



*Direzione Centrale Accertamento*

---

**CIRCOLARE N. 13/E**

***Roma, 09 aprile 2009***

Oggetto: ***Prevenzione e contrasto dell'evasione – Anno 2009 – Indirizzi operativi.***

1.	PREMESSA .....	3
2.	ATTIVITÀ SPECIFICHE .....	6
2.1	GRANDI CONTRIBUENTI .....	6
2.1.1	Individuazione dei “grandi contribuenti” e delle imprese di più rilevante dimensione – vigilanza specifica .....	7
2.1.2	Piano delle attività nei confronti dei grandi contribuenti .....	8
2.1.3	Modalità di coordinamento con la Guardia di Finanza .....	13
2.1.4	Ulteriori attribuzioni delle Direzioni Regionali .....	14
2.2	IMPRESE DI MEDIE DIMENSIONI .....	15
2.3	IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI E LAVORATORI AUTONOMI .....	17
2.4	ENTI NON COMMERCIALI .....	22
2.5	PERSONE FISICHE .....	23
2.5.1	Piano di controlli “formali” delle dichiarazioni dei redditi .....	24
2.5.2	Piano di accertamenti parziali “automatizzati” in materia di imposte sui redditi .....	25
2.5.3	Piano straordinario di accertamenti “sintetici” .....	25
2.5.4	Controllo sistematico delle estero-residenze a rischio .....	26
3.	ATTIVITÀ TRASVERSALI .....	27
3.1	ATTIVITÀ IN MATERIA DI ANTIFRODE .....	27
3.2	ATTIVITÀ A PROIEZIONE INTERNAZIONALE .....	30
3.2.1	Scambio di informazioni .....	30
3.2.2	Presenza di funzionari e controlli simultanei bilaterali/multilaterali .....	31
3.2.3	Assistenza alla notifica degli atti .....	32
3.3	ATTIVITÀ RELATIVE AD ALTRI TRIBUTI INDIRETTI DIVERSI DALL’IVA....	32
3.4	ATTIVITÀ IN MATERIA DI RISCOSSIONE .....	33
3.4.1	Attività collegate alla tutela della pretesa erariale.....	33
3.4.2	Evasione da riscossione correlata alle indebite compensazioni .....	36
4.	PIANIFICAZIONE E CONSUNTIVAZIONE .....	36

## 1. PREMESSA

In attesa della definitiva fissazione, nella Convenzione triennale 2009 – 2011, degli obiettivi qualitativi e quantitativi da conseguire nel corrente anno, si forniscono gli indirizzi operativi per lo sviluppo delle attività di prevenzione e contrasto dell'evasione.

Gli indirizzi sono emanati in attuazione delle linee generali e degli obiettivi contenuti nell'Atto di indirizzo del Ministro dell'Economia e delle Finanze per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2009-2011 che ha tracciato le linee generali e gli obiettivi della gestione tributaria per il triennio.

Va subito sottolineato che la **riorganizzazione in atto** del dispositivo di contrasto dell'evasione, a livello centrale, regionale e locale, ha inteso perseguire specificamente le seguenti finalità:

- **focalizzare distintamente l'azione di controllo sulle diverse macro-tipologie di contribuenti (grandi e medie imprese, piccole imprese e lavoratori autonomi, enti non commerciali, persone fisiche);**
- **adottare metodologie di intervento differenziate per ciascuna macro-tipologia e coerenti con altrettanto distinti sistemi di analisi e valutazione del rischio di evasione e/o di elusione da sviluppare tenendo anche conto delle peculiarità che connotano ciascuna realtà territoriale ed economica.**

L'approccio basato sulla valutazione del rischio di evasione e/o di elusione, riferita a ciascuna macro-tipologia e tarata sulle peculiarità locali, **riveste una valenza strategica**. Esso comporta, infatti, la allocazione ottimale delle risorse (sia in termini quantitativi che qualitativi) in funzione dell'andamento e della concentrazione del detto rischio, e la altrettanto ottimale selezione delle posizioni, così come dei fenomeni da sottoporre a controllo, evitando di perseguire situazioni di scarsa rilevanza o mere violazioni di carattere formale (in quanto a basso rischio).

Tale approccio potrà essere pienamente garantito solo con la istituzione delle nuove Direzioni Provinciali, nel cui ambito è prevista una apposita struttura con compiti di analisi del livello e della distribuzione del rischio di evasione e/o di elusione riguardante tutti i contribuenti con domicilio fiscale nell'ambito territoriale provinciale (eccezion fatta per i cosiddetti "grandi contribuenti" il cui presidio compete, a seguito della riorganizzazione, alle strutture regionali), da realizzare con distinto riguardo alle diverse macro-tipologie di contribuenti (medie imprese, piccole imprese e lavoro autonomo, persone fisiche, enti non commerciali).

Nelle more della costituzione delle nuove unità organizzative, che avverrà gradualmente entro il prossimo anno, la detta **analisi di rischio andrà comunque svolta dalle Direzioni regionali**, con distinto riguardo a ciascuna delle Province di competenza ed alle menzionate macro-tipologie di contribuenti (diverse da quella dei "grandi contribuenti"). Tale analisi dovrà portare alla individuazione di una cornice di riferimento entro la quale gli attuali Uffici locali possano a propria volta sviluppare, entro i limiti consentiti dall'ancora vigente assetto organizzativo, analisi locali e

settoriali idonee ad indirizzare in modo adeguato la selezione delle posizioni da sottoporre a controllo.

Si evidenzia come dall'accuratezza dell'analisi in parola dipenderà fortemente l'efficacia delle attività di controllo, ove per tale è da considerare la capacità di intercettare situazioni di **effettiva e consistente evasione** finalizzata non solo, come tradizionalmente e correttamente ritenuto, al recupero delle imposte evase ed alla irrogazione delle sanzioni, **ma anche e soprattutto ad ottenere un sostanziale cambiamento dei comportamenti fiscalmente scorretti tale da determinare, in prospettiva, un allargamento delle basi imponibili dichiarate e, quindi, un consistente incremento del gettito derivante dall'adempimento spontaneo** (la c.d. "*compliance*"). In altri termini, i risultati dell'attività di controllo non vanno traguadati solo all'insegna del recupero dell'evasione pregressa (che resta ovviamente un obiettivo qualificante), ma anche in una specifica ottica di induzione della "*compliance*".

Passando ai profili più strettamente operativi, si evidenzia che il massimo dell'impegno, ai diversi livelli organizzativi, deve essere in specie diretto:

- al **rafforzamento dell'azione di contrasto ai fenomeni aventi connotazione fraudolenta**, in linea con quanto stabilito dall'art. 83, commi 5 e 6, del decreto-legge n. 112 del 2008; per tale finalità, sono stati istituiti l'Ufficio Centrale Antifrode, incardinato nella Direzione Centrale Accertamento, ed appositi Uffici Antifrode nelle Direzioni regionali della Lombardia, del Piemonte, del Veneto, dell'Emilia Romagna, della Toscana, del Lazio, della Puglia, della Campania e della Sicilia;
- al **c.d. "tutoraggio" delle grandissime imprese** da parte delle Direzioni regionali, previsto dall'art. 27, ai commi da 9 a 14, del decreto-legge n. 185 del 2008, da esplicarsi mediante:
  - un'accurata attività di analisi dei rischi, correlati al settore produttivo di ciascuna impresa e ad un livello di rischio personalizzato, volto a differenziare l'azione di controllo;
  - il controllo sistematico e, per alcuni aspetti, preventivo, finalizzato anche ad assicurare un elevato grado di correttezza dei comportamenti fiscali di questo particolare ed importante *target* di contribuenti;
- al **presidio di tutti i grandi contribuenti** – imprese e professionisti (con volume d'affari IVA, ricavi o compensi non inferiore a 100 milioni di euro) da parte delle Direzioni regionali presso le quali sono concentrate le competenze in materia di controlli, accertamento, contenzioso e riscossione, nonché in materia di rimborsi e di controllo della esistenza dei crediti utilizzati in compensazione;
- al **presidio delle imprese di medie dimensioni** (con volume d'affari IVA, ricavi o compensi da 5.164.569 a <100 milioni di euro) le quali, per le peculiarità specifiche economiche e fiscali, richiedono metodologie di analisi dei rischi sempre più sofisticate ed incisive;

