanziari competenti, entro sessanta giorni dalla notifica del p.v. di constatazione redatto a conclusione dell'intervento. Al riguardo, si precisa che prima della scadenza di tale termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza, non può essere emanato l'avviso di accertamento;
 - . richiedere, consultare, esaminare, estrarre copia di ogni documento acquisito ai fini della verifica, previa adozione di idonee misure cautelative (specificazione nel processo verbale dei documenti richiesti e dati in visione alla parte e delle misure cautelative adottate);
 - . esercitare ogni altro diritto riconosciuto al contribuente dalla normativa vigente, richiedendo all'occorrenza ogni utile informazione al riguardo al capo pattuglia ed al direttore della verifica;
- che la permanenza dei verificatori presso la sede non può superare i 30 giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori 30 giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine e motivati dal Comandante del Reparto. Gli operatori possono ritornare presso la sede del contribuente decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del Comandante del Reparto, per specifiche ragioni;
- che il reparto/articolazione operante presso cui è possibile ottenere informazioni complete in ordine all'attività ispettiva è e che il Direttore della Verifica è

L'attività ispettiva riguarderà l'esecuzione di una verifica fiscale:

Segue p.v. di verifica redatto in data	nei confronti di	esercitante la
professione (o l'arte) di	con sede in	- foglio n. 3 -

- ai fini (indicare il/i comparto/i impositivo/i oggetto del controllo), per il periodo:

-
-

Gli operanti, inoltre, hanno reso edotta la parte che ha facoltà di:

- assistere ovvero farsi rappresentare anche nelle successive fasi dell'attività ispettiva; a tal proposito, alle ore circa, è intervenuto alle operazioni ispettive il sig.
....., (identificare l'intervenuto e la sua funzione, nonché acquisire agli atti l'eventuale delega a rappresentare il contribuente nelle operazioni di verifica).
- richiedere, al termine delle operazioni ispettive, al competente Ufficio finanziario, ai sensi dell'art. 6, 1° comma, del D.Lgs. n. 218/97, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento, ai fini dell'eventuale definizione (c.d. "accertamento con adesione");
- ai sensi dell'art. 5-bis del D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, comunicare al reparto operante ed al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, entro i 30 giorni successivi alla consegna del processo verbale di constatazione, di chiusura delle operazioni ispettive, la volontà di prestare adesione al contenuto integrale del processo verbale stesso, beneficiando in tal caso, tra l'altro, della riduzione ad un ottavo del minimo delle sanzioni previste per le violazioni eventualmente constatate.

I militari anzidetti hanno fatto rilevare che:

- a. secondo quanto disposto dall'art. 52 - quinto comma - del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, i libri, i registri, le scritture ed i documenti di cui venga rifiutata l'esibizione non potranno essere presi in considerazione, a favore della parte, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa; per rifiuto di esibizione si intendono anche le dichiarazioni di non possedere libri, registri, documenti e scritture e/o la sottrazione di essi al controllo;
- b. rifiutare l'esibizione o comunque impedire l'ispezione delle scritture contabili e dei documenti la cui tenuta e conservazione sono obbligatorie per legge o dei quali risulta l'esistenza determina l'applicabilità delle sanzioni previste dai commi 2, 3 e 4 dell'art. 9 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471;
- c. ai sensi dell'art. 39 - secondo comma, lettera c) e terzo comma - del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 55 - secondo comma - del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, se l'artista o il professionista non ha tenuto, ha rifiutato di esibire o comunque ha sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili indicate nell'art. 19 del D.P.R. n. 600/73 e nell'art. 55 del D.P.R. n. 633/72, ovvero le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore, l'Amministrazione finanziaria può determinare il reddito di lavoro autonomo in via induttiva nei modi e nei termini previsti dall'art. 39 del D.P.R. n. 600/73 e può procedere all'accertamento induttivo dell'I.V.A. nei modi e nei termini previsti dallo stesso art. 55 del D.P.R. n. 633/72.

Il Sig. metteva quindi a disposizione dei militari operanti la documentazione analiticamente descritta nel prospetto in allegato ... [qualora il contribuente dichiari che alcuni libri, registri, scritture e documenti sono detenuti presso terzi, occorrerà darne atto precisando, altresì, se sia stata o meno esibita l'attestazione prevista dall'art. 52, comma 10, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Copia di tale attestazione, ove esibita, dovrà essere acquisita agli atti ed allegata al presente processo verbale. Si dovrà, inoltre, dare atto delle operazioni compiute ai fini dell'acquisizione della documentazione che il contribuente abbia indicato come detenuta presso terzi. In ogni caso, nell'ipotesi di ritiro della documentazione da studi professionali, associazioni, centri elaborazione dati, ecc., sarà compilato un apposito p.v. di acquisizione di documentazione, nel quale si darà atto dell'esecuzione dell'accesso e si elencherà la documentazione esibita, facendo menzione delle cautele adottate e specificando che la stessa verrà concentrata nei locali

Segue p.v. di verifica redatto in data nei confronti di, esercente la professione (o l'arte) di con sede in - foglio n. 4 -

in cui saranno eseguite le operazioni di verifica. Gli atti all'uopo compilati dovranno essere allegati al presente p.v.].

Con la continua assistenza della parte (ovvero del suo delegato), sono state quindi effettuate ricerche nell'ambito dei locali adibiti a studio ai sensi dell'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, richiamato anche dall'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (indicare i locali e le relative pertinenze, le autovetture del professionista e ogni altro luogo nel quale siano state effettuate le ricerche. Qualora, nel corso dell'intervento, la parte rifiuti di aprire plichi, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili² saranno fatte constare le cautele adottate e la circostanza che i militari operanti rimangono in attesa dell'eventuale autorizzazione del Procuratore della Repubblica o della più vicina Autorità giudiziaria per procedervi coattivamente. In ogni caso, ove vengano effettuate anche ricerche coattive su persone o su oggetti o spazi soggetti a forme di cautela – quali, ad esempio, pieghi sigillati, borse, casseforti, autovetture private, etc. - occorrerà specificare anche il titolo legittimante l'effettuazione dell'atto, vale a dire l'autorizzazione dell'A.G., nonché le modalità seguite per l'esecuzione dell'attività, allegando al presente atto l'apposito p.v. all'uopo compilato).

AVVERTENZA. Nel caso in cui venga eccepito il segreto professionale si darà atto che:

Alle ore, circa, veniva eccepito, dal professionista - dott..... - il segreto professionale con riguardo a

Le attività di ricerca venivano temporaneamente sospese provvedendo, altresì, ad inoltrare formale richiesta di autorizzazione alla Procura della Repubblica presso il Tribunale Ordinario di, nella persona del sostituto procuratore di turno - dott. -, il quale con la nota n., del, rilasciava apposita autorizzazione per l'esame di documentazione in deroga al segreto professionale, che si allega al presente atto.

Le attività di ricerca sono, quindi, riprese alle ore circa.

Le operazioni di ricerca, eseguite nel pieno rispetto dei limiti imposti dall'art. 103 del c.p.p., hanno avuto il seguente esito:.....³

AVVERTENZA. Si darà atto dell'eventuale esecuzione di una o più delle seguenti ulteriori attività, con richiamo ad altri processi verbali eventualmente compilati per documentare nel dettaglio le attività svolte, specificando se le stesse sono state effettuate in maniera generalizzata ovvero a campione: identificazione del personale impiegato in attività lavorativa; rilevamento della giacenze di cassa; rilevamento delle giacenze di magazzino mediante; backup dei dati informatici.

Con riferimento a tale ultimo adempimento, è necessario evidenziare nel dettaglio modalità e cautele adottate secondo le seguenti indicazioni:

Nel corso delle operazioni odierne, l'addetto ai sistemi informativi, sig. - nato a, il e residente in, via n., identificato a mezzo, n. - con l'assistenza del (militare preposto all'acquisizione dei dati informatici), ha provveduto ad estrarre i files di posta elettronica (o files ".doc", ".xls", ecc.) ed i files presenti sul PC in uso al sig., (indicare la funzione o la carica ricoperta nella società, ente, ecc.).

² E' anche necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, o dell'A.G. più vicina, per l'esame di documenti e la richiesta di notizie per i quali sia eccepito il segreto professionale. Anche in tal caso, bisognerà dare atto delle cautele adottate in attesa dell'eventuale autorizzazione. Rimane in ogni caso ferma la norma di cui all'art. 103 c.p.p..

³ Naturalmente, nel caso in cui non sia possibile ottenere nell'immediatezza la prescritta autorizzazione dell'AG, si provvederà a cautelare adeguatamente la documentazione sulla quale è stato eccepito il segreto professionale, dando atto a verbale delle relative modalità.

Segue p.v. di verifica redatto in data	nei confronti di	esercitante la professione (o l'arte) di	con sede in	- foglio n. 5 -
--	------------------------	--	-------------------	-----------------

Con le medesime modalità sono stati estratti, dal server presente in azienda, i files contenuti nelle seguenti cartelle:

I dati estratti sono stati copiati su n. ... (DVD o CD non riscrivibili a sessione chiusa o Hard-Disk) sui quali è stata riportata con pennarello indelebile la sigla di un verbalizzante e del (indicare le generalità e la funzione svolta di colui che ha apposto le sigle).

Copia dei predetti supporti digitali, consegnata alla parte, viene riposta all'interno di un plico e (dare atto dei sistemi usati nell'adozione delle misure cautelative).

AVVERTENZA: Dovrà, inoltre, essere fatta risultare ogni altra particolare circostanza di rilievo, ai fini di una completa documentazione delle attività svolte, quali, ad esempio, l'inizio contemporaneo di verifica presso magazzini, depositi, filiali ecc., l'intervento di consulenti, le dichiarazioni di parte, la rilevazione di fatti penalmente rilevanti con specifica degli eventuali atti di p.g. compilati, ecc.

La documentazione acquisita alla verifica è stata concentrata in apposito locale messo a disposizione dalle parte per l'ulteriore esame⁴.

Tutta la documentazione esibita e/o reperita è stata sigillata con le seguenti modalità e cautele: (dare atto dei sistemi usati nell'adozione delle misure cautelative).

La documentazione cautelata nei modi in precedenza descritti ed i sigilli apposti vengono lasciati in custodia alla parte, la quale è stata avvertita degli obblighi inerenti la custodia e delle responsabilità, qualora venisse procurata manomissione, rimozione, effrazione dei suggelli o, comunque, asportazione di documenti (artt. 349, 350 e 351 c.p.).

(Nel caso di accesso presso un professionista/avvocato far rilevare che:

Ad ogni buon conto, i verbalizzanti fanno, altresì, presente che tutte le operazioni svolte in data odierna sono state condotte nel pieno rispetto dei limiti imposti dall'art. 103 c.p.p., poiché, sia le attività di ricerca che il successivo esame documentale hanno interessato – e coinvolgeranno nel prosieguo dell'attività di verifica – solo e soltanto fattispecie estranee a quelle contemplate nella citata norma di legge).

A conclusione dell'atto, il/la Sig./ra..... ha dichiarato quanto segue:

“ ”

Le operazioni di verifica, come sopra descritte, sono terminate alle ore di oggi stesso.

Il presente atto, che si compone di n. ... fogli e n. allegati, viene redatto in tre esemplari, uno dei quali è consegnato alla parte.

Fatto, letto e chiuso in data e luogo come sopra, viene confermato e sottoscritto.

I VERBALIZZANTI

LA PARTE

⁴ Per le verifiche da proseguire presso i locali del reparto, specificare i motivi che hanno determinato tale decisione, nonché le cautele adottate per la custodia ed il trasporto della documentazione.

INTESTAZIONE DEL REPARTO

PROCESSO VERBALE DI VERIFICA

Il giorno, negli uffici del Comando in intestazione, viene compilato il presente atto.

VERBALIZZANTI

.....
.....

(Grado, nome e cognome)

PARTE

Sig./ra, nato/a a, il
e residente in, via, n. (indicare gli estremi di
un documento di identità).

Codice Fiscale:

FATTO

Alle ore di oggi, i sottoscritti militari verbalizzanti, compilano il presente processo verbale per far risultare che, in pari data, vengono avviate, nei confronti del/della Sig./Sig.ra....., in rubrica compitamente generalizzato/a, le operazioni di verifica ai fini delle imposte sui redditi ai sensi e per gli effetti dell'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

A tal fine, onde renderla edotta dell'intervento e consentirle di partecipare alle operazioni, i verbalizzanti hanno inviato alla parte apposito invito a comparire in data odierna presso la sede del Comando in intestazione (vgs. Allegato n. ..).

Ottenuta la presenza del/della Sig./Sig.ra¹ (nel caso sia comparso un rappresentante della parte, specificarne le generalità complete ed allegare al p.v. copia della procura di cui si avvale) si sono qualificati mediante l'esibizione della propria tessera personale di riconoscimento, notificandogli/le l'ordine di verifica, riportato in copia in allegato n. ... al presente atto, mediante consegna di fotocopia dell'ordine medesimo.

La parte, quindi, veniva resa edotta, ai sensi delle disposizioni di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente):

- dello scopo della verifica;
- che l'attività ispettiva è avviata d'iniziativa (ovvero su richiesta di ...) e deriva da autonoma attività info-investigativa e/o da risultanze agli atti del Reparto e si inquadra nell'ambito delle generali funzioni attribuite alla Guardia di Finanza ai fini della ricerca, prevenzione e

¹ La parte può farsi assistere da persona di sua fiducia.

Segue p.v. di verifica redatto in data nei confronti del/la sig./ra, residente in	- foglio n. 2 -
--	-----------------

repressione e violazioni in materia di entrate dello Stato, delle Regioni, degli Enti locali e dell'Unione Europea, nonché ai fini dell'acquisizione e del reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento delle imposte dovute e per la repressione delle violazioni, dal D.Lgs. n. 68/2001, dalla L. n. 4/29 e dai DD.P.R. nn. 600/73 e 633/72 (in questo contesto vanno indicate le ulteriori ragioni giustificative dell'intervento nei termini indicati al paragrafo 3.a.(4) del Capitolo 2 della Parte III della circolare);

- della facoltà di:
 - . farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa innanzi agli organi di giustizia tributaria;
 - . richiedere che l'esame dei documenti amministrativo-contabili venga effettuato presso gli uffici dei verificatori o presso il professionista che la assiste o la rappresenta;
 - . muovere rilievi e/o formulare osservazioni, dei quali sarà dato atto nell'apposito p.v. di verifica;
 - . rivolgersi al Garante del contribuente che ha sede in, presso l'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale per il/la, nei casi in cui ritenga che i verificatori stiano procedendo con modalità non conformi alla legge;
 - . comunicare osservazioni e richieste agli Uffici finanziari competenti, entro sessanta giorni dalla notifica del p.v. di constatazione redatto a conclusione dell'intervento. Al riguardo, si precisa che prima della scadenza di tale termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza, non può essere emanato l'avviso di accertamento;
 - . richiedere, consultare, esaminare, estrarre copia di ogni documento acquisito ai fini della verifica, previa adozione di idonee misure cautelative (specificazione nel processo verbale dei documenti richiesti e dati in visione alla parte e delle misure cautelative adottate);
 - . esercitare ogni altro diritto riconosciuto al contribuente dalla normativa vigente, richiedendo all'occorrenza ogni utile informazione al riguardo al capo pattuglia ed al direttore della verifica;
- che il reparto/articolazione operante presso cui è possibile ottenere informazioni complete in ordine all'attività ispettiva è e che il Direttore della Verifica è

L'attività ispettiva riguarderà l'esecuzione di una verifica fiscale:

- ai fini delle imposte dirette, per il periodo:
 -
 -

Gli operanti, inoltre, hanno reso edotta la parte che ha facoltà di:

- assistere ovvero farsi rappresentare anche nelle successive fasi della verifica;
- richiedere, al termine delle operazioni ispettive, al competente Ufficio finanziario, ai sensi dell'art. 6, 1° comma, del D.Lgs. n. 218/97, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento, ai fini dell'eventuale definizione (c.d. "accertamento con adesione");
- ai sensi dell'art. 5-bis del D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, comunicare al reparto operante ed al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, entro i 30 giorni successivi alla consegna del processo verbale di constatazione, di chiusura delle operazioni ispettive, la volontà di prestare adesione al contenuto integrale del processo verbale stesso, beneficiando in tal caso, tra

Segue p.v. di verifica redatto in data nei confronti del/la sig./ra , residente in	- foglio n. 3 -
---	-----------------

l'altro, della riduzione ad un ottavo del minimo delle sanzioni previste per le violazioni eventualmente constatate.

(Segue la parte in cui i militari verbalizzanti danno contezza degli elementi conoscitivi relativi alla posizione fiscale del soggetto verificato già in possesso del reparto e lo invitano ad esibire, eventualmente in altro giorno, documentazione pertinente all'attività di controllo).

Il/la Sig./Sig.ra ha dichiarato quanto segue:

(dare atto delle dichiarazioni della parte).

Le operazioni di verifica, come sopra descritte, sono terminate alle ore di oggi stesso.

Il presente atto, che si compone di n. fogli e n. allegati, viene redatto in tre esemplari, uno dei quali è consegnato alla parte.

Fatto, letto e chiuso in data e luogo come sopra, viene confermato e sottoscritto.

I VERBALIZZANTI

LA PARTE

INTESTAZIONE DEL REPARTO

Nota n.

(Luogo e data)

OGGETTO: Invito a presentarsi. Avvio di una verifica fiscale ai fini delle imposte sui redditi.

Al (alla) Sig. (Sig.ra)

C.F.:

Ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 2) e 3) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ed al fine di consentire a questo Comando di eseguire una verifica della Sua posizione fiscale, si invita la S.V. a comparire di persona - o a mezzo rappresentante assistito da procura speciale - alle ore del giorno, presso la sede del Comando in intestazione *(il termine fissato per l'adempimento da parte del contribuente non può essere inferiore a 15 giorni dalla notifica dell'invito)*.

La S.V., ovvero il rappresentante come sopra individuato, dovrà recare al seguito la seguente documentazione: *(indicare dettagliatamente tutta la documentazione necessaria in relazione all'attività ispettiva da intraprendere, specificando i periodi d'imposta interessati)*

.....,
.....

Nell'ipotesi in cui non fosse possibile ottemperare al presente invito nei modi e nei tempi sopra indicati, la S.V. è pregata di prendere sollecitamente contatti con il *(indicare grado, nome e cognome del militare designato quale capo pattuglia)* al seguente numero telefonico

.....

IL COMANDANTE DEL REPARTO

INTESTAZIONE DEL REPARTO

Nota n.

(Luogo e data)

OGGETTO: Invito a presentarsi. Avvio di una verifica fiscale ai fini delle imposte sui redditi e/o dell'I.V.A. e/o degli altri tributi nei confronti di:

(elementi identificativi completi della ditta individuale, società o lavoratore autonomo)

.....;

C.F.:

P. I.V.A.:

AL

*(titolare dell'impresa o lavoratore autonomo
ovvero rappresentante legale della società)*

Al fine di consentire a questo Comando di intraprendere una verifica ai fini delle imposte sui redditi e/o dell'I.V.A. e/o degli altri tributi ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 2) e 3) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e/o dell'art. 51, comma 2, n. 2) e 3), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e/o dell'art. 2 del D.Lgs 68/2001, nei confronti del contribuente in oggetto specificato, si invita la S.V. a comparire di persona - o a mezzo rappresentante assistito da procura speciale - alle ore ... del giorno, presso la sede del Comando in intestazione *(il termine fissato per l'adempimento da parte del contribuente non può essere inferiore a 15 giorni dalla notifica dell'invito)*.

La S.V., ovvero il rappresentante come sopra individuato, dovrà recare al seguito la seguente documentazione: *(indicare dettagliatamente tutta la documentazione necessaria in relazione all'attività ispettiva da intraprendere, specificando i periodi d'imposta interessati)*

.....,

.....

Nell'ipotesi in cui non fosse possibile ottemperare al presente invito nei modi e nei tempi sopra indicati, la S.V. è pregata di prendere sollecitamente contatti con il *(indicare grado, nome e cognome del militare designato quale capo pattuglia)* al seguente numero telefonico

.....

IL COMANDANTE DEL REPARTO

Segue p.v. di verifica redatto in data, nei confronti di, con sede in	- foglio n. 1
---	---------------

Il giorno, in (specificare il luogo di riapertura della verifica), viene riaperto il processo verbale relativo alle operazioni di verifica intraprese, in data, nei confronti della società (o impresa individuale o ente o esercente l'attività professionale o artistica di), per far constare che alle ore odierne, i sottoscritti militari verbalizzanti:

-
-

dopo aver constatato l'identità e l'integrità dei suggelli nn. apposti in precedenza alla porta d'ingresso del locale verifica (oppure con altre modalità da descrivere: ad es., a cavallo dell'anta di chiusura dell'armadio posto nel locale verifica ecc.), nonché dei suggelli nn...apposti su ...(specificare i suggelli apposti altrove, ad es., su eventuali armadi per la conservazione della documentazione) hanno rimosso gli stessi per riprendere le operazioni di verifica in ciò assistiti dal/dalla Sig./Sig.ra, nella sua qualità di (specificare posizione che riveste all'interno del soggetto economico sottoposto a verifica oppure se delegato ad assistere alle operazioni di verifica)¹.

OPERAZIONI DI CONTROLLO ESEGUITE NEL GIORNO

A. CONTROLLO CONTABILE

A1. Controlli sulla regolare istituzione

Militari operanti: -

E' stato eseguito il controllo della regolare istituzione dei seguenti libri e registri (o altre scritture a seconda del regime contabile):

.....

Il controllo ha dato il seguente esito:

.....

Osservazioni della parte:

.....

A2. Controlli sulla regolare conservazione

Militari operanti: -

E' stato eseguito il controllo della regolare conservazione dei seguenti registri (o libri o altre scritture):

.....

Il controllo ha dato il seguente esito:

.....

Osservazioni della parte:

.....

¹ Per le operazioni di verifica svolte o proseguite presso gli uffici del reparto si darà atto che le stesse sono riprese in assenza della parte, previa acquisizione di specifica autorizzazione rilasciata dalla stessa.

A3. Controlli sull'adempimento degli altri obblighi contabili.

Militari operanti: -

E' stato eseguito il controllo(specificare gli adempimenti oggetto del controllo, quali, ad es., corretta tenuta di determinati registri, libri o altre scritture, ovvero corretta formazione di certi documenti contabili, oppure della fatturazione e conservazione della documentazione in via elettronica, ecc.)

.....

Il controllo ha dato il seguente esito:

.....

Osservazioni della parte:

.....

B. CONTROLLO SOSTANZIALE

B1. RISCONTRO MATERIALE

(In questa Sezione sarà dato dei riscontri eseguiti che hanno avuto ad oggetto aspetti materiali, fattuali o fenomenici dell'attività economica svolta dal soggetto ispezionato, quali, ad es. rilevamento delle giacenze di magazzino, del personale presente all'atto dell'accesso, della consistenza di cassa, individuazione di beni strumentali, ecc.. Per i dettagli, si rinvia al contenuto del paragrafo 3b del Capitolo 4 della PARTE III della circolare).

B2. RISCONTRO DI COERENZA

(1) Riscontri di coerenza interna

Riconciliazione delle fatture attive con le registrazioni.

Militari operanti: -

E' stata eseguita la riconciliazione delle fatture attive dalla n., emessa in data, alla n., emessa in data, con le relative registrazioni, dalla n. del alla n. del

Il controllo ha dato il seguente esito:

.....

Osservazioni della parte:

.....

Riconciliazione delle fatture passive con le registrazioni.

Militari operanti: -

E' stata eseguita la riconciliazione delle fatture passive dalla n., emessa dalla società (o impresa individuale o ente o esercente arti o professioni) in data alla n., emessa dalla società (o impresa individuale o ente o esercente arti o professioni) in data, con le relative registrazioni, dalla n. del alla n. del

Il controllo ha dato il seguente esito:

.....

Osservazioni della parte:

.....

.....

Riconciliazione delle registrazioni con le liquidazioni.

Militari operanti: -

E' stata eseguita la riconciliazione delle registrazioni relative al mese (ovvero trimestre) dalla n. del alla n..... del, con le relative liquidazioni.

Il controllo ha dato il seguente esito:

.....

Osservazioni della parte:

.....

Riconciliazione delle voci di bilancio con i dati esposti in dichiarazione

Militari operanti: -

E' stata eseguita la riconciliazione delle voci di bilancio con i dati esposti in dichiarazione, con particolare riferimento.....(specificare le voci interessate dalla riconciliazione).

Il controllo ha dato il seguente esito:

.....

Osservazioni della parte:

.....

Riconciliazione delle liquidazioni periodiche con i dati esposti nella dichiarazione I.V.A.

Militari operanti: -

E' stata eseguita la riconciliazione delle liquidazioni relative ai periodi con i dati esposti nella dichiarazione I.V.A.

Il controllo ha dato il seguente esito:

.....

.....

Osservazioni della parte:

.....

.....

(2) Ricontri di coerenza esterna

(In questa Sezione sarà dato atto dei riscontri eseguiti relativamente al confronto fra le risultanze contabili del soggetto ispezionato – così come, eventualmente, correttamente inquadrato a seguito del riscontro materiale e dei riscontri di coerenza interna – con ogni genere di risultanza, materiale o documentale/contabile, acquisita all'ispezione esternamente all'attività economica oggetto di questa, ad esempio attraverso controlli incrociati. Per i dettagli, si rinvia al contenuto del paragrafo 3b (2) del Capitolo 4 della PARTE III della circolare).

Militari operanti: -

.....
 Il controllo ha dato il seguente esito:

.....
 Osservazioni della parte:

B3. RISCONTRO INDIRETTO – PRESUNTIVO

(In questa Sezione sarà dato atto dell'esito della ricostruzione della base imponibile, allorquando, in presenza dei presupposti di legge, si proceda sulla base della metodologia di controllo di tipo, appunto, indiretto-presuntivo secondo le indicazioni contenute nei Capitoli 1 e 2 della Parte IV della circolare).

B4. RISCONTRO ANALITICO – NORMATIVO

(In questa Sezione sarà dato atto dell'esito del controllo sull'esatta interpretazione ed applicazione della normativa tributaria in relazione a singole componenti reddituali o determinate operazioni, secondo le indicazioni contenute nei Capitoli 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10 e 11 della Parte IV della circolare).

B5. RISCONTRO RELATIVO AGLI OBBLIGHI DI EFFETTUAZIONE E VERSAMENTO DI RITENUTE

Controllo sulla regolare effettuazione e sul regolare versamento delle ritenute a titolo d'acconto

Militari operanti: -

Il controllo ha dato il seguente esito:

.....
 Osservazioni della parte:

.....

Controllo sulla regolare effettuazione e sul regolare versamento delle ritenute a titolo d'imposta

Militari operanti: -

Il controllo ha dato il seguente esito:

.....

Osservazioni della parte:

.....

Controllo sulla regolare presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta - Mod. 770

Militari operanti: -

Il controllo ha dato il seguente esito:

Segue p.v. di verifica redatto in data, nei confronti di, con sede in	- foglio n. 5
--	---------------

.....
.....

Osservazioni della parte:

.....
.....

B6. RISCANTRO RELATIVO AGLI OBBLIGHI DI LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO DELLE IMPOSTE

Controllo sulla regolare effettuazione delle liquidazioni periodiche delle imposte e dei relativi versamenti unificati – MOD. F24

Militari operanti: -

Il controllo ha dato il seguente esito:

.....

Osservazioni della parte:

.....
.....

C. DICHIARAZIONI DELLA PARTE (eventuale, allorquando la parte o chi la assiste rilasci dichiarazioni riferite ad aspetti generali dell'attività ispettiva, non riconducibili alle singole tipologie di riscontro dianzi esposte).

In merito alle operazioni di verifica eseguite, come in precedenza descritte, il/la Sig./Sig.ra....., nella sua qualità diha inteso dichiarare quanto segue:

.....
.....

La documentazione esaminata viene lasciata in custodia alla parte, la quale è stata avvertita dell'obbligo di custodirla inalterata.

Onde prevenire possibili alterazioni o dispersioni, anche accidentali, la documentazione stessa è stata nuovamente cautelata alla presenza della parte, nei modi di seguito indicati:

(dare contezza del/i locale/i e/o del/i mobile/i in cui viene rinchiuso il materiale documentale e delle misure cautelative adottate onde evitarne l'apertura nel periodo di assenza dei militari operanti).

La parte è stata avvertita delle responsabilità, qualora venisse procurata manomissione, rimozione, effrazione dei suggelli o, comunque, asportazione di documenti (articoli 349, 350 e 351 del C.P.).

Le operazioni di verifica, come sopra descritte sono terminate alle oredi oggi stesso.

Il presente atto viene redatto in tre esemplari, uno dei quali è consegnato alla parte.

Fatto, letto e chiuso in data e luogo come sopra, viene confermato e sottoscritto dai verbalizzanti presenti e dalla parte.

I VERBALIZZANTI

LA PARTE

DELEGA

Il/la sottoscritto/a, nato/a a, il e residente in, via/piazza, n., nella sua qualità di (indicare l'incarico del soggetto nell'ambito dell'attività economica ispezionata, ovvero se trattasi di esercente arte o professione, l'attività esercitata),

DELEGA

il Sig./la Sig.ra, nato/a a, il e residente in, via/piazza, n., a rappresentarlo/a nelle operazioni di verifica intraprese dalla Guardia di finanza il giorno

- nei confronti della società (o impresa individuale o ente,) innanzi indicata;
(ovvero)
- nei suoi confronti (se trattasi di esercente arte o professione o persona fisica).

Il sottoscritto, inoltre, prende atto che le operazioni di verifica proseguiranno regolarmente anche in assenza del delegato.

Nel contempo, si riserva la facoltà di richiedere in qualsiasi momento notizie e chiarimenti in ordine alla prosecuzione delle attività ispettive, di prendere compiuta visione delle relative verbalizzazioni, di produrre documentazione che verrà unita agli atti della verifica e di rilasciare dichiarazioni di cui sarà data fedele trascrizione nel p.v. di verifica.

(Luogo e data)

(firma)

Visto per l'autentica della firma
.....
.....

INTESTAZIONE DEL REPARTO

OGGETTO: Proroga dei termini di permanenza presso la sede del contribuente, ai sensi dell'articolo 12, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Verifica fiscale nei confronti della....., con sede in(.....),Via....., Codice Fiscale, P.IVA....., esercente l'attività di

AL COMANDANTE DEL (*Comandante del reparto*)¹

In data....., questo reparto ha intrapreso una verifica fiscale nei confronti della società (*impresa o attività di lavoro autonomo*) in oggetto specificata, rientrante tra i soggetti cc.dd. di² dimensioni.

In relazione a quanto sopra:

1. evidenziato che a tutt'oggi la permanenza presso la sede del soggetto economico in questione ammonta complessivamente a.....giorni;
2. considerato³ (*esporre dettagliatamente le motivazioni che giustificano la proroga, riferibili alla particolare complessità dell'indagine*);
3. considerata, pertanto, l'impossibilità del reparto operante a concludere la verifica fiscale entro il trentesimo giorno lavorativo di permanenza presso la sede del soggetto economico sottoposto ad ispezione fiscale;
4. avuto riguardo alle disposizioni della Legge 27 luglio 2000, n. 212, con la quale è stato approvato lo "Statuto dei diritti del contribuente" ed, in particolare, all'art. 12, comma 5,

si rimette alla S.V. la valutazione in merito alla proroga dei termini della verifica fiscale nei confronti del contribuente di cui all'oggetto di ulteriori 30 giorni.

IL CAPO PATTUGLIA

IL DIRETTORE DELLA VERIFICA

¹ La proroga dovrà essere disposta ordinariamente dal Comandante del reparto; nel caso in cui quest'ultimo abbia assunto il ruolo di Direttore della Verifica, la proposta di proroga sarà formulata dal capo pattuglia. Nei Nuclei pt strutturati su Gruppi di Sezione, il Comandante del reparto potrà delegare, con formale provvedimento, i Comandanti dei Gruppi di Sezione deputati all'attività di verifica.

² Minori, medie o rilevanti.

³ A titolo esemplificativo, si cita la molteplicità degli atti economici posti in essere per la gestione dell'attività lavorativa e la conseguente complessità della disamina dei medesimi, in relazione sia ai periodi di imposta sottoposti a verifica che al settore economico all'interno del quale il soggetto economico opera.

INTESTAZIONE DEL REPARTO

Nota n.

(Luogo e data)

DETERMINAZIONE DEL COMANDANTE (reparto).....

1. Premesso che, in data, il (*specificare il reparto*) della Guardia di Finanza diha intrapreso una verifica fiscale nei confronti della.....;
2. visto il documento allegato alla presente, assunto in carico al n. /sched. di prot. in data....., con il quale il Direttore della Verifica ed il Capo Pattuglia della verifica hanno - sulla base delle motivazioni ivi dettagliatamente esposte - rappresentato la necessità di prorogare la permanenza della pattuglia operante presso la sede del contribuente di ulteriori 30 giorni lavorativi;
3. ritenuto che le circostanze e le motivazioni esposte conferiscono, oggettivamente, carattere di particolare complessità alla verifica fiscale in corso di svolgimento;
4. considerata l'impossibilità del reparto operante a concludere la verifica fiscale entro il trentesimo giorno lavorativo di permanenza presso la sede del soggetto economico sottoposto ad ispezione fiscale;
5. avuto riguardo alle disposizioni contenute nello "Statuto dei diritti del contribuente" approvato con la Legge 27 luglio 2000, n. 212 ed, in particolare, all'art. 12, comma 5, disciplinante la permanenza degli operatori civili e militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente sottoposto a verifica;
6. letta la circolare n. 250400 datata 17/08/2000 del Comando Generale della Guardia di Finanza, concernente "*Disposizioni in materia di Statuto dei Diritti del Contribuente*" e ravvisata la sussistenza, nel caso di specie, del presupposto della particolare complessità delle indagini, previsto dall'art. 12 comma 5, Legge 27 luglio 2000, n. 212,

AUTORIZZA

la proroga di ulteriori 30 (trenta) giorni del termine di permanenza presso la sede della....., ai sensi del menzionato art. 12, comma 5, Legge 27 luglio 2000, n. 212.

La presente determinazione, corredata del documento richiamato, allegata al foglio di servizio redatto per il trentunesimo giorno lavorativo di permanenza presso la sede del contribuente, sarà notificata al medesimo contribuente, dandone atto nel relativo verbale di verifica.

GRUPPO FIRMA

INTESTAZIONE DEL REPARTO

PROCESSO VERBALE DI CONSTATAZIONE

Il giorno, in, via, n., presso, i sottoscritti verbalizzanti compilano il presente atto:

VERBALIZZANTI

.....
.....
.....