- al **presidio delle altre imprese di minori dimensioni** (con volume d'affari IVA, ricavi o compensi fino a 5.164.568 di euro) e **dei lavoratori autonomi** soggetti che, molto rilevanti per la numerosità, impongono un'attività di analisi mirata e particolarmente selettiva per l'individuazione dei principali rischi di evasione e di elusione, anche basata sulle risultanze degli studi di settore, ed il ricorso altrettanto mirato allo strumento istruttorio delle indagini finanziarie, nei frequenti casi in cui lo stesso si rivela il più idoneo a comprovare le violazioni fiscali;
- all'**accertamento sintetico del reddito complessivo delle persone fisiche** in base agli elementi di capacità contributiva, da valutare nel contesto del nucleo familiare, qualora i redditi complessivamente dichiarati non risultino coerenti con la capacità di spesa dimostrata; tenuto conto che le disposizioni introdotte dal decreto-legge n. 112 del 2008 (art. 83, commi 8 e 9) prevedono un piano straordinario da sviluppare nel triennio 2009-2011, l'accertamento sintetico rappresenta, già nel corrente anno, un obiettivo rilevante da realizzare;
- al **presidio della complessa platea dei soggetti che usufruiscono di regimi fiscali agevolativi**; specifiche analisi di rischio devono consentire a regime di individuare apposite metodologie di controllo;
- al **contrasto al fenomeno delle indebite compensazioni** da perseguire oltre che con interventi specifici anche in occasione dell'ordinaria attività di controllo sostanziale mediante il riscontro dell'esistenza dei crediti utilizzati nei modelli unificati di pagamento per compensare i debiti di imposta e contributivi (tenendo conto delle nuove disposizioni normative di cui all'art. 27, commi da 16 a 20, del decreto-legge n. 185 del 2008);
- al **sempre maggiore utilizzo degli istituti definitivi**, la cui portata è stata ulteriormente ampliata con il decreto-legge n. 185 del 2008 per realizzare la definizione della pretesa tributaria e la riscossione delle somme dovute in tempi più rapidi; a tal fine, gli elementi probatori della pretesa tributaria devono essere connotati da certa e concreta rilevanza tale da rendere non proficua la via del contenzioso per il contribuente;
- alla **sollecita concretizzazione dell'azione di accertamento** da parte delle strutture competenti ai vari livelli organizzativi, utilizzando le risultanze delle attività istruttorie già espletate (quali in specie i processi verbali di constatazione non definiti ex art. 5-bis del decreto legislativo 218 del 1997), trattandosi di attività istituzionale di primaria importanza.

Si evidenzia altresì l'importanza che assumono gli **adempimenti correlati alla riscossione** derivante dalla complessiva attività di controllo. Le strutture operative devono sentirsi fortemente impegnate a concludere, in tempi rapidi, le attività di competenza per le iscrizioni a ruolo, il conferimento del visto di esecutorietà, il sistematico monitoraggio, nonché, qualora se ne ravvisi la sussistenza dei presupposti, l'immediata iscrizione a ruolo straordinario, l'utilizzo delle misure cautelari ed eventualmente anche delle indagini finanziarie, in stretto coordinamento operativo con gli agenti della riscossione.

Si sottolinea, infine, il ruolo determinante delle sinergie operative con la Guardia di Finanza e del conseguente, necessario coordinamento ai fini della programmazione delle attività di controllo che, oltre a rilevare in termini generali, continua ad avere specifica valenza per gli interventi nei confronti dei contribuenti di medio-grandi dimensioni (con volume d'affari IVA, ricavi o compensi superiori a 25,8 milioni di euro). Analoghe sinergie devono essere sviluppate con le Direzioni territoriali dell'I.N.P.S., così come il coordinamento con le specifiche attività di vigilanza da esse svolte, che spesso hanno dirette implicazioni anche in materia fiscale (si pensi, in specie, alla individuazione di "sommerso" da lavoro dipendente o autonomo o da attività di impresa individuale).

A quest'ultimo proposito, si rammenta che l'Agenzia ha stipulato con l'I.N.P.S un'apposita convenzione che prevede lo scambio di informazioni sui risultati dell'attività operativa di reciproco interesse, nonché l'esecuzione di specifici piani di controllo integrato, coordinati a livello centrale, per i quali si fa riserva di fornire le necessarie istruzioni.

Declinata, in termini di sintesi, la cornice strategica di riferimento, vengono di seguito forniti gli indirizzi operativi di dettaglio per la gestione della complessiva azione di controllo in modo idoneo a garantire i risultati quantitativi e qualitativi attesi, nonché un adeguato aumento dell'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti e, dunque, del gettito tributario.

Gli indirizzi vengono riportati con distinto riguardo:

- alle attività di controllo fiscale destinate, in modo specifico, alle diverse macro-tipologie di contribuenti e che quindi integrano nel loro complesso la peculiare strategia da adottare per ridurre i rischi di evasione/elusione che caratterizzano ciascuna delle dette macro-tipologie (**Attività specifiche**);
- alle attività che per loro natura non possono specificamente riferirsi alle suddette macro-tipologie di contribuenti, ma le riguardano tutte "trasversalmente", in modo più o meno marcato (**Attività trasversali**).

## 2. ATTIVITÀ SPECIFICHE

### 2.1 GRANDI CONTRIBUENTI

L'attribuzione alle Direzioni regionali della competenza per tutte le attività di controllo ed accertamento, di liquidazione delle dichiarazioni e di gestione del contenzioso, nonché del c.d. "tutoraggio", prevista dai citati commi da 9 a 14 dell'art. 27 del decreto-legge n. 185 del 2008 e riguardante i cosiddetti "grandi contribuenti", impone una sostanziale **ridefinizione delle modalità di intervento** nei confronti di tali soggetti.

Dette modalità dovranno infatti garantire, anche in coerenza con le linee generali e le finalità declinate nell'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2009-2011, il perseguimento di obiettivi di riduzione del livello dell'evasione e dell'elusione fiscale, connessi non solo ad azioni di contrasto, ma anche e soprattutto **ad un progressivo e tendenziale innalzamento del grado di**

**adempimento spontaneo** da parte di tale platea di contribuenti. In tal senso riveste un ruolo di fondamentale importanza l'attività di "tutoraggio", in relazione alla quale, la prevista attivazione, di norma, di controlli sostanziali entro l'anno successivo a quello della presentazione delle dichiarazioni ai fini delle imposte su redditi e dell'IVA, dovrà realizzarsi sulla base di specifiche analisi di rischio di evasione o elusione fiscale.

Le novità concernenti sia la qualificazione di "grande contribuente", sia le modalità di classificazione della pericolosità delle singole posizioni in esito alle risultanze dell'analisi di rischio, determinano altresì una modifica nelle modalità di interlocuzione con la Guardia di Finanza ai fini delle consuete attività di coordinamento.