(Grado, nome e cognome)

PARTE

Società/Ditta¹, con sede² in, via, n., in atti rappresentata - nella sua qualità di - da:

Sig/Sig. ra nato/a a, il e residente in, via, n.; identificato/a a mezzo³

Codice fiscale:

codice fiscale

partita I.V.A.,

codice fiscale del rappresentante/titolare.....

codice attività esercitata:

FATTO

¹ Gli altri dati relativi alla parte si inseriranno in apposito allegato al processo verbale di constatazione, sotto la voce "NOTIZIE GENERALI".

² In caso di non coincidenza tra sede legale e sede amministrativa, devono essere indicate entrambe; parimenti, sarà separatamente indicato il luogo di esercizio dell'attività, qualora diverso dalla sede legale e/o dalla sede amministrativa, ove quest'ultima sia dichiarata.

³ Indicare gli estremi di un documento di riconoscimento.

Segue p.v. di constatazione redatto in data nei confronti della società (o impresa individuale o ente o esercente l'arte o la professione di), con sede in- foglio n. 2 -

Il è stata iniziata una verifica fiscale nei confronti della società (*impresa individuale, ente, esercente arte o professione*) in rubrica indicata, al fine di controllare l'adempimento delle disposizioni contemplate della normativa tributaria (*specificare la finalità dell'intervento*).

AVVERTENZA: nel caso di verifica iniziata in ufficio previo invito al contribuente:

In data, è stata iniziata una verifica fiscale nei confronti della società (*impresa individuale, ente, esercente arte o professione*) in rubrica indicata, previa notifica avvenuta in data di invito al Sig./Sig.ra a presentarsi presso gli uffici del reparto in intestazione, al fine di controllare l'adempimento delle disposizioni contemplate della normativa tributaria (*specificare la finalità dell'intervento*).

I militari verbalizzanti, come dettagliatamente descritto nel p.v. di verifica, un esemplare del quale è stato consegnato alla parte, dopo le presentazioni di rito e l'esibizione dell'ordine di accesso, hanno invitato la parte ad esibire tutti i libri, i registri, le scritture ed i documenti attinenti all'attività dell'impresa (*dell'arte o della professione*).

I militari anzidetti hanno, altresì, fatto rilevare che:

- a. secondo quanto disposto dall'art. 52 - quinto comma - del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, i libri, i registri, le scritture ed i documenti di cui venga rifiutata l'esibizione non potranno essere presi in considerazione, a favore della parte, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa; per rifiuto di esibizione si intendono anche le dichiarazioni di non possedere libri, registri, documenti e scritture e/o la sottrazione di essi al controllo;
- b. rifiutare l'esibizione o comunque impedire l'ispezione delle scritture contabili e dei documenti la cui tenuta e conservazione sono obbligatorie per legge o dei quali risulta l'esistenza determina l'applicabilità delle sanzioni previste dai commi 2, 3 e 4 dell'art. 9 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471;
- c. ai sensi dell'art. 39 - secondo comma, lettera c)⁴ - del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e dell'art. 55 - secondo comma - del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, se la società (*impresa individuale o ente*) non ha tenuto, ha rifiutato di esibire o comunque ha sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili indicate nell'art. 14 del D.P.R. n. 600/73⁵ e nell'art. 55 del D.P.R. n. 633/72, ovvero le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore, l'Amministrazione finanziaria può determinare il reddito d'impresa in via induttiva nei modi e nei termini previsti dall'art. 39 del D.P.R. n. 600/73 e può procedere all'accertamento induttivo dell'I.V.A. nei modi e nei termini previsti dallo stesso art. 55 del D.P.R. n. 633/72.

Inoltre, ai sensi dell'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, richiamato anche dall'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dall'art. 35 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, sono state effettuate ricerche nell'ambito dei locali presso i quali viene esercitata l'attività (*uffici negozi, stabilimenti, depositi, etc.; omettere nel caso in cui non si sia proceduto ad effettuare le ricerche*).

L'accesso nei locali aziendali è stato motivato dall'effettiva esigenza di indagine e controllo presso i luoghi di esercizio dell'attività d'impresa/professionale in ragione della necessità di:

.....

A titolo meramente esemplificativo, saranno indicate le stesse esigenze rappresentate nel processo verbale di verifica redatto in sede di accesso.

⁴ Nel caso di attività nei confronti di esercenti arti e professioni aggiungere il riferimento al comma 3 del medesimo articolo.

⁵ Nel caso di attività nei confronti di esercenti arti e professioni sostituire l'art. 14 con l'art. 19 del medesimo D.P.R.

Segue p.v. di constatazione redatto in data nei confronti della società (o impresa individuale o ente o esercente l'arte o la professione di), con sede in- foglio n. 3 -

Ai sensi dell'art. 12 della Legge 27/7/2000 n. 212, concernente l'approvazione dello "Statuto dei diritti del contribuente", la parte è stata resa edotta, sin dall'inizio della verifica, delle seguenti facoltà:

- farsi assistere durante le operazioni ispettive da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria;
- richiedere che l'esame dei documenti amministrativi e contabili venga effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assista o la rappresenta;
- richiedere, consultare, esaminare, estrarre copia di ogni documento acquisito alla verifica previa adozione di idonee misure cautelative;
- muovere rilievi o formulare osservazioni che devono risultare nel presente p.v.;
- rivolgersi al Garante del Contribuente, qualora ritenga che i verificatori abbiano agito con modalità non conformi alla legge;
- comunicare all'Ufficio impositore entro 60 giorni dalla notifica del p.v. di constatazione redatto a conclusione dell'intervento, osservazioni e richieste;

Parimenti, all'atto dell'avvio della verifica, la parte è stata altresì resa edotta che il reparto/articolazione presso cui è possibile ottenere informazioni complete in ordine all'attività svolta è e che il Direttore della Verifica è

In relazione alle garanzie previste dallo Statuto del Contribuente, la parte ha dichiarato:

“”

 ”””””

I libri, i registri, le scritture e gli altri documenti esibiti (o comunque reperiti in sede di ricerche), relativi al periodo preso in esame, sono analiticamente indicati nell'ambito della sezione "Controllo contabile" del presente p.v..

La disamina, sotto il profilo fiscale, degli atti economici posti in essere dal soggetto verificato è stata condotta con l'assistenza del/della Sig./Sig.ra,⁶ giusta delega conservata agli atti del Reparto.

Le operazioni ispettive hanno preso in esame i seguenti periodi d'imposta:

(indicare, per ciascuno dei tributi esaminati, i periodi d'imposta interessati).

Le procedure seguite nell'esecuzione delle attività di controllo sono analiticamente descritte nel p.v. di verifica quotidianamente redatto.

Il presente atto, nel quale sono raccolti gli esiti delle predette attività di controllo, è articolato nelle seguenti sezioni⁷:

1. Controllo contabile, nel cui ambito vengono sinteticamente esposte le attività poste in essere al fine di riscontrare la regolare istituzione, formazione, tenuta e conservazione delle scritture contabili, dei registri e degli altri documenti obbligatori secondo le leggi d'imposta;

2. Controlli sostanziali, suddivisa a sua volta nelle seguenti sottosezioni:

- riscontri materiali;
- riscontri di coerenza, distinti in riscontri di coerenza interna e di coerenza esterna;

⁶ Nato/a a, il e residente in, via, n., nella sua qualità di, appositamente designato da

⁷ Dovranno essere esposte solo le sezioni e sottosezioni relative alla effettiva attività svolta.

Segue p.v. di constatazione redatto in data nei confronti della società (o impresa individuale o ente o esercente l'arte o la professione di), con sede in- foglio n. 4 -

- riscontri di tipo indiretto-presuntivo;
- riscontri di tipo analitico-normativo;
- riscontri relativi agli obblighi di effettuazione e versamento di ritenute;
- riscontri relativi agli obblighi di liquidazione e versamento delle imposte,

nel cui ambito vengono sinteticamente esposte le attività poste in essere al fine di riscontrare il rispetto delle disposizioni dettate dalle leggi d'imposta, la cui violazione comporta sottrazione di materia imponibile;

3. **Violazioni formali**, suddivisa a sua volta in sottosezioni raggruppate per periodo d'imposta esaminato, ciascuna delle quali concernente i singoli tributi presi in esame, nell'ambito delle quali sono distintamente compendiate le violazioni di carattere meramente formale riscontrate;
4. **Violazioni sostanziali**, suddivisa a sua volta in sottosezioni raggruppate per periodo d'imposta esaminato e per singolo tributo preso in esame, nell'ambito delle quali sono distintamente compendiate le violazioni riscontrate la cui commissione comporta sottrazione di materia imponibile;
5. **Sezione conclusiva**, in cui trovano luogo le annotazioni di chiusura e le dichiarazioni di parte.

1. CONTROLLO CONTABILE

In questa sezione dovranno essere riepilogate le operazioni di riscontro concretamente poste in essere, nel quadro del controllo contabile. La compiuta descrizione delle eventuali violazioni constatate verrà effettuata nella sezione n. 3 "Violazioni formali".

2. CONTROLLI SOSTANZIALI

In questa sezione, dovranno essere riepilogate le attività di controllo espletate al fine di verificare il rispetto delle disposizioni dettate dalle leggi d'imposta, la cui violazione comporta sottrazione di materia imponibile. In questa sezione si avrà cura di esporre in modo esaustivo, completo, logico ed argomentato, i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste a base di ogni rilievo, corredati dei corretti e necessari riferimenti normativi oltre che, quale regola generale, di prassi e giurisprudenza; la formalizzazione delle violazioni constatate verrà effettuata nella sezione n. 4 "Violazioni sostanziali".

3. VIOLAZIONI FORMALI

In questa sezione andranno riepilogate le violazioni di natura formale emerse nel corso della verifica. La sezione verrà articolata in più sottosezioni contraddistinte dalla lettere maiuscole dell'alfabeto. Ogni violazione sarà poi a sua volta contraddistinta da una lettera minuscola dell'alfabeto. Verrà pertanto seguita di massima la seguente struttura:

Segue p.v. di constatazione redatto in data nei confronti della società (o impresa individuale o ente o esercente l'arte o la professione di), con sede in- foglio n. 5 -

PERIODO D'IMPOSTA

A •• Violazioni formali in materia di imposte sui redditi⁸.

	<i>Descrizione della violazione constatata</i>	<i>Fonte normativa della violazione</i>
a.		
b.		
...		

B •• Violazioni formali in materia di I.V.A..

	<i>Descrizione della violazione constatata</i>	<i>Fonte normativa della violazione</i>
a.		
b.		
...		

C •• Violazioni formali comuni in materia di imposte sui redditi ed I.V.A..

	<i>Descrizione della violazione constatata</i>	<i>Fonte normativa della violazione</i>
a.		
b.		
...		

D •• Violazioni formali in materia di normativa I.V.A. complementare (ricevuta, scontrino...).

	<i>Descrizione della violazione constatata</i>	<i>Fonte normativa della violazione</i>
a.		
b.		
...		

⁸ Con riferimento ai periodi d'imposta per i quali non siano ancora decorsi i termini per la presentazione delle dichiarazioni, i fatti di gestione non annotati nei termini previsti dovranno essere formalizzati in tale comparto.

Segue p.v. di constatazione redatto in data nei confronti della società (o impresa individuale o ente o esercente l'arte o la professione di), con sede in- foglio n. 6 -

E •• Violazioni formali in materia di altre imposte e tasse.

	<i>Descrizione della violazione constatata</i>	<i>Fonte normativa della violazione</i>
a.		
b.		
...		

4. VIOLAZIONI SOSTANZIALI.

In questa sezione andranno riepilogate le violazioni di natura sostanziale emerse nel corso della verifica. La sezione verrà articolata in più sottosezioni contraddistinte dalla lettere maiuscole dell'alfabeto. Ogni violazione sarà poi a sua volta contraddistinta da una lettera minuscola dell'alfabeto. Nell'ambito di ciascuna sottosezione e con riferimento a ciascuno dei rilievi formulati, occorrerà dare contezza delle ragioni poste a fondamento della constatazione operata, con rinvio alla sezione 2 "Controlli sostanziali" ed alla relativa sottosezione specifica nella quale è indicato il procedimento logico - argomentativo e/o giuridico seguito per fondare il rilievo, nonché ad eventuali allegati esplicativi o documentali. Verrà pertanto seguita di massima la seguente struttura:

PERIODO D'IMPOSTA

A •• Violazioni sostanziali in materia di imposte sui redditi.

	<i>Descrizione della violazione constatata</i>	<i>Fonte normativa della violazione</i>
a.		
b.		
...		

B •• Violazioni in materia di I.V.A..

	<i>Descrizione della violazione constatata</i>	<i>Fonte normativa della violazione</i>
a.		
b.		
...		

Segue p.v. di constatazione redatto in data nei confronti della società (o impresa individuale o ente o esercente l'arte o la professione di), con sede in- foglio n. 7 -

C •• Violazioni comuni alle imposte sui redditi ed all'I.V.A..

	<i>Descrizione della violazione constatata</i>	<i>Fonte normativa della violazione</i>
a.		
b.		
...		

D •• Violazioni in materia di riscossione.

	<i>Descrizione della violazione constatata</i>	<i>Fonte normativa della violazione</i>
a.		
b.		
...		

E •• Violazioni in materia di altre imposte indirette.

	<i>Descrizione della violazione constatata</i>	<i>Fonte normativa della violazione</i>
a.		
b.		
...		

F •• Violazioni in materia di tributi minori.

	<i>Descrizione della violazione constatata</i>	<i>Fonte normativa della violazione</i>
a.		
b.		
...		

Segue p.v. di constatazione redatto in data nei confronti della società (o impresa individuale o ente o esercente l'arte o la professione di), con sede in- foglio n. 8 -

G •• Violazioni in materia di I.R.A.P..

	Descrizione della violazione constatata	Fonte normativa della violazione
a.		
b.		
...		

L'autore delle violazioni è da individuarsi nel/nella Sig./Sig.ra, nato/a a, il e residente in, via, n., nella sua qualità di, in quanto (*indicare gli elementi probatori acquisiti*).....

5 SEZIONE CONCLUSIVA.

In merito alle operazioni di verifica ed alle sue conclusioni, espresse nel presente atto, la parte, in rubrica compiutamente generalizzata, dichiara quanto segue:

“.....”

La documentazione esaminata (*eventualmente con l'eccezione di quella ritirata, da specificare espressamente*) viene lasciata in custodia alla parte con l'obbligo di conservarla inalterata sino alla definizione del contesto e, comunque, nel rispetto dei termini previsti dall'art. 22 del D.P.R. n. 600/73, richiamato anche dall'art. 39 del D.P.R. n. 633/72.

La documentazione comprovante le violazioni oggetto di rilievo, acquisita in fotocopia, è stata identificata mediante l'apposizione del timbro d'ufficio, della sigla dei verbalizzanti e della parte, nonché dell'attestazione di conformità rispetto all'originale.

AVVERTENZA: Nel caso in cui i verbalizzanti ritengano sussistenti i presupposti per il ricorso all'accertamento induttivo, verrà di seguito inclusa la seguente formula:

Poiché il contribuente (*dare indicazione delle circostanze riscontrate che integrano i presupposti di legge legittimanti il ricorso all'accertamento induttivo*), resta salva la facoltà dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di procedere all'accertamento induttivo, anche avvalendosi di elementi, ulteriori e diversi, da quelli desumibili dal presente atto.

Resta comunque impregiudicata la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di eseguire altre indagini e di formulare, eventualmente, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, ulteriori rilievi fino alla scadenza dei termini previsti dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/72 e dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/73.

Si da atto che, con riferimento alle violazioni constatate, le sanzioni pecuniarie e le eventuali sanzioni accessorie saranno irrogate dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di, competente all'accertamento del tributo cui le stesse violazioni si riferiscono, mediante notifica di apposito atto di contestazione, ai sensi dell'art. 16 del D. Lgs. n. 472/1997, ovvero con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica a norma del successivo art. 17.

La parte è stata resa edotta della facoltà di cui all'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000, di far pervenire all'Ufficio titolare della funzione impositiva, entro 60 giorni dal rilascio del processo verbale di constatazione, osservazioni e richieste, le quali devono essere dallo stesso necessariamente prese in considerazione, nonché della facoltà di cui all'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 218/1997, di richiedere all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di....., sulla

Segue p.v. di constatazione redatto in data nei confronti della società (o impresa individuale o ente o esercente l'arte o la professione di), con sede in- foglio n. 9 -

base delle risultanze dello stesso processo verbale e con apposita istanza in carta libera, la formulazione di una proposta di accertamento ai fini dell'eventuale adesione.