### **2.1.1 Individuazione dei "grandi contribuenti" e delle imprese di più rilevante dimensione – vigilanza specifica**

Al fine di assicurare massima trasparenza ai criteri adottati dall'Agenzia allo specifico fine di individuare i "grandi contribuenti" e di garantire l'univoca identificazione della struttura competente all'espletamento delle attività previste dall'articolo 27, commi da 9 a 14, del decreto-legge n. 185 del 2008, il **provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 6 aprile 2009** ha individuato i criteri in base ai quali, per ciascun periodo d'imposta, viene determinato il parametro di riferimento rappresentato dal valore più elevato tra il volume d'affari, i ricavi o i compensi dichiarati.

Il provvedimento ha in specie stabilito:

- il **criterio di ordine generale** (la determinazione della soglia di cento milioni di euro viene effettuata considerando il valore più elevato, risultante dalle dichiarazioni presentate, tra i ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del T.U.I.R., l'ammontare lordo complessivo dei compensi derivanti dall'esercizio di arti e professioni di cui all'art. 53, comma 1, del T.U.I.R. ed il volume d'affari ai sensi dell'articolo 20 del d.P.R. n. 633 del 1972);
- un **criterio addizionale**, per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese di assicurazione (ai fini della determinazione della predetta soglia, vengono altresì considerati alcuni dati dichiarati che esprimono le più significative componenti positive della relativa gestione);
- alcuni **criteri particolari**:
  - per il caso dei periodi d'imposta non coincidenti con l'anno solare (il parametro di riferimento è individuato assumendo il valore più elevato tra i dati indicati nella dichiarazione dei redditi relativa al predetto periodo d'imposta ed il volume d'affari dichiarato per l'anno solare precedente a quello di chiusura del periodo stesso);
  - per il caso dei periodi d'imposta per i quali non siano ancora scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali (il citato parametro è individuato sulla base dei dati indicati nell'ultima dichiarazione fiscale presentata ed è utilizzato fino al novantesimo giorno successivo ai detti termini di scadenza).

Nel provvedimento è altresì previsto che:

- nei casi di omessa presentazione delle dichiarazioni nelle quali è prescritta l'indicazione dei dati rilevanti ai fini della determinazione del predetto parametro di riferimento, così come nei casi in cui l'individuazione del parametro di riferimento sia effettuata in base agli esiti dell'attività di accertamento, le attribuzioni ed i poteri di cui all'art. 27, commi 13 e 14, permangono in capo agli Uffici locali o all'Ufficio controlli delle Direzioni provinciali (ove costituite);
- nei casi di dichiarazioni fiscali prive dei dati rilevanti per la determinazione del parametro di riferimento, ovvero contenenti dati errati, la Direzione Centrale Accertamento, anche su segnalazione delle altre strutture dell'Agenzia, ha facoltà di individuare i "grandi contribuenti" a seguito del riscontro dell'ammontare del volume d'affari, dei ricavi e dei compensi effettuato in base ai dati di bilancio ed a qualsiasi ulteriore informazione a disposizione dell'Agenzia, salvo quanto rilevato in sede di accertamento (dell'esito di tali riscontri l'Agenzia dà comunicazione al contribuente interessato).

Il provvedimento stabilisce, infine, che i suddetti criteri trovano applicazione anche ai fini della individuazione delle imprese di più rilevante dimensione di cui all'articolo 27, comma 10, del decreto-legge n. 185 del 2008, nei cui confronti sono espletate le attività di c.d. "tutoraggio", previste dai commi 9, 11 e 12 del predetto articolo 27.

Sulla base dei criteri in parola, e con riferimento al periodo d'imposta 2006, la platea dei "grandi contribuenti" risulta composta da circa 4.000 posizioni, fortemente concentrate in alcune Regioni, la cui rilevanza economico-fiscale impone una **vigilanza specifica**, soprattutto dal punto di vista tecnico, affidata, in sede di riorganizzazione dell'Agenzia, alle Direzioni Regionali, sotto lo stretto coordinamento della Direzione Centrale Accertamento.

### **2.1.2 Piano delle attività nei confronti dei grandi contribuenti**

Rispetto al 2008, il piano delle attività nei confronti dei grandi contribuenti risulta radicalmente modificato a seguito delle modifiche normative più volte menzionate. Per la tipologia di contribuenti in argomento è infatti previsto il raggiungimento di tre diversi obiettivi relativi, rispettivamente, alle attività istruttorie, agli accertamenti ed alle attività di tutoraggio.

In proposito si sottolinea come i tre obiettivi sopra richiamati rivestano una **forte valenza strategica**, che potrà riflettersi anche negli indicatori della Convenzione con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, imponendo pertanto un significativo impegno sia in termini di risorse da destinare che di raggiungimento degli obiettivi previsti.

#### **a) Attività istruttorie**

Visti gli esiti favorevoli registrati in occasione della programmazione elaborata lo scorso anno nei confronti dei Soggetti di Grandi dimensioni (sia in termini di analisi

del rischio di evasione/elusione che di proficuità dei risultati conseguiti), se ne conferma l'impostazione, segnalando di seguito taluni, **specifici criteri**, che assumono particolare valenza **ai fini della selezione** dei grandi contribuenti da sottoporre a controllo nel corrente anno:

- soggetti che hanno redatto il bilancio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS. Ciò ai fini, in particolare, della verifica della correttezza della diretta imputazione a patrimonio di componenti reddituali positivi e negativi ovvero del controllo della corretta applicazione delle disposizioni tributarie oggetto di intervento legislativo a seguito dell'introduzione degli IAS/IFRS (a titolo di esempio, modifiche riguardanti il *leasing* finanziario, gli oneri pluriennali, gli interessi passivi ed il costo delle immobilizzazioni, le operazioni in valuta, le operazioni fuori bilancio);
- presenza di rapporti con soggetti non residenti, specialmente nei casi di:
  - cessioni di beni e/o servizi nell'ambito di gruppi multinazionali, allo scopo di vagliarne la conformità alle previsioni di cui all'art. 110, comma 7, del T.U.I.R.;
  - esistenza di componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese fiscalmente domiciliate in Stati o territori non appartenente all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati (art. 110, commi 10 e 11, del T.U.I.R.);
  - dinamiche transnazionali infragruppo con società non residenti delle quali è ipotizzabile la fittizia domiciliazione all'estero. Si ricorda che, a partire dall'anno d'imposta 2006, agli strumenti di contrasto di cui agli articoli 37, comma 3, e 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 73, commi 3, 4 e 5 del T.U.I.R., si è aggiunta la presunzione di esteroinvestizione di cui ai commi 5-*bis* e 5-*ter* del citato art. 73 del T.U.I.R.;
  - esistenza di rapporti di cointeressenza (sia di controllo che di collegamento) in imprese localizzate in Stati o territori con regime fiscale privilegiato, astrattamente suscumbibili nelle fattispecie previste agli artt. 167 e 168 del T.U.I.R.;
  - esistenza di utili provenienti da società ed enti non residenti e/o di remunerazioni derivanti da contratti di associazione in partecipazione con associanti non residenti;
  - presenza di *royalties* e/o di interessi corrisposti da una società residente in uno degli Stati membri a società dello stesso gruppo residenti in altri Stati dell'Unione Europea;
- presenza di particolari rapporti con altri soggetti residenti, quali in specie:
  - operazioni infragruppo che potrebbero sottendere eventuali arbitraggi impositivi (attuati, ad esempio, attraverso la presenza di regimi di tassazione agevolata fruibili in ragione della diversa localizzazione territoriale ovvero operazioni di *refreshing* delle perdite tra soggetti aderenti alla tassazione di gruppo);
  - esistenza di utili distribuiti da società ai sensi dell'art. 89 del T.U.I.R.;

- realizzo di plusvalenze esenti di cui all'art. 87 del T.U.I.R.;
- presenza di operazioni straordinarie;
- presenza di elementi reddituali di particolare interesse (ad esempio, ingenti oneri straordinari / finanziari, elevati costi per servizi) o di anomalie (variazioni o oscillazioni) ravvisabili nel fatturato di breve / medio periodo;
- presenza di crediti IVA di notevole importo rispetto all'attività svolta;
- presenza di minusvalenze su partecipazioni di importo superiore a 50.000,00 euro realizzate negli anni 2004, 2005, 2006 e 2007 (che avrebbero comportato l'obbligo di comunicazione ai sensi del decreto-legge n. 203 del 2005).