La parte è stata resa, altresì, edotta della facoltà, ai sensi dell'art. 5-bis del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, introdotto dall'art. 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito in Legge 6 agosto 2008, n. 133, di comunicare, compilando l'apposito modello approvato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 133925/2008, in data 10 settembre 2008, al Comando in intestazione ed all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di _____ (indicare l'Ufficio competente alla gestione del contesto), entro i 30 giorni successivi alla consegna del presente processo verbale di constatazione, la volontà di prestare adesione al contenuto integrale del processo verbale stesso, con particolare riferimento alle violazioni di cui ai rilievi _____ [indicare, facendo riferimento alla paragrafatura utilizzata nello stesso p.v.c. per esporre i rilievi, quelli effettivamente suscettibili di adesione ex art. 5-bis del D. Lgs n. 218/1997, secondo le precisazioni riportate alla Parte III, capitolo 5, paragrafo 1.d. (2)]; la parte è stata ulteriormente resa edotta che, in caso di esercizio di tale facoltà:

- è riservato all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di _____ il compito di verificare che i rilievi dianzi richiamati siano accertabili ai sensi degli artt. 41 bis del DPR n. 600/73 e 54, comma 4, del DPR n. 633/72 e, quindi, siano effettivamente definibili a norma del citato art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/1997;
- nel caso in cui il menzionato Ufficio ritenga applicabile la procedura di cui al medesimo art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/1997:
 - . lo stesso Ufficio provvederà, entro i 60 giorni successivi alla comunicazione di adesione della parte, all'emanazione di apposito atto di definizione di accertamento parziale;
 - . la parte potrà beneficiare della riduzione delle sanzioni, applicabili alle violazioni connesse ai rilievi dianzi richiamati, ad un ottavo dell'importo minimo previsto;
 - . le somme dovute, risultanti dall'atto di definizione di accertamento parziale, andranno versate nei termini e con le modalità di cui all'art. 8 del D. Lgs. n. 218/97, senza prestazione delle garanzie ivi previste in caso di versamento rateale; sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale;
- nel caso in cui il menzionato Ufficio dell'Agenzia delle Entrate non ritenga applicabile la procedura di cui al medesimo art. 5-bis del D. Lgs. n. 218/1997, lo stesso darà tempestiva notizia alla parte con apposito provvedimento di rigetto, avverso al quale sarà possibile proporre ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale competente nei termini indicati nel provvedimento ""

AVVERTENZA: La formula da ultimo riportata dovrà essere adattata per i verbali consegnati al contribuente: a) fino al 31 dicembre 2008, dando atto che il termine per la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale da parte del competente Ufficio dell'Agenzia è stabilito al 31 giugno 2009; b) che contengano rilievi definibili ai sensi del nuovo art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/97 riferiti a più periodi d'imposta rispetto ai quali, in relazione a variazioni nel domicilio fiscale del contribuente nel tempo intervenute o per altre ragioni, diversi siano gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate competenti ai fini dell'accertamento parziale e, quindi, dell'avvio e del perfezionamento della particolare procedura di adesione, indicando, appunto, l'Ufficio a cui deve essere inoltrata, distintamente per ogni periodo d'imposta, la comunicazione di adesione.

Segue p.v. di constatazione redatto in data nei confronti della società (o impresa individuale o ente o esercente l'arte o la professione di), con sede in- foglio n. 10 -

AVVERTENZA: Ove siano scaturite violazioni penalmente rilevanti, **sempre che non ostino in tal senso controindicazioni relative ad esigenze di riservatezza connesse alle indagini eventualmente in corso**, si darà atto che:

Per le rilevate violazioni costituenti reato, è stata interessata, con separata trattazione, la competente Autorità giudiziaria (se del caso si darà anche atto che, ai sensi dell'art. 43, comma 3 del D.P.R. n. 600/73 e art. 57, comma 3 del D.P.R. n. 633/72, inseriti rispettivamente dai commi 24 e 25 dell'art. 37 del D.L. n. 223/2006, per l'/e annualità interessata/e dalle medesime violazioni penali, i termini previsti per l'accertamento sono raddoppiati).

Il presente atto, che si compone di n. fogli e n. allegati, viene redatto in tre esemplari di cui:

- uno viene consegnato alla parte;
- uno viene conservato agli atti del Reparto operante;
- uno verrà inviato all'Ufficio delle Entrate⁹ di

Fatto, letto e chiuso in data e luogo come sopra, viene confermato e sottoscritto.

I VERBALIZZANTI

LA PARTE

⁹ Qualora siano presenti rilievi ai fini IRAP, un esemplare del processo verbale di constatazione sarà inviato anche alla competente Regione; ne consegue che, in tal caso, l'atto dovrà essere compilato in quattro esemplari.

INTESTAZIONE DEL REPARTO

NOTIZIE GENERALI (Parte 1ª)

1. Estremi di individuazione della parte

Ditta individuale

Ditta
Cognome Nome
Data di nascita Luogo di nascita
Residenza Domicilio fiscale
Luogo in cui è tenuta la contabilità
Partita I.V.A. Codice fiscale
Iscrizione alla C.C.I.A.A. n. Iscrizione Artigianato n.
Autorizzazione Comune di
Settore merceologico.....
Attività esercitata

Società

Denominazione o ragione sociale
Data di costituzione
Sede legale Sede dell'amministrazione
Sede secondaria
Luogo in cui è tenuta la contabilità
Data di chiusura degli esercizi finanziari
Iscrizione al Registro delle Imprese della C.C.I.A.A. di n.
Partita I.V.A. Codice fiscale
Altre autorizzazioni.....
Oggetto sociale..... Attività esercitata
Organo amministrativo (tipo)..... Organo di controllo
Capitale sociale: interamente versato non versato
Data di inizio dell'attività
Comunicazione all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di in data

I VERBALIZZANTI

LA PARTE

NOTIZIE GENERALI (Parte 2ª)**1. Altre notizie generali**

AVVERTENZA. *Le altre notizie di seguito riportate, oltre a fornire una più compiuta conoscenza della parte, sono finalizzate ad agevolare l'identificazione dei responsabili di eventuali violazioni e l'eventuale adozione delle misure cautelari, nonché supportare, se del caso, la determinazione in via indiretta - presuntiva del reddito e del tributo dovuto. Risultano, quindi, superflue minuziose descrizioni di notizie scarsamente utili agli effetti impositivi o già in possesso degli uffici finanziari destinatari del processo verbale. Per ognuna delle voci di seguito riportate dovranno essere rilevati ed indicati soltanto quegli elementi che, sulla base degli aspetti gestionali controllati o di altre emergenze o necessità concrete, possano essere effettivamente utili. Le specificazioni sotto riportate hanno, pertanto, significato esemplificativo. Se disponibili ed attendibili, potranno essere utilizzati dati già predisposti dall'azienda. Le notizie dovranno riferirsi al solo periodo sottoposto al controllo.*

a. Capitale sociale e partecipazioni

Ripartire la ripartizione. Nel caso di società collegate, controllate o controllanti, indicare l'attività dalle medesime svolta.

b. Organi di amministrazione e di controllo

Composizione (*generalità e numero di codice fiscale*).

c. Organizzazione

Metodi di scritturazione dei fatti di gestione, variazioni operate (*sommatoria descrizione*).

d. Organizzazione amministrativa

Sommatoria descrizione.

e. Organizzazione commerciale

Descrizione dell'intero ciclo commerciale aziendale, con notizie sulle fonti di rifornimento, sulla rotazione delle merci, sulla clientela, sui ricarichi sui prezzi d'acquisto, sulle consistenze di magazzino, ecc..

f. Organizzazione industriale

Descrizione dell'intero ciclo industriale, con notizie sui tempi di produzione, sui prodotti venduti, sugli scarti, sugli eventuali "passaggi" della produzione che consentano un efficace controllo per la determinazione delle qualità prodotte, ecc..

g. Immobilizzazioni tecniche (*compresi i magazzini, depositi, ecc.*)

Notizie sulla capacità produttiva, sui canoni di locazione, sui relativi consumi di energia elettrica, ecc..

h. Attrezzature (*d'ufficio o d'opificio*) e automezzi

Indicazione, ove possibile, per gruppi funzionali (in relazione alla organizzazione industriale e commerciale). Per le attrezzature più significative, notizie sui periodi d'impiego, sulla produttività teorica e pratica, sullo stato di conservazione, sui relativi consumi d'energia, ecc..

i. Personale dipendente (*d'impresa*)

Ripartito secondo la funzione effettivamente svolta.

l. Patrimonio immobiliare (*d'impresa*)

Indicazione delle disponibilità iniziali (nel periodo controllato), delle acquisizioni e realizzazioni, con specificazione degli estremi degli atti di acquisto, del valore dichiarato e, eventualmente, di quello accertato e/o definito.

m. Realizzazioni

Voce ricorrente per le imprese immobiliari e simili, sotto la quale va descritto quanto costruito, con le seguenti specificazioni:

- estremi di licenza costruzione e destinazione degli immobili;
- data di inizio e di fine lavori;
- stati di avanzamento;
- mc. e mq. complessivi;
- estremi certificati di agibilità;
- numero delle unità immobiliari.

n. Altre notizie (eventuali)

I VERBALIZZANTI

LA PARTE

INTESTAZIONE DEL REPARTO

Contribuente _____

C.F. _____

P. I.V.A. _____

1. INDICE DI SOLVIBILITÀ

A) ATTIVO CIRCOLANTE

COSTI SOSPESI

rimanenze di merci, materie prime e prodotti finiti
materiale di consumo
risconti attivi

CREDITI

crediti verso clienti (al netto fondo svalutazione crediti)
crediti v/imprese controllate e/o collegate
crediti v/imprese controllanti
crediti diversi
cambiali attive
ratei attivi
anticipi a fornitori

ATTIVITÀ FINANZIARIE (non costituenti immobilizzazioni)

titoli pubblici e privati

--

DISPONIBILITÀ LIQUIDE

banche C/C attivi
C/C postali
assegni
denaro e valori in cassa

TOTALE A)

-

B) PASSIVITÀ

B1) DEBITI A MEDIO/LUNGO TERMINE

trattamento di fine rapporto
mutui passivi
sovvenzioni a medio termine

Totale B1)

-

B2) DEBITI A BREVE TERMINE

banche C/C passivi
debiti verso fornitori
cambiali passive
debiti tributari
debiti verso istituti previdenziali
debiti diversi
ratei e risconti passivi

Totale B2)

-

TOTALE (B1+B2)

-

TOTALE A/ TOTALE B = indice di solvibilità	
--	--

C) Totale immobilizzazioni (al netto degli ammortamenti)

(TOTALE A+ TOTALE C) / TOTALE B = indice di solvibilità reale	
--	--

INTESTAZIONE DEL REPARTO

Contribuente _____ C.F. _____
 P. I.V.A. _____

1. INDICE DI INDEBITAMENTO

A) PASSIVITÀ

A1) DEBITI A MEDIO/LUNGO TERMINE

trattamento di fine rapporto
 mutui passivi
 sovvenzioni a medio termine

Totale A1)

-

A2) DEBITI A BREVE TERMINE

banche C/C passivi
 debiti verso fornitori
 cambiali passive
 debiti tributari
 debiti verso istituti previdenziali
 debiti diversi
 ratei e risconti passivi

Totale A2)

-

TOTALE PASSIVITA' (A1+A2)

-

B) PATRIMONIO NETTO

B1) CAPITALE

--

B2) RISERVE

--

B3) UTILE (O PERDITA) PORTATA A NUOVO

--

B4) UTILE (O PERDITA) D'ESERCIZIO

--

TOTALE PATRIMONIO NETTO

-

TOTALE PASSIVITA' / TOTALE PATRIMONIO NETTO = INDICE DI INDEBITAMENTO

--

INTESTAZIONE DEL REPARTO

Nota n.

(Luogo e data)

AVVERTENZA. Con il pieno e completo avvio del sistema "Pi-GrecoWeb", l'obbligo di compilazione delle segnalazioni di risultato di servizio secondo le modalità di seguito esposte, potrà essere ulteriormente rivisitato; puntuali istruzioni al riguardo saranno diramate una volta integralmente definito il nuovo sistema di rendicontazione.

OGGETTO: Segnalazione di Risultato di Servizio.

Verifica¹ eseguita nei confronti della²:

.....

con sede in, via.....,
 esercente l'attività di.....

.....; Codice attività.....;

Partita I.v.a.....; Codice Fiscale:

Programmata (non programmata: di iniziativa ovvero a richiesta di.....
).

Soggetto non sottoposto (ovvero sottoposto) a verifica fiscale (ovvero controllo fiscale) nell'ultimo quinquennio.

(Soggetto di minori/medie/rilevanti dimensioni)

(Evasore totale o paratotale)

**AL COMANDO GENERALE GUARDIA DI FINANZA
 - II Reparto -**

ROMA

**AL COMANDO GENERALE GUARDIA DI FINANZA
 - III Reparto - Ufficio Tutela Entrate**

ROMA

**AL COMANDO INTERREGIONALE DELL'ITALIA
 GUARDIA DI FINANZA**

.....

**AL COMANDO REGIONALE
 GUARDIA DI FINANZA**

.....

**AL COMANDO PROVINCIALE
 GUARDIA DI FINANZA**

.....

¹ Ovvero "Controllo", nel caso in cui l'intervento si sia concretizzato in tale modulo ispettivo.

² Ragione sociale o denominazione dell'impresa. In caso di soggetti non titolari di Partita Iva (privati non imprenditori) indicare gli estremi identificativi (nome, cognome, data e luogo di nascita, residenza, domicilio e codice fiscale).

**AL NUCLEO SPECIALE ENTRATE
GUARDIA DI FINANZA**

ROMA

e, per conoscenza:

**AL COMANDO TUTELA DELLA FINANZA PUBBLICA
GUARDIA DI FINANZA**

ROMA

^^^^^^^^^^^^^^^^

1. Dati sintetici complessivi concernenti le violazioni.

a. Imposte sui redditi:

- | | |
|---|---------|
| (1) elementi positivi di reddito non dichiarati ³ | € |
| (2) elementi positivi di reddito non contabilizzati | € |
| (3) elementi negativi di reddito non deducibili | € |
| (4) ritenute non operate e/o non versate | € |
| (5) crediti d'imposta indebitamente fruiti | € |
| (6) omessa presentazione dichiarazione dei redditi per gli anni | ..... |

b. I.V.A.:

- | | |
|-----------------|---------|
| (1) relativa | € |
| (2) dovuta | € |
| (3) non versata | € |

c. Violazioni in materia di normativa I.V.A. complementare (ricevuta, scontrino ...)

(Indicare le violazioni constatate)

d. I.R.A.P.:

- | | |
|--|---------|
| (1) base imponibile sottratta a tassazione | € |
|--|---------|

e. Altre imposte e tributi⁴.

(Indicare le violazioni constatate distintamente per ogni settore impositivo)

f. Altri settori operativi⁵.

(Indicare in sintesi le violazioni constatate)

³ Nel caso in cui le proposte di recupero a tassazione riguardino ipotesi di indebita fruizione di agevolazioni fiscali consistenti nella esclusione/esenzione, totale o parziale, di certe componenti reddituali, quelle irregolarmente dichiarate come escluse/esenti saranno riportate in questo stesso paragrafo, fermo restando che al paragrafo 3 dovranno essere fornite le precisazioni del caso.

⁴ Ad esempio, tributi doganali, valuta, accise, tributi locali, ecc..

⁵ Ad esempio, violazioni alla normativa di prevenzione del riciclaggio recante limitazioni alla circolazione del contante.

2. Dati statistici relativi all'intervento:

- a. volume d'affari conseguito dal soggetto verificato (ovvero controllato) nell'ultimo periodo d'imposta⁶**;
- b. data di inizio verifica (ovvero controllo).....; data termine verifica (ovvero controllo).....;**
- c. numero complessivo dei giorni di interruzione delle operazioni (esclusi quelli consueti di fine settimana)**;
- d. giornate uomo impiegate:**
- (1) Ufficiali
- (2) Ispettori/Sovrintendenti
- (3) Appuntati/Finanzieri
- e. militari operanti (con la specificazione del direttore della verifica e del capo pattuglia):**
.....;
- f. annualità verificata/e⁷**;
- g. numero complessivo delle segnalazioni inviate ai competenti Uffici finanziari:**
.....;
- h. estremi del modello di rilevazione statistica inviato al Comando Generale:**
numero.....in data
- i. indicazione degli estremi (numero di protocollo e data) della lettera di trasmissione del p.v. di constatazione, della data di notifica dello stesso, nonché degli Uffici destinatari:**
.....;
- j. è (oppure, non è) stata proposta al competente Ufficio Finanziario l'eventuale adozione delle misure cautelari previste dall'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997⁸;**
- k. sono state (ovvero non sono state) richieste indagini finanziarie al Comandante Regionale (ovvero all'Autorità Giudiziaria)⁹.**

⁶ Per i soggetti non titolari di Partita Iva (c.d. privati non imprenditori) indicare il reddito complessivo imponibile dichiarato.

⁷ Per i controlli indicare l'e annualità controllata/e.

⁸ In caso di mancata proposta, va specificato che sono stati comunque compilati i prospetti per la determinazione degli indici di solvibilità e indebitamento.

⁹ Nel caso in cui le indagini finanziarie siano state richieste, indicare se le stesse sono state concesse.

3. Dati descrittivi delle irregolarità constatate:

a. in materia di II.DD.:

(In questa sezione vanno riportate sintetiche note che illustrino gli aspetti di fatto e le argomentazioni tecniche, logico e giuridiche a supporto dei principali rilievi formulati, ovvero particolari sistemi di frode individuati, specificando distintamente, ove possibile, i rilievi fondati su ricostruzioni di tipo indiretto presuntivo e quelli basati su ricostruzioni analitico - normative);

b. in materia di I.V.A.:

(In questa sezione vanno riportate le medesime indicazioni menzionate per la precedente sezione a.);

c. violazioni al D.Lgs. 74/2000:

- (1) informativa di reato trasmessa alla Procura della Repubblica di
....., con nota n. del
- (2) disposizioni violate:
- (a) art. comma punto ;
- (b) art. comma punto ;
- (3) numero persone denunciate:
- (4) è stata proposta (ovvero non è stata proposta) l'adozione alla competente A.G. della misura di sicurezza del sequestro preventivo, ai sensi dell'art. 321 c.p.p., di beni dei quali è consentita la confisca penale, anche per equivalente;

d. in materia di altre imposte e tributi:

e. in altri settori operativi:

- f. Si precisa che l'Autorità Giudiziaria ha concesso il nulla osta per la comunicazione dell'esito del servizio ai competenti Organi Centrali.