Nel primo semestre del 2009 le suddette attività istruttorie (verifiche e controlli mirati) avranno ad oggetto il periodo di imposta 2006; le stesse saranno estese anche al periodo di imposta 2007, non appena saranno rese disponibili le procedure informatiche di supporto. Resta fermo che, qualora si disponga di elementi relativi a periodi d'imposta precedenti, l'attività dovrà orientarsi anche su questi ultimi.

#### ***b) Accertamenti***

A decorrere dal 1° gennaio 2009, il trasferimento alle strutture di nuova costituzione<sup>1</sup> delle Direzioni Regionali delle attività di accertamento nei confronti dei grandi contribuenti, intendendosi per tali i soggetti che, per il periodo d'imposta oggetto dell'accertamento, hanno dichiarato un volume d'affari, ricavi o compensi non inferiori a 100 milioni di euro, rappresenta una delle principali novità introdotte dall'art. 27 del decreto-legge n. 185 del 2008 (in particolare dalla lettera c) del comma 14).

Con riferimento invece all'accertamento relativo alle annualità in cui il contribuente non raggiunge in dichiarazione la soglia in parola, ed indipendentemente dal fatto che per altre annualità si verifichi il superamento medesimo, la competenza resta incardinata sull'Ufficio locale territorialmente competente, e ciò fino all'istituzione delle Direzioni Provinciali. In sintesi, il riferimento ai dati di dichiarazione fa sì che l'attribuzione della competenza tra le Direzioni Regionali e gli Uffici locali si realizzi in via autonoma per ciascun periodo d'imposta.

In merito agli impatti immediati delle nuove competenze in tema di attività di accertamento e di pianificazione dei controlli nei confronti dei grandi contribuenti, si rinvia ai contenuti della nota prot. n. 2009/3818 del 12 gennaio 2009 della Direzione Centrale Accertamento. È comunque opportuno ricordare che la competenza delle Direzioni Regionali in materia di accertamento è circoscritta, dal citato comma 14, lettera c), alle annualità per le quali, alla data del 1° gennaio 2009, non risulta ancora decorso il termine di decadenza dell'azione di accertamento. Si tratta, quindi, dei

---

<sup>1</sup> Trattasi delle seguenti strutture: Ufficio Grandi contribuenti (relativamente alle Direzioni Regionali della Lombardia, Lazio, Piemonte, Veneto, Toscana, Emilia-Romagna, Campania, Sicilia e Puglia), Ufficio Controlli fiscali (relativamente alle Direzioni Regionali della Liguria, Marche, Friuli-Venezia Giulia, Abruzzo, Calabria, Sardegna, Umbria, Basilicata), Ufficio Controllo (relativamente alle Direzioni Regionali del Molise e Valle d'Aosta, nonché alle Direzioni Provinciali di Trento e Bolzano).

periodi d'imposta le cui dichiarazioni risultano presentate negli anni 2005 e seguenti, nonché di annualità precedenti per le quali operino disposizioni ampliative del predetto termine (cfr. art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972, commi 3, come modificati dall'art. 37 del decreto-legge n. 223 del 2006, nonché art. 10 della legge n. 289 del 2002).

Occorre inoltre precisare che la nuova competenza delle Direzioni Regionali riguarda tutti i procedimenti di accertamento che, alla data del 31 dicembre 2008, non si siano ancora conclusi con la notifica dell'avviso di accertamento o con il perfezionamento dell'adesione ai sensi del decreto legislativo n. 218 del 1997.

Di conseguenza, per gli avvisi di accertamento notificati entro la data del 31 dicembre 2008, indipendentemente dal periodo d'imposta interessato, l'Ufficio locale che ha emesso l'atto di accertamento mantiene la competenza anche per tutte le fasi successive, ivi compresa l'adesione ai sensi dell'art. 6 comma 2 del citato decreto legislativo, l'iscrizione a ruolo e l'eventuale gestione del contenzioso.

Va inoltre chiarito che, nel caso in cui l'Ufficio locale abbia emesso un avviso di accertamento e che lo stesso sia stato notificato entro il 31 dicembre 2008, se successivamente si verifica l'ipotesi in cui debba essere emesso un nuovo atto relativo alla stessa annualità, la competenza è demandata alla Direzione Regionale. In altri termini, la competenza dell'Ufficio locale si è radicata solamente in relazione all'avviso di accertamento notificato, ma non per questo si verifica l'attrazione della competenza a detto Ufficio per l'intera annualità in questione, che spetta invece alla Direzione Regionale in virtù del nuovo assetto normativo e regolamentare.

Gli uffici competenti presso le Direzioni Regionali, nell'esecuzione dell'attività di accertamento, devono accordare priorità all'esame delle fattispecie riferibili ad annualità o a trattazioni in scadenza, nonché alle pratiche che necessitano di una ulteriore attività istruttoria o di particolare complessità (come, ad esempio, nel caso di segnalazioni *ex art. 37-bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 o relative alla deducibilità di costi per operazioni con soggetti residenti in Paesi appartenenti alla *black list*).

In ogni caso si raccomanda di operare una **tendenziale riduzione** dei tempi intercorrenti tra il momento di presentazione della dichiarazione e il momento di effettuazione dell'attività di accertamento.

### **c) Tutoraggio**

L'attività di cosiddetto "tutoraggio" rappresenta un'altra, importante novità concernente la platea dei grandi contribuenti. Essa riguarda, nel corrente anno, solo le imprese di più rilevante dimensione, con volume d'affari o ricavi non inferiore a trecento milioni di euro (limite che sarà progressivamente diminuito fino alla soglia di cento milioni di euro entro il 31 dicembre 2011, con la conseguenza che risulterà assoggettata a tutoraggio l'intera platea dei grandi contribuenti). L'attività medesima trova espressione nelle previsioni di cui ai commi da 9 a 12 dell'articolo 27, del decreto legge n. 185 del 2008, concernenti l'attivazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di un tempestivo controllo sostanziale sulla posizione fiscale delle imprese di più rilevante dimensione.

Nello specifico, il tutoraggio si traduce in **un'attività di monitoraggio** dei comportamenti posti in essere dai grandi contribuenti **attraverso l'utilizzo di approcci differenziati** in funzione delle caratteristiche proprie di tale tipologia di soggetti. In tal senso, i tradizionali strumenti di controllo a disposizione dell'amministrazione finanziaria (ad esempio gli accessi, le ispezioni, le verifiche etc.) dovranno essere utilizzati all'interno di un nuovo quadro di riferimento, in relazione al quale assume fondamentale rilevanza l'attività di analisi di qualsiasi informazione in grado di esprimere indicazioni utili al riscontro di rischi di comportamenti, suscettibili di generare sottodimensionamento della base imponibile.