(specificando, eventualmente, se la stessa abbia autorizzato, in relazione alle norme che disciplinano il segreto, l'utilizzazione e la trasmissione ai competenti Uffici finanziari di documenti, dati e notizie - significativi ai fini fiscali - acquisiti nell'esercizio dei poteri di Polizia Giudiziaria, ai sensi del combinato disposto degli artt. 33, comma 3° del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e 63, comma 1° del D.P.R. 26.10.1972, n. 633);

- g. Si allegano alla presente segnalazione, per il solo Comando Generale della Guardia di Finanza - Il Reparto, n. ... schede "chiavi di ricerca" di cui alla Circolare n. 11900/RCI/2 del 13.02.2001, nonché n. ... schede "rilevazioni statistiche", utili per l'aggiornamento dell'archivio informatico del predetto Reparto.

GRUPPO FIRMA

SCHEDA DI SINTESI “BEST PRACTICE”.

REPARTO OPERANTE	
SETTORE ECONOMICO	
PRINCIPALI NORME VIOLATE	
PRINCIPALE FENOMENO EVASIVO INDIVIDUATO	Macro-fenomeno di evasione individuato:
	Descrizione:
PERCORSO ISPETTIVO	
RISULTATI CONSEGUITI	

INTESTAZIONE DEL REPARTO

SCHEDA DI PREPARAZIONE CONTROLLO¹:

(indicare il Nominativo/Denominazione/Ragione Sociale del soggetto da sottoporre a controllo)

A. DATI IDENTIFICATIVI DEL CONTRIBUENTE²

- A1. Partita Iva:
- A2. Codice Fiscale:
- A3. Sede legale:
- A4. Sede dell'amministrazione e luogo di conservazione delle scritture contabili:
- A5. Luogo di esercizio dell'attività:
- A6. Codice attività:
- A7. Oggetto dell'attività:
- A8. Domicilio fiscale:
- A9. Generalità del Rappresentante Legale *(eventuale, solo per le imprese)*:
- A10. Fonti delle notizie riportate ai punti precedenti

B. DATI SULLA POSIZIONE FISCALE DEL CONTRIBUENTE³

- B1. Annualità da sottoporre a controllo:
- B2. Volume d'affari dichiarato/i per la/e annualità da controllare⁴:
- B3. Ricavi dichiarati per la/e annualità da controllare:
- B4. Regime contabile dichiarato:
- B5. Posizione ai fini delle sanatorie fiscali per la/e annualità da controllare:
- B6. Precedenti fiscali:
- B7. Fonti delle notizie riportate ai punti precedenti

¹ Ove occorra, dovrà essere adeguatamente segnalata l'impossibilità di acquisire dati e notizie relative a taluna delle voci riportate nel modello di scheda, esplicitando sinteticamente le ragioni dell'impedimento.

² Nel caso in cui il "controllo" riguardi soggetti non titolari di Partita Iva (*c.d. privati non imprenditori*), le voci di cui alla "Sezione A - DATI IDENTIFICATIVI DEL CONTRIBUENTE", andranno, ovviamente, rimodulate indicativamente in: A1) Luogo e data di nascita; A2) Residenza Anagrafica; A3) Codice Fiscale; A4) Domicilio Fiscale.

³ Eventualmente, in ragione dei tempi necessari per l'acquisizione, nonché delle connesse esigenze di riservatezza, i dati contenuti nella presente sezione potranno essere acquisiti, appena possibile, anche nel corso dell'intervento.

⁴ Nel caso in cui il "controllo" riguardi soggetti non titolari di Partita Iva (*c.d. privati non imprenditori*), le voci di cui alla "Sezione B. DATI SULLA POSIZIONE FISCALE DEL CONTRIBUENTE", andranno, ovviamente, rimodulate indicativamente in: B1) Annualità da sottoporre a controllo; B2) reddito complessivo imponibile dichiarato per la/e annualità da controllare; B3) Posizione ai fini delle sanatorie fiscali per la/e annualità da controllare; B4) Precedenti fiscali.

C. ELEMENTI INFORMATIVI DI RILIEVO AI FINI DELLA SELEZIONE E STRATEGIE OPERATIVE

- C1. Risultanze agli atti:
- C2. Accertamenti svolti⁵:
- C3. Ragioni giustificative del controllo⁶:
- C4. Oggetto del controllo⁷:
- C5. Luogo di esecuzione dell'attività ispettiva:
- C6. Modalità esecutive del controllo⁸:

(Luogo e data)

FIRMA DEL CAPOPATTUGLIA

VISTO PER L'AUTORIZZAZIONE⁹

⁵ Specificare le investigazioni svolte nei confronti del soggetto nel corso dell'attività preparatoria del controllo (ad esempio: eventuali sopralluoghi, consultazione banche dati, acquisizione documenti presso enti esterni, ecc).

⁶ Precisare se il controllo è d'iniziativa ovvero a richiesta di altri reparti/Organi (specificando quali), nonché indicare la fonte di innesco, che ha dato origine al servizio (ad es. segnalazioni d'irregolarità - acquisti o vendite senza fattura - pervenute da altri Comandi del Corpo, richieste di accertamenti formulate dagli Uffici finanziari; richiesta di mutua assistenza amministrativa proveniente da organi esterni, richiesta di controllo incrociato da altro reparto del Corpo, piano di controlli ai fini dell'attuazione della "Direttiva generale per l'azione amministrativa e la gestione" emanata dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, interventi ispettivi disposti a livello centrale, dal Ministero dell'Economia e delle Finanze o dal Comando Generale, sulla base di liste ed elenchi nominativi predefiniti, ecc..

⁷ Specificare l'atto di gestione ovvero la necessità ricognitiva oggetto del controllo, l'arco temporale cui lo stesso si riferisce ed i tributi d'interesse.

⁸ Indicazione, a carattere previsionale, della metodologia ispettiva che si intende attuare per l'effettuazione del controllo.

⁹ La scheda sarà vistata dal Comandante del reparto, ovvero, nei Nuclei pt articolati su Gruppi di Sezioni dal Comandante del Gruppo interessato.

ELENCO PRINCIPI CONTABILI IAS/IFRS

PRINCIPIO CONTABILE	TITOLO	ESTREMI REGOLAMENTI DI ADOZIONE
IFRS 1	Prima adozione degli <i>International Financial Reporting Standards</i> .	Regolamento (CE) n. 707/2004 del 6 aprile 2004
IFRS 2	Pagamenti basati su azioni.	Regolamento (CE) n. 211/2005 del 4 febbraio 2005
IFRS 3	Aggregazioni aziendali.	Regolamento (CE) n. 2236/2004 del 29 dicembre 2004
IFRS 4	Contratti assicurativi.	Regolamento (CE) n. 2236/2004 del 29 dicembre 2004
IFRS 5	Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate.	Regolamento (CE) n. 2236/2004 del 29 dicembre 2004
IFRS 6	Esplorazioni e valutazione delle attività minerarie.	Regolamento (CE) n. 1910/2005 del 8 novembre 2005
IFRS 7	Strumenti finanziari: informazioni integrative.	Regolamento (CE) n. 108/2006 del 11 gennaio 2006
IFRS 8	Settori operativi.	Regolamento (CE) n. 1358/2007 del 21 novembre 2007
IAS 1	Presentazione bilancio.	Regolamento (CE) n. 2238/2004 del 29 dicembre 2004
IAS 2	Rimanenze.	Regolamento (CE) n. 2238/2004 del 29 dicembre 2004
IAS 7	Rendiconto finanziario.	Regolamento (CE) n. 1725/2003 del 29 settembre 2003
IAS 8	Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori.	Regolamento (CE) n. 2238/2004 del 29 dicembre 2004
IAS 10	Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio.	Regolamento (CE) n. 2238/2004 del 29 dicembre 2004
IAS 11	Commesse a lungo termine.	Regolamento (CE) n. 1725/2003 del 29 settembre 2003
IAS 12	Imposte sul reddito.	Regolamento (CE) n. 1725/2003 del 29 settembre 2003
IAS 14	Informativa di Settore.	Regolamento (CE) n. 1725/2003 del 29 settembre 2003
IAS 16	Immobili, impianti e macchinari.	Regolamento (CE) n. 2238/2004 del 29 dicembre 2004
IAS 17	Leasing.	Regolamento (CE) n. 2238/2004 del 29 dicembre 2004
IAS 18	Ricavi.	Regolamento (CE) n. 1725/2003 del 29 settembre 2003
IAS 19	Benefici per i dipendenti.	Regolamento (CE) n. 1725/2003 del 29 settembre 2003
IAS 20	Contabilizzazione dei contributi e informativa sull'assistenza pubblica.	Regolamento (CE) n. 1725/2003 del 29 settembre 2003
IAS 21	Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere.	Regolamento (CE) n. 2238/2004 del 29 dicembre 2004
IAS 23	Oneri finanziari.	Regolamento (CE) n. 1725/2003 del 29 settembre 2003
IAS 24	Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate.	Regolamento (CE) n. 2238/2004 del 29 dicembre 2004

PRINCIPIO CONTABILE	TITOLO	ESTREMI REGOLAMENTI DI ADOZIONE
IAS 26	Fondi di previdenza.	Regolamento (CE) n. 1725/2003 del 29 settembre 2003
IAS 27	Bilancio consolidato e separato.	Regolamento (CE) n. 2238/2004 del 29 dicembre 2004
IAS 28	Partecipazioni in società collegate.	Regolamento (CE) n. 2238/2004 del 29 dicembre 2004
IAS 29	Informazioni contabili in economie iperinflazionate.	Regolamento (CE) n. 1725/2003 del 29 settembre 2003
IAS 30	Informazioni richieste nel bilancio delle banche e degli istituti finanziari.	Regolamento (CE) n. 1725/2003 del 29 settembre 2003
IAS 31	Partecipazioni in joint venture.	Regolamento (CE) n. 2238/2004 del 29 dicembre 2004
IAS 32	Strumenti finanziari: esposizione nel bilancio.	Regolamento (CE) n. 2237/2004 del 29 dicembre 2004
IAS 33	Utile per azioni.	Regolamento (CE) n. 2238/2004 del 29 dicembre 2004
IAS 34	Bilanci intermedi.	Regolamento (CE) n. 1725/2003 del 29 settembre 2003
IAS 36	Riduzione durevole di valore di attività.	Regolamento (CE) n. 2236/2004 del 29 dicembre 2004
IAS 37	Accantonamenti, passività e attività potenziali.	Regolamento (CE) n. 1725/2003 del 29 settembre 2003
IAS 38	Attività immateriali.	Regolamento (CE) n. 2236/2004 del 29 dicembre 2004
IAS 39	Strumenti finanziari: rivelazione e valutazione con aggiunta delle disposizioni relative all'opzione del valore equo.	Regolamento (CE) n. 2086/2004 del 19 novembre 2004
IAS 40	Investimenti immobiliari.	Regolamento (CE) n. 1725/2003 del 29 settembre 2003
IAS 41	Agricoltura.	Regolamento (CE) n. 1725/2003 del 29 settembre 2003

ELENCO PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

PRINCIPIO CONTABILE	TITOLO
1	I principali effetti della riforma del diritto societario sulla redazione del bilancio d'esercizio
2	Patrimoni e finanziamenti destinati ad uno specifico affare
3	Le informazioni sugli strumenti finanziari da includere nella nota integrativa e nella redazione sulla gestione.
11	Bilancio d'esercizio - finalità e postulati
12	Composizione e schemi del bilancio di esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi
13	Le rimanenze di magazzino
14	Disponibilità liquide
15	I crediti
16	Le immobilizzazioni materiali
17	Il Bilancio consolidato
18	Ratei e risconti
19	I fondi per rischi ed oneri. Il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato. I debiti
20	Titoli e partecipazioni
21	Il metodo del patrimonio netto
22	Conti d'ordine
23	Lavori in corso su ordinazione
24	Le immobilizzazioni immateriali
25	Il trattamento contabile delle imposte sul reddito
26	Operazioni e partite in moneta estera
27	Introduzione dell'Euro quale moneta di conto
28	Il Patrimonio Netto
29	Cambiamenti di principi contabili – Cambiamenti di stime contabili – Correzione di errori – Eventi e operazioni straordinari – Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio
30	I Bilanci intermedi

**INTERMEDIARI SOTTOPOSTI
ALLA DISCIPLINA DELLE INDAGINI FINANZIARIE¹**

Codice soggetto	Descrizione
1	Banche
2	Poste italiane SpA
3	Soggetti ex art. 106 TUB (finanziamenti, locazione finanziaria, assunzione di partecipazioni, servizi pagamento, intermediazione)
4	Soggetti ex art. 107 TUB (attività codice 3, servizi di investimento, acquisizione fondi con obbligo di rimborso)
5	Soggetti ex art. 113 TUB (<i> Holding</i> di partecipazione o “casseforti” di famiglia)
6	Soggetti ex art. 155 TUB (ConSORZI e cooperative di garanzia collettiva di fidi)
7	Cambiavalute
8	Casse peota
9	Agenti in attività finanziaria
10	Addetti al commercio in oro
11	Istituti di moneta elettronica (IMEL)
12	Imprese di investimento (SIM)
13	Organismi di investimento collettivo del risparmio (O.I.C.R. - Fondi di investimento - SICAV)
14	Società di gestione del risparmio (SGR)
15	Società fiduciarie
16	Altri intermediari

¹ Tratta dall'allegato al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2005.

TABELLA TIPI DI RAPPORTO¹

Codice	Descrizione	Dettaglio rapporto
1	Conto corrente	Qualsiasi tipologia di conto corrente intestato a persone fisiche e non fisiche acceso in forma contrattuale
2	Conto deposito titoli e/o obbligazioni	Qualsiasi tipologia di deposito titoli, compresi gli eventuali sub depositi; nella descrizione del rapporto si dovranno riportare tutti i dati relativi al deposito
3	Conto deposito a risparmio libero/vincolato	Nominativi e al portatore - Nella descrizione rapporto riportare tutti i dati, compresi eventualmente quelli degli esecutori materiali
4	Rapporto fiduciario ex legge n. 1966/1939	Rapporto contrattuale tipico tra fiduciante e fiduciaria (vedere operazioni codici dal 201 al 216)
5	Gestione collettiva del risparmio	OICR – SGR – FONDI - SICAV Vanno ricompresi in questo codice tutti i rapporti riconducibili a sottoscrizioni di quote di fondi di qualsiasi tipo e di Sicav
6	Gestione patrimoniale	Nella descrizione del rapporto va riportato il tipo di gestione e nel campo importo l'ammontare del contratto di gestione
7	Certificati di deposito e buoni fruttiferi	Nominativi e al portatore – Oltre al beneficiario va indicato l'importo facciale del titolo e la sua scadenza. Vanno anche riportati i buoni di risparmio postali
8	Portafoglio	Indicare la forma tecnica di lavorazione della partita di foglio (Sconto, SBF, Conto Anticipo Ricevute)
9	Conto terzi individuale/globale	Rapporto diverso dal conto corrente di corrispondenza. Questo nella contabilità bancaria fa parte dei conti debitori e creditori diversi. L'operatore deve riportare tutti i conti terzi transitori nominativi e del conto terzi globale, i sub conti del conto terzi globale se nominativi
10	Dopo incasso	Forma tecnica di lavorazione dei titoli ceduti all'incasso agli intermediari ed accreditati alla clientela solo dopo l'avvenuto incasso. Va segnalato il cedente e l'importo della partita
11	Cessione indisponibile	Conto d'ordine infruttifero che accoglie partite di effetti da accreditare solo a maturazione delle singole scadenze o di una scadenza media. Va segnalato il cedente ed il saldo del conto d'ordine
12	Cassette di sicurezza	Riportare nella descrizione del rapporto tutti i dati del contratto d'affitto della cassetta, compresi i verbali di discesa in cassetta nei formati previsti dal provvedimento in caso di richiesta di documentazione
13	Depositi Chiusi	Segnalare tutti i dati del contratto di deposito
14	Contratti derivati	Sono compresi sia i contratti derivati finanziari che i contratti derivati su crediti. Ad esempio, i contratti swap, option, futures, contratti a termine, ecc.) nonché i contratti risultanti dalla loro combinazione. Nella descrizione riportare i dati fondamentali del contratto

¹ Tratto dall'allegato 2 al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 12 novembre 2007, così come integrato dall'avviso modifiche del 20 marzo 2008.

Codice	Descrizione	Dettaglio rapporto
15	Carte di credito/debito	Nel campo importo va riportato il plafond di spesa abbinato alla carta di credito. Per le carte di debito sono da riportare i dati del titolare e la banca del conto di appoggio
16	Garanzie	Sono comprese sia le garanzie reali che personali, sia quelle prestate alla clientela che quelle ricevute dalla clientela o da terzi
17	Crediti	Fidi in bianco e garantiti, a scadenza e a revoca. Conti anticipi di ogni tipo, crediti di firma, crediti in contenzioso, crediti documentari
18	Finanziamenti	Finanziamenti a medio-lungo termine, prestiti rateali, mutui ipotecari, finanziamenti chirografari, credito al consumo, prestiti personali. Vanno ricompresi in questo codice anche i prestiti obbligazionari e il finanziamento soci
19	Fondi pensione	Vanno segnalati i soli fondi aperti
20	Patto compensativo	Segnalare l'importo del patto convenuto tra intermediario e cliente
21	Finanziamenti in pool	Segnalare al quota di partecipazione al finanziamento in pool
22	Partecipazioni	Detenzione di partecipazioni societarie.
98	Operazioni extra-conto	Da non utilizzare nelle risposte alle richieste di indagini finanziarie.
99	Altro rapporto	Codice residuale da utilizzare nel caso di rapporto non riferibile ai codici dall'1 al 22.