Nella prospettiva appena delineata il controllo sostanziale previsto nella citata norma dovrà pertanto essere attivato, a partire dalle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta 2007, in esito alle risultanze di specifiche analisi di rischio le quali potranno interessare settori economici specifici ovvero avere ad oggetto la valutazione del profilo di rischio della singola impresa, ivi incluse le posizioni dei soci e le operazioni effettuate. Parte integrante di tale approccio, la cui fonte è rinvenibile nel comma 12 dell'art. 27 del citato decreto, è altresì costituita dalla verifica di conformità tra i comportamenti effettivamente posti in essere da tali soggetti e le condizioni rappresentate nelle eventuali istanze di interpello dagli stessi presentate. Pertanto, la riorganizzazione delle strutture regionali e di vertice dell'Agenzia delle Entrate, relativamente a tale tipologia di contribuenti, risponde anche e soprattutto alla esigenza di concentrare gli elementi informativi utili per l'analisi di rischio e di facilitarne la pronta condivisione.

Coerentemente con le finalità previste nella norma in parola ed alla luce di quanto testé rilevato, l'attività di tutoraggio è destinata a trovare **momento di sintesi in quella che verrà definita come "scheda di analisi del rischio"**, la quale dovrà essere predisposta per tutti i contribuenti di più rilevante dimensione e nella quale oltre alla descrizione dell'attività istruttoria effettuata, troveranno rilevanza gli elementi suscettibili, previa loro valutazione, di attribuire un determinato livello di rischio fiscale a ciascun contribuente. In merito ai contenuti della predetta scheda ed alle relative indicazioni utili alla sua predisposizione, si fa rinvio a successive istruzioni di dettaglio.

Sotto il profilo delle indicazioni programmatiche, è comunque opportuno precisare che, a ciascun contribuente appartenente alla platea oggetto di tutoraggio, verrà attribuito un livello di rischio diversamente graduato e tipizzato funzionale alla individuazione della più adeguata modalità istruttoria da utilizzare ai fini del controllo. A titolo di esempio, nei confronti dei contribuenti cui risulta attribuita una maggiore intensità del rischio (dipendendo l'intensità dal livello e dal tipo di rischio), il controllo si svilupperà mediante l'utilizzo di strumenti più penetranti rispetto a quelli impiegabili nei confronti di soggetti caratterizzati da una intensità minore di rischio. Per i contribuenti classificati a bassa intensità di rischio il controllo potrà anche limitarsi alla sola predisposizione della scheda di rischio ed al suo costante aggiornamento, mediante l'eventuale integrazione o modifica degli elementi informativi ad essa pertinenti. Il livello di intensità del rischio attribuito (e riveduto almeno annualmente) sarà evidentemente correlato alla stima della probabilità di comportamenti non conformi

all'assolvimento del corretto adempimento tributario ed alla ipotizzata tipologia di tali comportamenti, nonché alla verifica dell'attitudine del contribuente ad avere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria un atteggiamento trasparente e collaborativo.

A margine delle indicazioni sopra sviluppate, si segnala che l'introduzione del tutoraggio e le sue prevedibili evoluzioni verso configurazioni tipicamente rinvenibili in corrispondenti migliori pratiche internazionali, oltre a rappresentare una modalità di utilizzo dei tradizionali strumenti di controllo più appropriata, equa ed efficace rispetto alla complessità e specificità della fiscalità delle imprese di più rilevante dimensione, va anche e soprattutto inquadrata nell'ottica del **progressivo miglioramento delle forme di interlocuzione tra amministrazione finanziaria e contribuente**, sulla scorta dell'esperienza maturata con altri istituti di recente introduzione. Così come concepito, il tutoraggio dovrebbe pertanto, da un canto, consentire il raggiungimento degli obiettivi di incremento del livello di adempimento spontaneo da parte di tale tipologia di operatori economici e, dall'altro, garantire il soddisfacimento delle necessarie esigenze di certezza in ordine al corretto assolvimento dell'obbligazione tributaria da parte di questi ultimi.

### **2.1.3 Modalità di coordinamento con la Guardia di Finanza**

Le surriferite novità riguardanti la platea dei grandi contribuenti comportano anche una **ridefinizione delle modalità del coordinamento** con la Guardia di Finanza, la quale contribuirà in modo significativo all'attività di prevenzione e repressione dell'evasione/elusione nei confronti della macro-tipologia in parola, con un adeguato numero di verifiche in linea con quanto avvenuto lo scorso anno.

Le novità più importanti riguardano, in modo particolare, le attività di coordinamento che interessano i contribuenti soggetti a tutoraggio.

#### ***a) Indicazioni relative al coordinamento sui contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiori a 300 milioni di euro***

Come anticipato nella citata nota del 12 gennaio 2009, l'attività di coordinamento sui soggetti sottoposti a tutoraggio dovrà essere effettuata, relativamente all'anno d'imposta 2007 e seguenti, con **modalità operative di tipo analitico**, in considerazione del fatto che tale attività è intimamente connessa all'analisi di rischio.

Tenuto conto del limitato numero di contribuenti appartenenti a tale categoria il coordinamento dovrà essere effettuato su base nominativa e realizzato attraverso il confronto degli elementi informativi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza. Ciascun soggetto sarà selezionato ed assegnato alla competenza dell'Agenzia delle Entrate o Guardia di Finanza sulla base del livello di intensità del rischio derivante dall'analisi delle informazioni acquisite e di ogni altro elemento utile a tali fini, ivi compresi eventuali specifici contesti investigativi da sviluppare.

In ogni caso, si richiama l'attenzione sul fatto che le informazioni relative ai soggetti sottoposti a tutoraggio dovranno essere oggetto di massima condivisione tra

le Direzioni Regionali ed i Comandi Regionali della Guardia di Finanza, coerentemente con le finalità declinate nell'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2009-2011, all'interno del quale lo scambio reciproco di dati ed informazioni rappresenta uno dei mezzi fondamentali per il miglioramento dell'azione di controllo.

**b) *Indicazioni relative ai contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiori a 100 milioni di euro***

Ferma restando l'attività di coordinamento che interessa la platea dei contribuenti soggetti a tutoraggio, per i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiori a 100 milioni di euro il coordinamento tra le Direzioni Regionali ed i Comandi Regionali della Guardia di Finanza sarà attuato attraverso le **consuete modalità**, di cui alle istruzioni a suo tempo impartite con la nota n. 30322 del 22 febbraio 2002.

La riorganizzazione delle strutture dell'Agenzia e la nuova ripartizione delle competenze tra le diverse strutture periferiche non modificano, infatti, per l'anno 2009 e con riferimento alla platea di contribuenti in discorso, le procedure di coordinamento con la Guardia di Finanza. Le Direzioni Regionali, pertanto, seguendo le modalità previste nella citata nota del 2002, devono procedere al coordinamento, in relazione a tali contribuenti, **unitamente** a tutti quelli che presentano un volume d'affari, ricavi o compensi pari o superiore a 25,8 milioni di euro (come ulteriormente chiarito nel successivo par. 2.2).

**2.1.4 Ulteriori attribuzioni delle Direzioni Regionali**

Il comma 14 dell'art. 27 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, individua in dettaglio le competenze che sono state demandate alle Direzioni Regionali e alle Direzioni Provinciali di Trento e Bolzano.

Oltre alle attività di cui si è detto nei paragrafi precedenti, alle citate Direzioni sono attribuite ulteriori competenze, consistenti in specie:

- a) nella liquidazione della dichiarazione di cui all'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, relativamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006 e successivi;
- b) nel controllo formale della dichiarazione *ex* art. 36-*ter* del d.P.R. n. 600 del 1973, relativamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006 e successivi;
- c) nel recupero di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con riferimento ai quali, alla data di entrata in vigore del presente decreto, siano in corso i termini per il relativo recupero;
- d) nella gestione del contenzioso relativo a tutti gli atti compresi nelle suddette, nuove competenze;
- e) nei rimborsi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, relativo ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi.

In relazione a tali ulteriori attività, ed in particolare alla lavorazione dei rimborsi, saranno fornite specifiche istruzioni a cura delle competenti strutture centrali dell'Agenzia.

## 2.2 IMPRESE DI MEDIE DIMENSIONI

La nozione di imprese di medie dimensioni, ai fini delle attività di controllo fiscale, assume da quest'anno una nuova e più ampia configurazione, riguardando i soggetti con volume d'affari o di ricavi dichiarati compreso tra 5.164.569 e <100 milioni di euro (con riferimento al periodo d'imposta 2006, si tratta di circa 57.000 posizioni).

La novità sostanziale, che riflette una precisa scelta strategica, consiste nella inclusione nella nuova nozione delle imprese con volume d'affari o di ricavi compreso fra 25,8 milioni e <100 milioni di euro (con riferimento sempre al periodo d'imposta 2006, si tratta di circa 8.000 posizioni), prima considerate "di grandi dimensioni" e, in quanto tali, rientranti nella disciplina particolare prevista, ai fini della competenza per le attività istruttorie, per tale tipologia di soggetti. Al riguardo, è pertanto opportuno preliminarmente ribadire quanto già precisato nella già citata nota prot. 2009/3818 del 12 gennaio u.s., e in specie che:

- le attività di controllo e di accertamento, a far corso dal 1° gennaio 2009, sono demandate alla competenza degli Uffici locali fino all'istituzione delle Direzioni Provinciali (comprese le attività nei confronti dei soggetti che hanno aderito al regime del consolidato nazionale, ai sensi degli articoli 117 e seguenti del T.U.I.R.);
- fino alla completa entrata in funzione delle Direzioni Provinciali, le attività istruttorie esterne potranno essere comunque effettuate anche dalle Direzioni Regionali;
- gli obiettivi relativi ai controlli continueranno ad essere assegnati alle Direzioni Regionali che provvederanno alla ripartizione fra le varie strutture assicurando assistenza agli Uffici locali, in specie a quelli eventualmente impegnati per la prima volta in tale attività;
- il coordinamento con i Comandi Regionali della Guardia di Finanza dovrà essere garantito, secondo la prassi in uso di cui alla nota n. 30322 del 22 febbraio 2002 e, dunque, nello stesso ambito del coordinamento di cui si è detto nel precedente par. 2.1.3.

Ciò posto, la complessiva platea di contribuenti in parola va, comunque, d'ora in avanti, **considerata unitariamente**, soprattutto per quanto attiene all'analisi propedeutica alla individuazione dei principali e peculiari rischi di evasione/elusione che connotano questa macro-tipologia.

Data la numerosità delle posizioni, assai spiccata in alcune realtà territoriali, è opportuno procedere all'analisi di rischio muovendo da una mappatura, a livello provinciale, delle imprese in questione, ripartite tra le varie macro-categorie economiche di appartenenza (manifatture, servizi e commercio). Tale mappatura

costituirà la base su cui effettuare analisi di dettaglio curate, nelle more della istituzione delle Direzioni Provinciali, dalle Direzioni Regionali coadiuvate dagli Uffici locali, e volte ad individuare i settori economici e le singole posizioni a maggior rischio da sottoporre a controllo.

La selezione delle posizioni andrà effettuata, di massima, secondo i seguenti indirizzi:

- per le **imprese maggiormente complesse**, ove per tali sono da considerare, ad esempio, quelle caratterizzate da elevati e frammentati volumi di attività, da peculiari modalità di gestione e contabilizzazione – come nel caso degli intermediari finanziari – o dalla presenza di rilevanti rapporti con l'estero, sia nelle attività commerciali che in quelle finanziarie, sulla base di criteri sostanzialmente analoghi a quelli adottati per i grandi contribuenti (v. par. 2.1.2);
- per le **altre imprese**, sulla base dei consueti indicatori di rischio di evasione/elusione, tra i quali meritano un espresso richiamo i seguenti (che possono, comunque rilevare anche per le imprese più complesse):
  - ingenti oneri straordinari;
  - ingenti oneri finanziari;
  - elevati costi per servizi;
  - anomale variazioni e oscillazioni di fatturato nel breve e medio periodo;
  - presenza di significativi crediti IVA utilizzati in compensazione ovvero riportati al successivo periodo d'imposta, che appaiano particolarmente rilevanti e, in qualche modo anomali, in rapporto con i dati dichiarati e con i regimi normativi applicabili in relazione all'attività svolta;
  - soggetti che presentino dichiarazioni con un ammontare di fatturato non coerente con l'ammontare degli acquisti e della manodopera impiegata.

A fattore comune, l'**assenza di controlli** negli ultimi quattro anni dovrà costituire, a sostanziale equivalenza di elementi di rischio, criterio da privilegiare nella selezione.

Particolare attenzione dovrà essere dedicata alla individuazione delle modalità di controllo da adottare, al fine di **ottimizzare l'impiego delle risorse** ed ottenere un cospicuo incremento, rispetto al passato, del numero di interventi su questa macro-tipologia di contribuenti.

Pertanto, al fine di ottenere detto risultato ad ampia valenza dissuasiva, appare conveniente massimizzare i controlli attraverso:

- interventi caratterizzati dall'attività istruttoria esterna per i casi complessi, mediante controlli mirati e, per i casi a maggior rischio, le verifiche;
- controlli, anche su singole operazioni a rischio, attraverso attività istruttoria interna.

Nel primo semestre del 2009 le attività istruttorie esterne avranno ad oggetto il periodo di imposta 2006; le stesse saranno estese anche al periodo di imposta 2007, non appena saranno rese disponibili le procedure informatiche di supporto. Resta fermo

che, qualora si disponga di elementi relativi a periodi d'imposta precedenti, l'attività dovrà anche orientarsi su questi ultimi.

Il presidio degli specifici rischi di evasione/elusione della macro-tipologia in questione è garantito anche dalla Guardia di Finanza, con interventi di verifica, numericamente adeguati e diffusi sul territorio. Pertanto appare opportuno, in ragione delle specifiche condizioni economico/territoriali, confrontare e coordinare le rispettive programmazioni degli interventi per l'ampia platea delle imprese con volume d'affari o di ricavi compresi fra 5.164.569 e 25,8 milioni di euro, anche mediante specifici contatti, tra le Direzioni Provinciali o Uffici locali ed i Comandi provinciali.

Allo stesso fine di ottimizzare la complessiva efficacia dell'azione sulla platea in questione, riveste fondamentale importanza imprimere una **decisa accelerazione** alle procedure per l'accertamento con adesione o, qualora non ricorra la opportunità di procedere in tal senso, alla notifica degli avvisi di accertamento, conseguenti ad attività istruttorie già espletate (anche da parte della Guardia di Finanza), soprattutto negli anni precedenti al 2009, nell'ottica, già evidenziata, di una tendenziale riduzione dei tempi intercorrenti la presentazione della dichiarazione e l'accertamento.

### 2.3 IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI E LAVORATORI AUTONOMI

Le imprese di minori dimensioni (con volume d'affari IVA o di ricavi dichiarati non superiore a 5.164.568 euro) ed i lavoratori autonomi rappresentano la macro-tipologia a più elevata densità, tra quelle dei contribuenti titolari di Partita IVA.