TABELLA CODICI TIPO COLLEGAMENTO¹

Codice	Tipo collegamento	Note
001	Collegamento di cointestazione	Identifica la presenza di rapporto cointestato
002	Collegamento a persona giuridica su cui il soggetto ha pieni poteri di firma	Identifica la presenza di un rapporto di rappresentanza di altri soggetti
003	Collegamento a delegante	Deleghe, procure e mandati ricevuti
004	Collegamento delegato	Deleghe, procure e mandati autorizzati
005	Collegamento a garante	Garanzie ricevute da terzi
006	Collegamento a garantito	Garanzie prestate a terzi
007	Delegato occasionale	Soggetto che materialmente esegue l'operazione su conto o extra-conto
008	Altri collegamenti	Possono essere di qualunque natura, anche di appartenenza a gruppi anche al fine di attribuire particolari condizioni sui conti

¹ Tratto dall'allegato 3 al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 12 novembre 2007.

TABELLA DELLE OPERAZIONI E DEI SERVIZI¹

Codice	Descrizione	Note di commento dell'Operazione o Servizio
05	Prelevamento a mezzo sportello automatico. Stesso intermediario.	Operazione attraverso cui il correntista può prelevare una somma in contanti (sino ad un limite massimo giornaliero prestabilito dalle condizioni previste tra operatore e cliente) presso qualsiasi sportello situato sul territorio nazionale.
06	Accredito per incassi con addebito in c/c preautorizzato (operazioni diverse da incassi RID).	Modalità di accredito automatico sul conto corrente, a seguito di disposizione di autorizzazione all'addebito sottoscritta da altro correntista. Tale tipologia può essere rappresentata dalle operazioni di incasso delle ricevute bancarie.
07	Accredito per incassi con addebito in c/c non preautorizzato o per cassa.	Modalità di accredito automatico sul conto corrente, a seguito di disposizione effettuata da altro correntista anche tramite l'utilizzo di denaro contante.
08	Disposizioni di incasso preautorizzato impagate.	Modalità di addebito sul conto corrente a seguito di disposizioni di incasso precedentemente accreditate e risultate impagate.
09	Incasso tramite POS.	Operazione attraverso cui l'esercente di un punto vendita POS (dall'inglese <i>point of sale</i>) procede all'incasso della prestazione effettuata tramite l'utilizzo di carte di credito o <i>bancomat</i> del cliente. L'accredito avviene, alla data di effettuazione dell'operazione, sul conto corrente del titolare del punto vendita.
10	Emissione assegni circolari e titoli simili, vaglia, vaglia postali.	Operazione attraverso cui il correntista ovvero il titolare di una somma in contanti procede ad emettere un titolo di credito, al fine di eseguire un pagamento. In particolare, il vaglia è un mezzo di pagamento "da luogo a luogo" in cui la trasmissione di fondi avviene tramite Poste Italiane Spa. A questo prodotto si applicano le disposizioni dell'assegno circolare (D.P.R. 14 marzo 2001, n. 144, art. 6), dal quale il vaglia postale si differenzia per la sola ragione che, mentre nell'assegno circolare il trasferimento dei fondi avviene con l'emissione del titolo da parte di una banca con la successiva riscossione tramite la stessa o un'altra banca, nel vaglia postale la trasmissione del titolo e il trasferimento dei fondi è curato sempre dalla società Poste Italiane Spa ovunque nel territorio nazionale. Le informazioni rilevabili sui vaglia sono, oltre i previsti dati identificativi, la data di emissione, l'importo, il mittente e il beneficiario con i relativi indirizzi, la data e l'agenzia di pagamento.
11	Pagamento utenze.	Operazione attraverso cui il correntista, attraverso la sottoscrizione di un'apposita convenzione con l'operatore (spesso gratuita), domicilia il pagamento delle utenze (telefoniche, energetiche, etc.) presso il proprio conto corrente.

¹ Tratto dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 12 novembre 2007.

Codice	Descrizione	Note di commento dell'Operazione o Servizio
13	Addebito per estinzione assegno (es. incasso proprio assegno) e assegni vidimati (bancoposta).	Operazione attraverso cui il correntista procede all'emissione di un assegno e/o all'emissione di un assegno postale vidimato. Tale operazione viene addebitata sul conto corrente del traente. Più in dettaglio, l'assegno postale vidimato è un titolo a copertura garantita, addebitato al momento della vidimazione sul conto corrente del cliente titolare di conto bancoposta. A questo prodotto si applicano le disposizioni dell'assegno bancario (D.P.R. n. 144 del 14/03/2001, art 8, comma 3): è ammessa la girata e la clausola di non trasferibilità, è presentabile all'incasso nei due mesi successivi dalla data di vidimazione e non subisce limite d'importo. Di tale prodotto esistono due tipologie: assegno vidimato emesso presso l'ufficio postale, ove è ubicato il conto, ed assegno vidimato emesso centralmente. I predetti assegni possono essere versati o presentati all'incasso presso qualsiasi ufficio postale oppure negoziati in banca.
14	Cedole, dividendi e premi estratti.	Operazione di accredito sul conto corrente inerente cedole, dividendi e premi estratti. Tale accredito avviene sul conto corrente sulla base delle cedole, dividendi maturati sul conto titoli intrattenuto dal cliente.
15	Rimborso finanziamenti (mutui, prestiti personali, etc.).	Tipologia di addebito con cui il cliente autorizza l'operatore ad addebitare la rata mensile relativa a mutuo-prestito personale-etc..
16	Commissioni.	Tipologia di addebito di spese, sulla base delle condizioni contrattuali praticate con il cliente.
17	Locazione (fitto, <i>leasing</i> , etc.).	Tipologia di addebito con cui il cliente autorizza l'operatore ad effettuare una disposizione in favore di un terzo soggetto per il pagamento, solitamente mensile, di canoni di fitto, <i>leasing</i> , etc.
18	Interessi e competenze.	Operazione di accredito/addebito, solitamente trimestrale, con cui vengono accreditati/addebitati gli interessi e le competenze, sulla base delle condizioni contrattuali praticate (tasso di interesse - competenze trimestrali di tenuta conto).
19	Imposte e tasse.	Tipologia di addebito in conto corrente di spese per imposte e tasse. Tra gli addebiti trimestrali di imposte si annoverano le imposte di bollo, in misura fissa.
20	Canone cassette sicurezza e custodia vari.	Tipologia di addebito in conto corrente, a seguito di apposita convenzione stipulata con l'operatore per la tenuta di cassette di sicurezza e custodia.
21	Contributi assicurativi e previdenziali.	Addebito in conto corrente con cui viene effettuato, solitamente trimestralmente, il pagamento di contributi assicurativi e previdenziali.
22	Diritti di custodia e amministrazione titoli.	Addebito in conto corrente di spese inerenti diritti di custodia e amministrazione titoli su dossier titoli aperto da correntista per l'acquisto e la gestione di azioni, obbligazioni, fondi di investimento, etc.

Codice	Descrizione	Note di commento dell'Operazione o Servizio
24	Pagamento o incasso di documenti su Italia.	Operazione tramite cui l'operatore, su disposizione del cliente, procede ad addebitare/accreditare una somma a seguito della presentazione di documenti (fatture), trattenendo un importo a titolo di commissione.
26	Disposizioni a favore di un soggetto con bollettini di conto corrente postale.	Tipologia di addebito in conto corrente con cui il cliente effettua una disposizione di pagamento in favore di un altro soggetto (eseguita a mezzo bonifico e/o a mezzo conto corrente postale nel caso di soggetto beneficiario tenutario di conto corrente).
27	Accredito per emolumenti (stipendi, pensioni, etc.).	Tipologia di accredito in conto corrente con cui al cliente sulla base di apposita convenzione stipulata con datore di lavoro - ente erogatore di pensione - viene accreditato, mensilmente, l'importo della pensione e/o dello stipendio.
28	Acquisto o vendita divise e/o banconote estere.	Modalità di addebito/accredito in conto corrente che prevede l'acquisto e la vendita di banconote/divise estere.
29	Accredito o incasso RI.BA..	Modalità di accredito incasso tramite il servizio ricevuta bancaria dei propri crediti mediante l'invio di un avviso e successiva ricevuta bancaria elettronica emessa dal creditore.
30	Accredito o incasso effetti al S.B.F.	Modalità di accredito/incasso tramite il servizio di incasso effetti domiciliati presso i propri sportelli o presso altri operatori italiani o esteri. L'importo degli effetti è accreditato sul conto corrente salvo buon fine.
31	Effetti ritirati.	Modalità attraverso cui gli effetti presentati per l'incasso presso un operatore vengono ritirati poiché pagati direttamente presso l'istituto di presentazione. L'importo degli effetti ritirati viene addebitato sul conto corrente.
32	Effetti richiamati.	Modalità attraverso cui gli effetti presentati per l'incasso vengono richiamati sulla base di accordi intervenuti con il debitore. L'importo degli effetti viene addebitato sul conto corrente.
34	Disposizione di giroconto (stesso intermediario).	Modalità attraverso cui viene effettuata una disposizione attiva/passiva di giroconto di fondi dallo stesso intermediario accreditati/addebitati sul conto corrente del cliente.
35	Storni (a credito o a debito).	Modalità attraverso cui un'operazione attiva/passiva viene stornata (cancellata) attraverso l'effettuazione di una corrispondente scrittura di segno opposto sull'estratto di conto corrente.
37	Insoluti RI.BA..	Modalità di addebito sul conto corrente di somme derivanti dall'importo facciale delle ricevute bancarie, il cui importo era stato precedentemente anticipato, risultate insolute e quindi impagate.
39	Disposizione emolumenti. per	Modalità di addebito sul conto corrente inerente una disposizione passiva per emolumenti.

Codice	Descrizione	Note di commento dell'Operazione o Servizio
41	Pagamento o disposizione a mezzo sportello automatico.	Modalità di addebito su conto corrente, attraverso cui viene effettuato un pagamento o una disposizione tramite sportello automatico. Si annoverano in tale categoria, ad esempio, il pagamento di utenze-ricariche telefoniche a mezzo sportello automatico.
42	Effetti insoluti o protestati.	Modalità di addebito sul conto corrente di somme derivanti dall'importo facciale degli effetti, il cui importo era stato precedentemente anticipato, solitamente a mezzo conto anticipi, collaterale al conto corrente, risultati insoluti e/o protestati.
43	Pagamento tramite POS.	Operazione attraverso cui il titolare di una carta di credito-bancomat procede al pagamento presso un esercente titolare di un punto vendita POS di una prestazione effettuata o di beni acquistati. L'addebito avviene sul conto corrente del titolare della carta.
44	Addebito o pagamento per utilizzo credito documentario su estero.	Operazione tramite cui l'operatore, su disposizione del correntista, procede ad addebitare/accreditare una somma a seguito della presentazione di documenti (fatture estere), trattenendo un importo a titolo di commissione, sulla base delle condizioni stabilite contrattualmente.
45	Pagamento per utilizzo carte di credito.	Operazione attraverso cui il titolare di una carta di credito procede al pagamento presso un esercente titolare di un punto vendita POS di una prestazione effettuata o di beni acquistati. L'addebito avviene sul conto corrente del titolare della carta il 16 del mese successivo a quello di effettuazione del pagamento.
46	Esecuzione di mandati di pagamento.	Operazione attraverso cui viene addebitato sul conto corrente un importo relativo ad un mandato di pagamento. Esempio di tale operazione è la disposizione MAV, attraverso cui un correntista procede all'accredito di fondi presso beneficiario di altro Istituto.
47	Accredito o incasso per utilizzo credito documenti su Italia.	Operazione tramite cui l'operatore, su disposizione del correntista, procede ad accreditare una somma a seguito della presentazione di documenti (fatture), trattenendo un importo a titolo di commissione.
48	Bonifico a Vostro favore.	Modalità di accredito sul conto corrente di fondi tramite bonifico tra conti diversamente intestati tramite l'utilizzo dello stesso intermediario.
50	Pagamenti diversi (incasso assegni circolare; cambio assegni di terzi, estinzione certificati di deposito, buoni fruttiferi, ecc., rimborso o deposito su libretti di risparmio, estinzione di carte prepagate).	Tali operazioni consistono in pagamenti effettuati dall'operatore direttamente allo sportello. Si tratta delle c.d. "operazioni extra-conto".

Codice	Descrizione	Note di commento dell'Operazione o Servizio
51	Emissione assegni turistici.	Viene emesso dall'operatore su richiesta del cliente. Questo assegno viene compilato con la valuta del Paese di destinazione del cliente che, una volta giunto a destinazione, può ritirare l'importo dell'assegno nella valuta del Paese. Una particolarità di questo tipo di assegno è la doppia firma del cliente. La prima viene messa all'emissione dell'assegno, l'altra al ritiro del denaro.
52	Prelevamento con moduli di sportello, compreso il prelievo o ritiro di contante da parte di banche o succursali situate all'estero.	Operazione attraverso cui il correntista può prelevare una somma in contanti (sino ad un limite massimo giornaliero prestabilito dalle condizioni previste tra operatore e cliente) presso qualsiasi sportello dell'istituto situato sul territorio nazionale o all'Estero o presso altri operatori (previo pagamento di una commissione).
53	Addebito per utilizzo credito documenti su Italia.	Operazione tramite cui l'operatore, su disposizione del correntista, procede ad addebitare una somma a seguito della presentazione di documenti (fatture), trattenendo un importo a titolo di commissione.
55	Assegni bancari insoluti o protestati.	Modalità di addebito sul conto corrente di somme derivanti dall'importo facciale degli assegni bancari, il cui importo era stato accreditato sul conto corrente, risultati insolute e/o protestati.
56	Ricavo effetti o assegni in lire e/o valuta estera al dopo incasso.	Modalità di accredito di effetti e/o valuta estera al dopo incasso. Tale disposizione prevede l'accredito alla scadenza naturale degli effetti e non, salvo buon fine, ossia immediatamente senza attendere la scadenza dei crediti.
57	Restituzione di assegni o vaglia irregolari.	L'operatore provvede a restituire agli istituti trattatari gli assegni emessi e risultati irregolari.
58	Esecuzione reversali di incasso.	Tramite tale operazione l'operatore è autorizzato ad incassare per conto del cliente delle reversali allo stesso intestate. Contestualmente, lo stesso Istituto accrediterà il relativo importo sul conto del cliente.
60	Rettifica di valuta.	Modalità attraverso cui l'operatore effettua una variazione di valuta per una somma accreditata/addebitata sul conto corrente con valuta differente. Tale modalità consente di determinare una variazione del tasso di interesse effettivo (attivo-passivo) applicato al conto corrente, poiché incide direttamente sul calcolo dei numeri creditori-debitori.
63	Accrediti o incasso per sconto effetti diretti (effetti rilasciati direttamente a favore di Banca).	Modalità di accredito/incasso di effetti emessi direttamente in favore dell'operatore, tramite il servizio di sconto effetti domiciliati presso i propri sportelli, previo pagamento di una competenza di sconto. L'importo degli effetti è accreditato sul conto corrente.
64	Accrediti o incasso effetti presentati allo sconto.	Modalità di accredito/incasso sul conto corrente di effetti presentati allo sconto (con modalità s.b.f. o al dopo incasso) dietro il pagamento di competenze di sconto.

Codice	Descrizione	Note di commento dell'Operazione o Servizio
65	Competenze di sconto.	Modalità di addebito di una competenza di sconto - commissione sul conto corrente inerente un'operazione di accredito di effetti presentati allo sconto.
66	Spese.	Modalità di addebito di spese sul conto corrente inerenti un'operazione di accredito di effetti presentati allo sconto.
70	Acquisto o vendita a pronti titoli e diritti di opzione.	Modalità di addebito/accredito di somme sul conto corrente inerenti un'operazione di acquisto / vendita di titoli a pronti e/o di diritti di opzione, previo utilizzo di un conto collaterale, denominato conto titoli.
72	Accredito o incasso per utilizzo credito documentario da estero.	Modalità di accredito sul conto corrente per utilizzo di credito documentario estero (l'importo accreditato è pari al credito documentato al netto di una commissione trattenuta per i servizi resi dall'operatore).
74	Valori bollati.	Modalità di addebito sul conto corrente di una somma a titolo di valori bollati, il cui addebito è previsto, per legge, trimestralmente.
78	Versamento di contante o valori assimilati, compresi il versamento o consegna di contante da parte di banche o succursali situate all'estero e l'emissione di carte prepagate.	Modalità di accredito sul conto corrente di una somma a mezzo denaro contante o valori assimilati, ovvero consegna di denaro da parte di banche o succursali situate all'estero, nonché mediante trasferimento di fondi per mezzo di carte prepagate.
79	Disposizione di giroconto da altro intermediario.	Operazione attraverso cui viene effettuato un accredito/addebito da un conto corrente di altro intermediario presso altro Istituto.
80	Acquisto/vendita (anche prelievo o ritiro/versamento o consegna) a termine di titoli compresi il trasferimento titoli fra dossier, il trasferimento titoli da altro istituto e l'immissione/uscita dossier titoli a fronte conto diversamente intestato.	Modalità di accredito/Addebito di somme derivante dalla compravendita di titoli, a mezzo utilizzo del conto titoli (dossier titoli), nonché dal trasferimento titoli fra dossier appartenenti ad altro istituto. Si tratta, anche in questo caso, di operazioni "extra-conto".
81	Accensione riporto titoli.	Stipula del contratto con il quale una persona (riportato) trasferisce in proprietà a un'altra persona (riportatore) titoli di credito di una data specie per un determinato prezzo. (Il riportatore assume l'obbligo di trasferire al riportato, alla scadenza di un dato termine, la proprietà di altrettanti titoli della stessa specie contro pagamento di un prezzo aumentato o diminuito nella misura convenuta).
82	Estinzione riporto titoli.	Cessazione del contratto di cui sopra.

Codice	Descrizione	Note di commento dell'Operazione o Servizio
83	Sottoscrizione titoli e/o Fondi comuni.	Modalità di addebito sul conto corrente, inerente la contestuale sottoscrizione di titoli e/o fondi comuni, per cui viene aperto un dossier titoli corrispondente per il valore riguardante l'addebito eseguito sul conto corrente.
84	Consegna o ritiro titoli al portatore allo sportello.	Modalità di ritiro/consegna di titoli, attraverso cui a fronte di un addebito/accredito sul conto corrente, successivamente all'acquisto/consegna di titoli al portatore, il correntista ritira/consegna titoli direttamente allo sportello.
85	Aumento di capitale e/o operazioni societarie.	
86	Finanziamento <i>import.</i>	Modalità di accredito sul conto corrente attraverso cui viene effettuato un finanziamento a seguito di operazioni commerciali di importazioni effettuate dal correntista.
87	Anticipazioni <i>export.</i>	Modalità di accredito in conto corrente di importi rappresentanti anticipazioni su fatture/documenti per cessione di beni verso clienti esteri, attraverso cui l'operatore trattenendo una commissione accredita sul conto corrente l'importo della fattura/documenti presentati per l'anticipazione.
90	Pagamento o incasso rimesse documentate da o per l'estero.	Modalità di accredito/addebito su conto corrente di rimesse documentate da o per l'estero.
91	Prelevamento a mezzo sportello automatico di altro intermediario.	Modalità di prelevamento con scheda Bancomat, a mezzo sportello automatico, da intermediario diverso da quello con cui il cliente intrattiene il rapporto di conto corrente.
92	Costo libretto assegni.	Addebito in conto corrente per il rilascio al correntista del libretto degli assegni.
94	Commissioni e spese su operazioni in titoli.	Tipologia di addebito in conto corrente inerente commissioni e spese addebitate (nella misura stabilita dal contratto) per operazioni effettuate dal correntista ed inerenti l'acquisto/la vendita di titoli.
95	Commissioni e spese su operazioni estero.	Tipologia di addebito in conto corrente inerente commissioni e spese addebitate (sulla base della misura stabilita contrattualmente) per operazioni effettuate con valuta estera.
Z1	Disposizione di giro di <i>cash pooling.</i>	L'operazione permette di compensare i saldi attivi di conto corrente di alcune società con i saldi negativi di altre legate da un accordo di <i>cash pooling</i> . Consiste nell'accentrare in capo a un unico soggetto giuridico la gestione delle disponibilità finanziarie di un gruppo societario, realizzando un risparmio di interessi passivi e ottenendo il risultato indiretto di finanziare le società che presentano una posizione debitoria nei confronti degli istituti di credito.
Z2	Versamento di titoli credito, anche con resto, e contante (es. assegni bancari).	L'operazione di versamento consiste nel depositare in un istituto di credito, ad esempio, assegni bancari (titoli di credito), l'eventuale differenza tra l'importo dello stesso e la somma incassata costituisce il resto per il depositante, oppure una determinata somma di denaro (contanti).
Z3	Versamento assegni circolari emessi da altre banche.	L'operazione consiste nel depositare in un istituto di credito assegni circolari rilasciati da operatori diversi da quello ove il beneficiario dello stesso procede al suo deposito.

Codice	Descrizione	Note di commento dell'Operazione o Servizio
Z6	Prelievi a valere su crediti semplici.	L'operazione consiste nel ritirare da un operatore del denaro o titoli di credito a fronte di smobilizzo del portafoglio crediti (ad esempio, anticipi su fatture) o di anticipazioni su beni componenti del capitale circolante (ad esempio, anticipazioni su merci o su documenti che rappresentano merci).
ZG	Accredito per operazioni su contratti derivati.	L'operazione consiste nella registrazione a credito (in aumento) di somme a favore del titolare di conto bancario relative a operazioni su contratti atipici.
ZH	Rimborso titoli e/o Fondi Comuni.	L'operazione consiste nella restituzione e nella remunerazione di somme a favore di investitore per effetto di disinvestimenti di titoli mobiliari.
ZI	Bonifico dall'estero.	Il bonifico dall'estero è una operazione che consiste nell'ordine di trasferire fondi da una persona fisica o giuridica (Ordinante) ad un'altra (Beneficiario). Il trasferimento dei fondi può avvenire addebitando ed accreditando i rispettivi conti correnti, oppure per cassa, cioè presentando il corrispettivo in contanti attraverso un operatore collocata all'estero che origina il pagamento.
ZL	Bonifico sull'estero.	Il bonifico sull'estero è una operazione che consiste nell'ordine di trasferire fondi da una persona fisica o giuridica (Ordinante) ad un'altra (Beneficiario). Il trasferimento dei fondi può avvenire addebitando ed accreditando i rispettivi conti correnti, oppure per cassa, cioè presentando il corrispettivo in contanti all'operatore che origina il pagamento oppure ritirando il corrispettivo in contanti presso quello ricevente collocato all'estero.
ZN	Assegno copertura garantita.	L'assegno a copertura garantita è un titolo di credito sul quale l'operatore stampa l'importo massimo per il quale può essere emesso. Al tempo stesso l'emittente vincola tale somma sul conto del cliente. In questo modo viene garantita la copertura dell'assegno entro il limite massimo di somma indicato sullo stesso.
ZS	Erogazioni prestiti personali e finanziamenti diversi.	L'operazione consiste nell'assegnazione di una certa somma di denaro da parte di un operatore per uno scopo particolare del beneficiario senza richiedere garanzie reali per la concessione della stessa.
C0	Vendita d'oro e metalli preziosi.	L'operazione consiste nella cessione di oro da parte di orafi, commercianti di metalli preziosi, aziende che lavorano il metallo o lo consegnano a terzi per la lavorazione.
C9	Acquisto d'oro e metalli preziosi.	L'operazione consiste nell'acquisto o nel prestito d'uso di oro da parte di orafi, commercianti di metalli preziosi, aziende che lavorano il metallo o lo consegnano a terzi per la lavorazione. L'acquisto a pronti di oro grezzo può essere effettuato sia per l'estinzione del prestito, che per l'approvvigionamento diretto del metallo prezioso. Con l'assunzione di oro greggio in prestito d'uso l'impresa orafa, pagando un canone periodico, si riserva la facoltà di trasformare il contratto originario in acquisto a titolo definitivo o di restituire un'uguale quantità e qualità di metallo al mutuante, anziché acquistare subito la quantità di oro da immettere in lavorazione.

Codice	Descrizione	Note di commento dell'Operazione o Servizio
D0	Conversione banconote in euro.	L'operazione consiste nel cambio di banconote espresse in lire con banconote espresse in euro.
U2	Consegna/ritiro mezzi di pagamento (esclusi ordini di accredito o pagamento) da parte di clientela – per intermediari non bancari.	L'operazione consiste nel dare o nel prendere i mezzi di pagamento (ad esempio, assegni o altri titoli di credito) da parte di clienti per intermediari non bancari.
AA	Servizio eurogiro e servizio <i>MoneyGram</i> .	L'operazione consiste nella trasmissione e ricezione di fondi in via telematica tra Stati autorizzati ad utilizzare la rete dedicata. Il servizio offerto da tale sistema è fruibile anche da parte di soggetti che non hanno attivato un conto corrente postale.
201	Bonifico da/per intermediario residente.	L'operazione consiste nell'ordine di trasferire fondi da o per un intermediario finanziario residente in Italia.
202	Aumento/riduzione di capitale e/o operazioni societarie.	L'operazione fiduciaria consiste in operazioni societarie a pagamento non specificatamente previste in altre causali compresi i finanziamenti/mutui.
203	Consegna titoli.	L'operazione consiste nella movimentazione di titoli al portatore (obbligazioni/azioni di risparmio) per vendita, per consegna a seguito di prelievo parziale/estinzione rapporto, di rimborso, di conversione, azzeramento capitale e per permuta con cambi.
204	Ricevimento titoli.	L'operazione consiste nella movimentazione di titoli al portatore (obbligazioni/azioni di risparmio) per acquisto, per ritiro a seguito di apporto, di aumento capitale e per permuta con cambi.
205	Ricevimento titoli nominativi.	L'operazione consiste nella movimentazione di titoli nominativi per acquisto, per aumento capitale gratuito, per conversione di titoli al portatore e per permuta con cambi.
206	Consegna titoli nominativi.	L'operazione consiste nella movimentazione di titoli nominativi per vendita, per riduzione di capitale e per permuta con cambi.
208	Intestazione/reintestazione polizze.	L'operazione consiste nell'apertura o chiusura di mandati su polizze.
209	Ricevimento/consegna contante.	L'operazione consiste in movimenti in entrata per incasso prezzo, rimborsi, liquidazioni e provvista.
210	Ricevimento/consegna assegni bancari e circolari.	L'operazione consiste in movimenti in entrata di assegni bancari e circolari.
211	Bonifico dall'estero.	L'operazione consiste in movimenti in entrata per pagamenti, erogazioni e versamenti provenienti dall'estero.
212	Bonifico per l'estero.	L'operazione consiste in movimenti in uscita per pagamenti, erogazioni e versamenti provenienti verso l'estero.
213	Intestazione diretta/reintestazione a fiduciante di quote o azioni.	L'operazione consiste nell'assegnazione diretta o nella rassegna a fiduciante di quote o azioni.

Codice	Descrizione	Note di commento dell'Operazione o Servizio
214	Intestazione o reintestazione gestioni patrimoniali.	L'operazione consiste nell'apertura o nella chiusura di mandati di gestioni patrimoniali.
215	Garanzie reali (pegno, ipoteca).	L'operazione consiste nella movimentazione di depositario in garanzia mediante la scrittura di conti fiduciari o di conto d'ordine.
216	Servizi di natura non patrimoniale.	Si tratta di una causale generica per un'operazione in attesa di definizione.
301	Sottoscrizione quote OICR o azioni SICAV in contanti.	Da un punto di vista economico-funzionale non esistono differenze di rilievo tra le OICR e le SICAV. Infatti, queste ultime costituiscono una particolare tipologia di OICR. Una particolarità di rilievo è rappresentata dalla circostanza che le SICAV possono essere soltanto di tipo aperto, ossia devono sempre garantire al pubblico dei risparmiatori la possibilità di sottoscrivere nuove azioni o di chiedere il rimborso ed hanno la forma giuridica di S.p.A. a capitale non fisso e, pertanto, sempre uguale al patrimonio netto. Pertanto, il risparmiatore che acquista le azioni della SICAV ne diviene socio, mentre nelle OICR si ha un patrimonio autonomo suddiviso in quote che non attribuiscono all'investitore la qualifica di socio. Ciò premesso, quella della sottoscrizione in contanti di quote OICR o azioni SICAV è una pratica assai poco diffusa anche alla luce della stringente normativa in materia valutaria.
302	Riscatto quote OICR o azioni SICAV.	Consiste nell'operazione di disinvestimento che permette al risparmiatore l'uscita dal fondo OICR mediante riconsegna delle quote al gestore o di chiedere il rimborso delle azioni alla SICAV, ottenendone in cambio il controvalore del momento.
303	Distribuzione periodica proventi.	Di norma sono costituite dall'incasso periodico dei rendimenti scaturenti dalla partecipazione al fondo o dal possesso delle azioni SICAV.
304	Reinvestimento proventi periodici.	Si tratta dello speculare investimento di quanto ricevuto in seguito alla distribuzione di cui al precedente punto 303.
305	Variazione intestazione quote OICR o azioni SICAV.	Operazione che consente il subentro nell'intestazione di quote e/o azioni SICAV in luogo del precedente titolare. Tale circostanza potrebbe ricorrere, a titolo esemplificativo, in caso di decesso del titolare con conseguente nuova intestazione in favore degli eredi.
306	Conferimento titoli e/o quote OICR e/o azioni SICAV.	Operazione consistente nell'apporto di titoli e/o quote OICR e/o azioni SICAV.
307	Prelevamento titoli e/o quote OICR e/o azioni SICAV.	Operazione finanziaria inversa rispetto alla precedente.
308	Conferimento di liquidità.	Operazione finanziaria rappresentata dall'apporto di denaro contante.
309	Prelevamento di liquidità.	Operazione finanziaria inversa rispetto alla precedente.

Codice	Descrizione	Note di commento dell'Operazione o Servizio
H1	Prestito obbligazionario.	Il prestito obbligazionario è una forma di finanziamento a lungo termine, viene chiesto da una società o ente per i quali rappresenta un debito. I prestiti obbligazionari possono essere rimborsati in un'unica soluzione al termine del periodo di durata o in modo graduale, secondo un piano di ammortamento prefissato o mediante periodiche estrazioni a sorte dei titoli da estinguere.
H2	Finanziamento soci.	Costituisce una delle possibilità attraverso la quale la società si fornisce dei mezzi necessari all'esercizio della propria attività. Detta operazione finanziaria genera due tipologie di movimentazioni, quella relativa alla concessione/ottenimento del capitale di finanziamento, nonché quella afferente gli interessi corrisposti e/o ricevuti.
H3	Acquisto di partecipazione.	Operazione finanziaria di acquisto della quota del capitale sociale di una società detenuta da un soggetto economico. La movimentazione relativa a tale operazione viene accolta in <i>dare</i> del rapporto di c/c.
H4	Titoli scaduti o estratti.	Operazione finanziaria riguardante il rimborso di titoli mediante accredito del loro controvalore. Tra le modalità di rimborso, quella mediante estrazione è di solito prevista per i prestiti obbligazionari ed è indicata nell'emissione del prestito stesso.
400	Altra operazione non precedentemente classificata.	Categoria residuale relativa ad altre tipologie di rapporto non comprese nell'elencazione che precede.

INTESTAZIONE DEL REPARTO

Nota n.

(Luogo e data)

OGGETTO: Richiesta di autorizzazione all'acquisizione, dagli operatori finanziari, di dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ed art. 51, comma 2, n. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nei confronti di: *(elementi identificativi completi della persona fisica ovvero ditta individuale o società)*
.....

e di *(generalità complete delle persone fisiche per le quali si avanza la richiesta, con indicazione della relazione con il soggetto)*

AL COMANDANTE REGIONALE

DELLA GUARDIA DI FINANZA DI

e, per conoscenza:

AL COMANDANTE PROVINCIALE

DELLA GUARDIA DI FINANZA

~~~~~

A norma dell'art. 32, primo comma, n. 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 51, secondo comma, n. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, si chiede alla S.V. l'autorizzazione ad acquisire dagli operatori finanziari individuati tramite l'Archivio dei rapporti (ovvero *attraverso richiesta esplorativa*), dati, notizie e documenti relativi alle operazioni ed ai rapporti, intrattenuti presso qualsiasi dipendenza, dei quali il soggetto sia intestatario o dei quali abbia, comunque, la disponibilità, ancorché intestati a soggetti terzi.

*(Nel caso in cui si ritenga di richiedere "indagini esplorative", dovranno essere indicate le categorie degli intermediari finanziari nei cui confronti si propone l'emissione del provvedimento di autorizzazione, tenendo conto della dimensione economica del soggetto e della diffusione spaziale dei suoi interessi e delle indicazioni fornite nella Circolare richiamata).*

La presente richiesta, avente ad oggetto il periodo compreso fra il ..... ed il ....., viene ritenuta utile ai fini della verifica intrapresa nei confronti della/di *(nome della società o persona)* in oggetto generalizzata/o, in data ....., per i seguenti motivi: *(indicare i presupposti in forza dei quali si richiede l'autorizzazione alle indagini finanziarie)*  
.....

**ovvero**

*(Nel caso in cui le indagini finanziarie riguardino soggetto diverso da quello nei cui confronti è condotta l'attività di verifica, in quanto titolare di rapporti riconducibili a quest'ultimo, si preciserà)*

La presente richiesta, avente ad oggetto il periodo compreso fra il ..... ed il ....., viene ritenuta utile ai fini dell'attività ispettiva intrapresa in data ..... nei confronti di ....., per i seguenti motivi: *(indicare i presupposti in forza dei quali si richiede l'autorizzazione alle indagini finanziarie).*

**ovvero**

*(Nel caso in cui le indagini finanziarie riguardino un soggetto nei cui confronti non è in corso una attività di verifica e non sussistono le circostanze di cui al caso precedente, si preciserà)*

La presente richiesta, avente ad oggetto il periodo compreso fra il ..... ed il ....., viene ritenuta utile, per i seguenti motivi: *(indicare i presupposti in forza dei quali si richiede l'autorizzazione alle indagini finanziarie. Ad esempio, "nell'ambito della mutua assistenza amministrativa").*

In considerazione del grado di complessità della richiesta formulata, si propone che agli intermediari finanziari menzionati venga assegnato un termine per l'invio delle risposte pari a 30 (ovvero 60 o 90) giorni.

II COMANDANTE DEL REPARTO

**INTESTAZIONE DEL REPARTO**

Nota n. ....

(Luogo e data)

**OGGETTO:** Richiesta di autorizzazione all'acquisizione, ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 7, secondo periodo del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ed art. 51, comma 2, n. 7, secondo periodo del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dalle società fiduciarie di cui alla L. n. 1966/1939 e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'art. 20 del D.Lgs. n. 58/1998 (ovvero "dalla società fiduciaria ....."), delle generalità dei soggetti per conto dei quali essa/e hanno detenuto o amministrato o gestito: *(Indicare inequivocamente i beni, gli strumenti finanziari ovvero le partecipazioni in imprese detenuti, amministrati o gestiti)* .....

**AL COMANDANTE REGIONALE .....**

**DELLA GUARDIA DI FINANZA DI .....**

e, per conoscenza:

**AL COMANDANTE PROVINCIALE**

**DELLA GUARDIA DI FINANZA .....**

~~~~~

A norma dell'art. 32, primo comma, n. 7, secondo periodo del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 51, secondo comma, n. 7, secondo periodo del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, si chiede alla S.V. l'autorizzazione ad acquisire dalle società fiduciarie di cui alla L. n. 1966/1939 e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'art. 20 del D.Lgs. n. 58/1998 (ovvero "dalla società fiduciaria"), delle generalità dei soggetti per conto dei quali essa/e ha/hanno detenuto o amministrato o gestito: *(Indicare inequivocamente i beni, gli strumenti finanziari, ovvero le partecipazioni in imprese)*

La presente richiesta, avente ad oggetto il periodo compreso fra iled il, viene ritenuta utile ai fini dell'attività ispettiva intrapresa in data nei confronti di, per i seguenti motivi: *(indicare i presupposti in forza dei quali si richiede l'autorizzazione all'esecuzione delle indagini finanziarie)*

ovvero

(Nel caso in cui non è in corso alcuna attività di verifica si preciserà)

La presente richiesta, avente ad oggetto il periodo compreso fra il ed il, viene ritenuta utile, per i seguenti motivi: *(indicare i presupposti in forza dei quali si richiede l'autorizzazione alle indagini finanziarie. Ad esempio, "nell'ambito della mutua assistenza amministrativa")*.