Secondo gli ultimi dati validati (dichiarazioni per l'anno di imposta 2006) si tratta di oltre 5 milioni di soggetti, distribuiti sul territorio in modo fortemente diversificato, anche con riguardo ai vari comparti di attività.

Pertanto, al fine di garantire un'adeguata strategia di prevenzione e contrasto dell'evasione a livello locale, che tenga in debito conto le peculiarità territoriali, l'attività di controllo dovrà essere supportata da una **analisi organica del rischio di evasione**, sviluppata in modo distinto per i tre macro settori economici in cui di regola si suddivide la platea delle imprese (manifatture, servizi e commercio) e per quello dei lavoratori autonomi (esercenti, in modo abituale, attività artistiche o professionali).

L'analisi in argomento potrà in specie articolarsi nei termini che seguono:

- muovere dalla mappatura delle singole categorie di attività economiche presenti sul territorio di competenza. Al riguardo, può risultare utile l'accorpamento in "settori" adottato dagli Studi di settore, considerando a parte i codici attività per i quali non esiste uno Studio;
- per le singole categorie mappate, analizzare quindi l'andamento dichiarativo complessivo, riferito all'ultimo triennio disponibile (si tratta del volume d'affari, ricavi o compensi, e dei redditi d'impresa o lavoro autonomo complessivamente dichiarati in ciascun anno del triennio), raffrontandolo a quello della economia reale a livello locale, allo scopo di intercettare eventuali situazioni diffuse di evasione che caratterizzino intere categorie da considerare, quindi, a rischio specifico.

È il caso, ad esempio, delle categorie che, nel loro complesso, dichiarano un andamento decrescente, stabile o lievemente crescente dei volumi d'affari e dei redditi d'impresa, senza che ciò sia giustificato da situazioni negative straordinarie concernenti singoli settori a livello locale (tenendo comunque conto della possibile, sebbene variabile, incidenza del fattore evasione). È il caso, ancora, delle categorie per le quali si registra un aumento considerevole delle posizioni di *non congruità* e di *incoerenza economica* (in base alla applicazione degli Studi di settore) nonché di quelle che presentano una incidenza anomala del numero dei soggetti *congrui e coerenti* rispetto all'andamento dei *ricavi e dei redditi dichiarati medi* (il numero cresce in misura superiore all'andamento dei ricavi e dei redditi). Anche in questi casi andrà comunque valutato se le anomalie siano riconducibili a ragioni diverse dalla concentrazione del rischio di evasione, quali l'evoluzione dello studio eventualmente intervenuta nel triennio oggetto di analisi o, qui pure, l'impatto di situazioni negative straordinarie;

- per le categorie che non denotino, nel complesso, la situazione di cui al passo precedente, approfondire l'analisi sulla composizione del predetto andamento dichiarativo complessivo, al fine di individuare classi di contribuenti che presentino andamenti comunque anomali (in specie, volume d'affari, ricavi o compensi, così come redditi di impresa o lavoro autonomo di ammontare evidentemente poco plausibile), anch'esse da considerare a rischio specifico.

Il bacino dei contribuenti sui quali, a livello locale, si concentra il rischio di evasione, individuato negli anzidetti termini (o con altre tecniche più evolute), può quindi costituire **la base più idonea di riferimento** per una selezione delle singole posizioni a maggior rischio idonea a garantire il raggiungimento dei risultati qualitativi e quantitativi attesi.

Tale selezione dovrà essere condotta considerando sempre più annualità (es. 2004-2005-2006-2007) e tenendo prioritariamente conto della coesistenza di alcuni, più selettivi indicatori di rischio, quali in specie:

- presenza di crediti IVA costante nel tempo ovvero crescita anomala di crediti utilizzati in compensazione o chiesti a rimborso, in apparenza non giustificabili in base ai dati economici, ovvero ai regimi normativi vigenti (aliquote differenziate, esportatori abituali, ecc.);
- livello dei redditi dichiarati negli anni costantemente bassi (ove per tali sono da intendere quelli al di sotto di un livello di obiettiva plausibilità) a fronte di ricavi o compensi in crescita;
- presenza di perdite per più annualità che denotano situazioni apparentemente antieconomiche;
- evidenti incoerenze degli indicatori gestionali relativi al lavoro (produttività per addetto, resa oraria per addetto ecc.) ovvero al magazzino (rotazione).

Sempre ai fini della selezione delle singole posizioni va altresì considerato che le risultanze dell'applicazione degli Studi di settore rappresentano – per la macro-tipologia di contribuenti in questione – un fondamentale strumento di “orientamento” e

di esse va dunque tenuto debito conto, in primo luogo considerando le situazioni di *non congruità*, che di per sé sole esprimono uno specifico fattore di rischio, e quindi anche quelle di *congruità* laddove riguardino soggetti per i quali ricorrano gli indicatori di rischio sopra evidenziati o altri elementi già acquisiti.

Con riguardo **alla platea dei soggetti non congrui**, la selezione dovrà effettuarsi prioritariamente tra le posizioni che non hanno effettuato alcun adeguamento in dichiarazione e che presentano livelli “medi” di scostamento, all’interno della categoria, tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli “*puntuali di riferimento*”. Queste posizioni dovranno formare oggetto **di una specifica e rilevante quota** delle attività di controllo da programmare per la macro-tipologia di contribuenti in parola.

Tali attività di controllo andranno in specie incentrate, sin dalla fase di selezione, oltre che sul predetto livello di scostamento evidenziato dalla applicazione degli Studi di settore (mediante il *software* Gerico) anche **sull’analisi della complessiva situazione del contribuente**, acquisendo – sia dalla base dati dell’Anagrafe Tributaria, sia mediante ricerche locali – ulteriori elementi che consentano di rafforzare la presunzione di non congruità dei ricavi o compensi dichiarati. Si fa in specie riferimento sia ad indicatori di capacità di spesa e di capacità contributiva riferibili alla/e persona/e fisiche direttamente collegate alla posizione IVA *non congrua*, sia ad elementi riferiti direttamente a quest’ultima.

Per i soggetti *non congrui* in parola sarà attivata la procedura dell’invito al contraddittorio esplicitando, già in tale fase, gli elementi che possono corroborare adeguatamente le risultanze degli Studi, anche allo scopo di favorire l’eventuale definizione dell’invito ai sensi dell’art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997, come recentemente modificato ad opera del decreto-legge n. 185 del 2008. Si richiama, a tale proposito, quanto già illustrato nella circolare n. 4 del 2009 alla quale si rinvia per i necessari approfondimenti.

È appena il caso di evidenziare che, qualora gli ulteriori elementi acquisiti depongano per l’esistenza di ricavi/compensi o redditi di gran lunga superiori a quelli determinabili con il solo utilizzo degli Studi di settore, andrà sempre valutata l’opportunità di utilizzare specifiche attività istruttorie, sia interne (richieste di esibizione di documenti, richieste di informazioni, indagini finanziarie, etc.) che esterne (accessi mirati, verifiche etc.), al fine di approfondire il quadro probatorio nell’ottica del controllo sull’intera posizione fiscale. Analogo trattamento andrà riservato anche alle posizioni di *non congruità* che presentano livelli minimi di scostamento tra i ricavi o compensi dichiarati, qualora si disponga di elementi significativi di maggiore capacità contributiva o risulti la non veridicità dei dati dichiarati, rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi.