In considerazione del grado di complessità della richiesta formulata, si ritiene di proporre che all'/agli intermediario/intermediari finanziario/finanziari menzionato/i venga assegnato un termine per l'invio delle risposte pari a 30 *(ovvero 60 o 90)* giorni.

II COMANDANTE DEL REPARTO

INTESTAZIONE DEL REPARTO

Nota n.

(Luogo e data)

OGGETTO: Richiesta di autorizzazione all'acquisizione, ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ed art. 51, comma 2, n. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dall'operatore finanziario (*indicare nome dell'operatore*) di dati, notizie e documenti relativi al rapporto (*ovvero "all'operazione"*) intestato (*ovvero "effettuata da"*): (*elementi identificativi completi della persona fisica, ditta individuale ovvero società*).....

AL COMANDANTE REGIONALE

DELLA GUARDIA DI FINANZA DI

e, per conoscenza:

AL COMANDANTE PROVINCIALE

DELLA GUARDIA DI FINANZA

~~~~~

A norma dell'art. 32, primo comma, n. 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 51, secondo comma, n. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, si chiede alla S.V. l'autorizzazione ad acquisire dall'operatore finanziario ..... dati, notizie e documenti relativi al rapporto n. .... (*ovvero "relativi all'operazione di ..... effettuata in data ....."*).

La presente richiesta, avente ad oggetto il periodo compreso fra il ..... ed il ....., viene ritenuta utile ai fini della verifica intrapresa nei confronti della/di (*nome della società o persona*) in oggetto generalizzata/o, in data ....., per i seguenti motivi: (*indicare i presupposti in forza dei quali si richiede l'autorizzazione alle indagini finanziarie*) .....

**ovvero**

(*Nel caso in cui le indagini finanziarie riguardino soggetto diverso da quello nei cui confronti è condotta l'attività di verifica, in quanto titolare di rapporti riconducibili a quest'ultimo, si preciserà*)

La presente richiesta, avente ad oggetto il periodo compreso fra il ..... ed il ....., viene ritenuta utile ai fini dell'attività ispettiva intrapresa in data ..... nei confronti di ....., per i seguenti motivi: (*indicare i presupposti in forza dei quali si richiede l'autorizzazione alle indagini finanziarie*).

**ovvero**

*(Nel caso in cui le indagini finanziarie riguardino un soggetto nei cui confronti non è in corso una attività di verifica e non sussistono le circostanze di cui al caso precedente, si preciserà)*

La presente richiesta, avente ad oggetto il periodo compreso fra il ..... ed il ....., viene ritenuta utile, per i seguenti motivi: *(indicare i presupposti in forza dei quali si richiede l'autorizzazione alle indagini finanziarie. Ad esempio, "nell'ambito della mutua assistenza amministrativa")*.

In considerazione del grado di complessità della richiesta formulata, si propone che agli intermediari finanziari menzionati venga assegnato un termine per l'invio delle risposte pari a 30 (ovvero 60 o 90) giorni.

II COMANDANTE DEL REPARTO



## INTESTAZIONE COMANDO

Nota n. ....

(Luogo e data)

## IL COMANDANTE REGIONALE

**Vista** la nota n. ...., del ..... con la quale il (*indicazione del reparto richiedente*) ..... ha richiesto l'autorizzazione ad acquisire, relativamente al periodo dal ..... al ....., dagli operatori finanziari, da individuare tramite l'Archivio dei rapporti (*ovvero "attraverso richiesta esplorativa"*), dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, nonché alle garanzie prestate da terzi con:

*(elementi identificativi completi delle persone giuridiche ovvero generalità complete delle persone fisiche, ivi incluso il codice fiscale);*

**Visti** gli artt. 32, comma 1, n. 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2, n. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;

**(Visti l'art. 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605 ed il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 19 gennaio 2007)<sup>1</sup>;**

**Letto** il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2008/31934 del 29 febbraio 2008;

**Esaminati** i dati inseriti nel sito "Anagrafe Tributaria" – applicativo "Indagini finanziarie", di cui all'identificativo indagine n. ....;

**Considerato** che la richiesta di acquisizione dei suddetti dati, notizie e documenti appare opportuna poiché:

1. il (*indicazione del reparto*) ..... ha intrapreso una verifica fiscale nei confronti di .....<sup>2</sup>;
2. il reparto operante ha segnalato (*indicazione dei presupposti che giustificano l'esecuzione delle indagini finanziarie*);
3. il reparto ha inoltre segnalato che ..... (*indicazione dei presupposti che giustificano l'eventuale estensione delle indagini finanziarie a terzi*)<sup>3</sup>;

**Ritenuta** necessaria l'esecuzione degli accertamenti sulle posizioni finanziarie, al fine di determinare il reale volume d'affari conseguito dal soggetto summenzionato (*ovvero le motivazioni diverse per cui si ritiene autorizzare*),

## AUTORIZZA

il (*indicazione del reparto richiedente*) ..... a richiedere agli operatori finanziari, individuati tramite l'archivio dei rapporti (*ovvero "attraverso richiesta esplorativa"*), dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, nonché alle garanzie prestate da terzi con (*elementi identificativi completi delle persone giuridiche ovvero generalità complete delle persone fisiche*), nel periodo dal ..... al .....

<sup>1</sup> L'indicazione sarà inserita esclusivamente nel caso in cui l'individuazione degli intermediari finanziari sia avvenuta sulla scorta delle risultanze dell'interrogazione all'"Archivio dei rapporti".

<sup>2</sup> Tale indicazione si ometterà nel caso in cui non sia stata avviata alcuna attività ispettiva.

<sup>3</sup> L'indicazione sarà inserita nel caso di estensione delle indagini finanziarie a soggetti terzi.

L'autorizzazione deve intendersi relativa all'acquisizione di dati, notizie e documenti riguardanti le operazioni e i rapporti, intrattenuti presso qualsiasi dipendenza dei suddetti operatori finanziari, dei quali il soggetto sia intestatario o dei quali abbia, comunque, la disponibilità, ancorché intestati a soggetti terzi.

Per il riservato e corretto utilizzo dei dati, delle notizie e dei documenti raccolti, in conformità a quanto previsto dall'art. 18, comma 4, della Legge 30 dicembre 1991, n. 413, dovranno essere osservate le disposizioni di servizio al riguardo impartite.

IL COMANDANTE REGIONALE

## INTESTAZIONE COMANDO

Nota n. ....

(Luogo e data)

### IL COMANDANTE REGIONALE

**Vista** la nota n. .... del ..... con la quale il (*indicazione del reparto richiedente*) ..... ha richiesto l'autorizzazione ad acquisire, ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 7, secondo periodo del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ed art. 51, comma 2, n. 7, secondo periodo del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, relativamente al periodo dal ..... al ....., dalle società fiduciarie di cui alla L. n. 1966/1939 e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'art. 20 del D. Lgs. n. 58/1998 (*ovvero "dalla/e società fiduciaria/e ....."*), le generalità dei soggetti per conto dei quali essa/e hanno detenuto o amministrato o gestito: (*Indicare inequivocamente i beni, strumenti finanziari, ovvero partecipazioni in imprese detenuti, amministrati o gestiti*) .....

**Visti** gli artt. 32, comma 1, n. 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2, n. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, come modificati dai commi 402 e 403 dell'articolo unico della Legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge Finanziaria 2005);

**Esaminati** i dati inseriti nel sito "Anagrafe Tributaria" – applicativo "Indagini finanziarie", di cui all'identificativo indagine n. ....;

**Considerato** che la richiesta di acquisizione dei suddetti dati, notizie e documenti appare opportuna poiché:

1. il (*indicazione del reparto*) ..... ha intrapreso una verifica fiscale nei confronti di .....<sup>1</sup>;
2. il reparto operante ha segnalato che: (*indicazione dei presupposti che giustificano l'esecuzione delle indagini finanziarie*).....;

**Ritenuta** necessaria l'esecuzione degli accertamenti sulle posizioni finanziarie, al fine di determinare il reale volume d'affari conseguito dal soggetto summenzionato (*ovvero le motivazioni diverse per cui si ritiene autorizzare*),

### AUTORIZZA

il (*indicazione del reparto richiedente*) .....a richiedere alle società fiduciarie di cui alla L. n. 1966/1939 e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'art. 20 del D. Lgs. n. 58/1998 (*ovvero "alla/e società fiduciaria/e ....."*), le generalità dei soggetti per conto dei quali essa/e hanno detenuto o amministrato o gestito: (*Indicare inequivocamente i beni, strumenti finanziari, ovvero partecipazioni in imprese detenuti, amministrati o gestiti*) ....., nel periodo dal ..... al .....

Per il riservato e corretto utilizzo dei dati, delle notizie e dei documenti raccolti, in conformità a quanto previsto dall'art. 18, comma 4, della Legge 30 dicembre 1991, n. 413, dovranno essere osservate le disposizioni di servizio al riguardo impartite.

IL COMANDANTE REGIONALE

<sup>1</sup> Tale indicazione si ometterà nel caso in cui non sia stata avviata alcuna attività ispettiva.



**INTESTAZIONE COMANDO**

Nota n. ....

(Luogo e data)

**IL COMANDANTE REGIONALE**

**Vista** la nota n. ...., del ..... con la quale il (*indicazione del reparto richiedente*) ..... ha richiesto l'autorizzazione ad acquisire, relativamente al periodo dal ..... al ....., dall'operatore finanziario ....., dati, notizie e documenti relativi al rapporto n. .... (*ovvero "relativi all'operazione"*) intestato a (*ovvero "effettuata da"*): (*elementi identificativi completi delle persone giuridiche ovvero generalità complete delle persone fisiche, ivi incluso il codice fiscale*).....;

**Visti** gli artt. 32, comma 1, n. 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2, n. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;

**Esaminati** i dati inseriti nel sito "Anagrafe Tributaria" – applicativo "Indagini finanziarie", di cui all'identificativo indagine n. ....;

**Considerato** che la richiesta di acquisizione dei suddetti dati, notizie e documenti appare opportuna poiché:

1. il (*indicazione del reparto*) ..... ha intrapreso una verifica fiscale nei confronti di .....<sup>1</sup>;
2. il reparto operante ha segnalato che: (*indicazione dei presupposti che giustificano l'esecuzione delle indagini finanziarie*) .....;

**Ritenuta** necessaria l'esecuzione degli accertamenti sulle posizioni finanziarie, al fine di determinare il reale volume d'affari conseguito dal soggetto summenzionato (*ovvero le motivazioni diverse per cui si ritiene autorizzare*),

**AUTORIZZA**

il (*indicazione del reparto richiedente*) ..... a richiedere all'operatore finanziario ....., dati, notizie e documenti relativi al rapporto n..... (*ovvero "relativi all'operazione di ..... effettuata in data ....."*), nel periodo dal ..... al .....

L'autorizzazione deve intendersi relativa all'acquisizione di dati, notizie e documenti riguardanti il rapporto (*ovvero "l'operazione"*) intrattenuto/a presso qualsiasi dipendenza del suddetto operatore finanziario.

Per il riservato e corretto utilizzo dei dati, delle notizie e dei documenti raccolti, in conformità a quanto previsto dall'art. 18, comma 4, della Legge 30 dicembre 1991, n. 413, dovranno essere osservate le disposizioni di servizio al riguardo impartite.

**IL COMANDANTE REGIONALE**

<sup>1</sup> Tale indicazione si ometterà nel caso in cui non sia stata avviata alcuna attività ispettiva.



## INTESTAZIONE DEL REPARTO

Nota n. ....

(Luogo e data)

**OGGETTO:** Richiesta di autorizzazione all'accesso presso l'intermediario finanziario (*indicare il nominativo dell'intermediario finanziario*) .....

**AL COMANDANTE REGIONALE .....**

**DELLA GUARDIA DI FINANZA DI .....**

e, per conoscenza:

**AL COMANDANTE PROVINCIALE**

**DELLA GUARDIA DI FINANZA .....**

Riferimento autorizzazione n. .... del .....

~~~~~

A norma dell'art. 32, primo comma, n. 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 51, secondo comma, n. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la S.V., con la nota in riferimento, ha autorizzato l'esecuzione di indagini finanziarie nei confronti di (*elementi identificativi completi della persona fisica ovvero ditta individuale o società*):

Poiché l'intermediario finanziario non ha ottemperato nei termini previsti, né risulta aver chiesto proroghe ai sensi dell'art. 32, comma 2 del citato D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 51, comma 3 del citato D.P.R. n. 633/1972, si avanza richiesta di voler autorizzare l'accesso presso il suddetto intermediario finanziario – sede di, al fine di rilevare direttamente i dati, le notizie ed i documenti a suo tempo richiesti.

ovvero

(*Qualora la richiesta di accesso sia motivata dal fondato sospetto circa la veridicità e/o la completezza dei dati, notizie e documenti relativi alle operazioni e/o ai rapporti intrattenuti con il contribuente, si preciserà*):

Poiché dagli elementi in possesso dei militari operanti emergono fondati sospetti sulla veridicità, la completezza o l'esattezza dei dati, notizie e documenti trasmessi dall'intermediario finanziario ed, in particolare: (*specificare i motivi a fondamento del sospetto*), si avanza richiesta di voler autorizzare l'accesso presso il suddetto intermediario finanziario – sede di, al fine di rilevare direttamente i dati, le notizie ed i documenti a suo tempo richiesti.

II COMANDANTE DEL REPARTO

INTESTAZIONE DEL COMANDO

Nota n.

(Luogo e data)

IL COMANDANTE REGIONALE

Vista la autorizzazione n., del concernente la richiesta agli operatori finanziari, ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ed art. 51, comma 2, n. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, di dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata nei confronti di: (elementi identificativi completi della persona fisica ovvero ditta individuale o società)

Vista la nota n., del con la quale il (*indicazione del reparto richiedente*)..... ha chiesto l'autorizzazione ad accedere presso l'intermediario finanziario - sede di

Letti gli artt. 33, comma 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 52, comma 11 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, (*“nonché il rinvio in essi contenuto alle richieste formulate “a norma del n. 7”, rispettivamente degli artt. 32 e 51 dei D.P.R. n. 600/1973 e D.P.R. n. 633/1972”*)¹;

Considerato che la richiesta formulata è rispondente ai presupposti di diritto in quanto: (*indicazione dei motivi per cui l'autorizzazione si rende necessaria*).....

AUTORIZZA

Ufficiali della Guardia di Finanza di grado non inferiore a capitano ad accedere presso l'intermediario finanziario- sede di, al fine di rilevare direttamente i dati, le notizie ed i documenti a suo tempo richiesti, relativi al rapporto (*ovvero “all'operazione di”*) intestato (*ovvero “effettuata da”*): (*elementi identificativi completi della persona fisica, ditta individuale ovvero società*)

L'accesso sarà effettuato in base alle prescrizioni contenute nell'art. 33, comma 6 del D.P.R. n. 600/1973, richiamato anche dall'art. 52, comma 11, del D.P.R. n. 633/1972 e, in quanto applicabili, nel D.M. 15 settembre 1982.

Per il riservato e corretto utilizzo dei dati, delle notizie e dei documenti raccolti, in conformità a quanto previsto dall'art. 18, comma 4, della Legge 30 dicembre 1991, n. 413, dovranno essere osservate le disposizioni di servizio a riguardo impartite.

IL COMANDANTE REGIONALE

¹ Tale precisazione sarà inserita solo se l'accesso riguarda un intermediario finanziario diverso da Istituti di credito e Poste italiane S.p.A..