L’attività di controllo dovrà poi riguardare le restanti posizioni, diverse da quelle di cui si è appena detto, secondo modalità istruttorie da differenziare in funzione del grado di rischio connesso a ciascuna posizione.

Si tratta in specie:

- dei **soggetti non congrui con livelli elevati di scostamento** tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli “*puntuali di riferimento*”, da considerare sempre ad **alto rischio** (ferma restando l’esigenza di valutare se la particolare entità dello scostamento possa dipendere da situazioni specifiche del singolo contribuente – come nel caso di crisi individuale o marginalità non colta dallo Studio);
- dei **soggetti che, pur astrattamente tenuti, non hanno presentato il modello dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli Studi**, indicando o meno in dichiarazione una causa di esclusione o inapplicabilità; nell’ipotesi di indicazione, il rischio connesso assume particolare valenza solo in presenza di elementi che inducano a ritenere la non ricorrenza dei requisiti per l’esclusione o l’inapplicabilità (da considerare partitamente ove la causa di esclusione sia rappresentata da “l’anomalo periodo di esercizio dell’attività”), mentre in caso di omessa allegazione non formalmente giustificata, la posizione andrà considerata, oltre che per l’irrogazione delle previste sanzioni, anche perché potenzialmente ad **alto rischio**;
- dei **soggetti congrui** che presentano forti anomalie degli indicatori di coerenza economica previsti dagli Studi di settore, *da considerare pure ad alto rischio, al pari* di quelli che, indipendentemente dalle dette anomalie, presentano un *trend* pluriennale dei redditi dichiarati al di sotto di un livello di obiettiva plausibilità;
- dei **soggetti non compresi nel regime degli Studi di settore** per i quali il grado del rischio va valutato tenendo conto degli indicatori più generali di cui si è detto innanzi (costante posizione IVA a credito, crescita anomala di crediti utilizzati in compensazione o chiesti a rimborso, *trend* pluriennale dei redditi obiettivamente non plausibile, reiterata dichiarazione di perdite), nonché di altri elementi specifici acquisiti.

Con riferimento ai soggetti *congrui*, si segnala che sono in corso di elaborazione apposite liste d’ausilio contenenti i contribuenti che, destinatari nel corso del 2008 delle apposite comunicazioni concernenti la rilevata esistenza di anomalie degli indicatori economici, relative al triennio 2004-2006, risultano – dai dati dichiarati per il periodo d’imposta 2007 – non aver mutato il comportamento ritenuto anomalo. Il controllo di questi soggetti va sviluppato nella massima misura possibile, selezionando dalle liste di ausilio le posizioni la cui verifica, secondo i criteri finora ampiamente descritti, può garantire la maggiore proficuità, anche ai fini preventivi.

Particolare attenzione, come di consueto, andrà posta nei confronti dei soggetti che presentino situazioni di c.d. “appiattimento” sulle risultanze dello studio, soprattutto quando le stesse risultano costanti in un arco pluriennale (di regola il triennio) e comportano la dichiarazione di redditi al di sotto del più volte menzionato livello di obiettiva plausibilità.

Sempre in tema di soggetti *congrui* si rammenta che il comma 4-*bis* dell’art. 10 della legge n. 146 del 1998, prevede che nei confronti dei contribuenti che risultino “congrui” rispetto alle risultanze degli studi di settore (anche per adeguamento in dichiarazione) l’accertamento di tipo presuntivo previsto all’articolo 39, primo comma,

lettera d), secondo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973, e all'articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972, possa essere effettuato solo al verificarsi di una delle seguenti condizioni:

- l'ammontare delle attività non dichiarate, derivante dalla ricostruzione di tipo presuntivo, sia superiore al 40% dell'ammontare dei ricavi/compensi dichiarati;
- l'ammontare delle attività non dichiarate, derivante dalla ricostruzione presuntiva, superi, in valore assoluto, 50.000 euro.

Ciò impone una particolare attenzione nella fase di selezione, onde individuare le posizioni che risultino **fortemente critiche** o che possano far presumere un'alterazione dei dati dichiarati ai fini dell'applicazione dello studio, tale da inficiare la validità delle risultanze dello studio medesimo, alla quale è collegata la limitazione dei poteri di accertamento sopra ricordata. Al riguardo andranno utilizzate le risultanze degli accessi brevi che hanno evidenziato dette alterazioni dei dati dichiarati.

A fattor comune, si segnala che una adeguata quota di controlli deve essere dedicata al comparto degli esercenti arti e professioni. Atteso che l'esercizio di attività artistico-professionali avviene, assai di frequente, in assenza di una vera e propria struttura produttiva (il che si riflette sulle caratteristiche degli Studi di settore finora approvati, molti dei quali soggetti a lunghi periodi di sospensione della possibilità di applicare lo strumento presuntivo) i controlli in parola, previa selezione basata sui criteri di rischio di cui si è finora ampiamente detto, non vanno di norma considerati nell'ambito del piano delle attività istruttorie esterne, privilegiando invece, ricorrendone i presupposti, il ricorso allo strumento dell'indagine finanziaria che appare il più idoneo a ricostruire in via presuntiva, con alto grado di attendibilità, l'effettiva dimensione dei compensi conseguiti.

Strumento di particolare efficacia nel monitoraggio dei comportamenti dei contribuenti soggetti a studi di settore è l'accesso breve per la rilevazione dei dati strutturali e contabili di cui si sottolinea la duplice funzione di diretta raccolta dei dati necessari alla manutenzione e all'evoluzione dello strumento e di constatazione delle violazioni correlate all'infedele indicazione dei dati o all'artata sottrazione dall'applicabilità dello studio, mediante indicazioni di inesistenti cause di esclusione o di inapplicabilità. A tal proposito si confermano le istruzioni già impartite per l'anno 2008.

Si ricorda, inoltre, che nel piano annuale dei controlli 2009 è programmata una quota di accessi brevi per "obblighi strumentali" da destinare all'intera platea delle imprese minori che svolgono attività di cessione di beni e prestazioni di servizi rivolte al pubblico, i quali si aggiungono a quelli, di entità numerica assai superiore, sviluppati dalla Guardia di Finanza nell'ambito dell'attività, ad essa specificamente demandata, di presidio del territorio.

Si evidenzia, pertanto, l'esigenza di uno stretto coordinamento con i competenti reparti della Guardia di Finanza, al fine di garantire che gli accessi brevi, così come i controlli più complessi nei confronti della ampia platea in discorso, vengano articolati sul territorio in modo razionale ed idoneo a consentire gli auspicati effetti di

incremento della *compliance*. Allo stesso fine, può rivelarsi importante anche il coordinamento con le Direzioni territoriali dell'I.N.P.S., dato che l'azione ispettiva dell'Istituto previdenziale è fortemente concentrata sulla macro-tipologia di contribuenti in parola.

Per quanto attiene alle attività istruttorie, si sottolinea, da ultimo, che:

- è opportuno che le verifiche abbiano ad oggetto il **periodo di imposta 2006**, con estensione al periodo di imposta 2007, non appena saranno rese disponibili le procedure informatiche di supporto, fermo restando che, in presenza di elementi relativi a periodi d'imposta precedenti, l'attività andrà indirizzata anche su questi ultimi;
- è necessario che gli “accessi brevi” vengano utilizzati per più di una delle finalità ad essi ordinariamente proprie (ad esempio, riscontro dei dati rilevanti ai fini della applicazione degli studi di settore e verifica del rispetto dell'obbligo di certificazione dei corrispettivi);
- è altresì necessario, sussistendone i presupposti, che nel corso delle dette attività si proceda a rilevare il personale presente al momento dell'accesso, individuando altresì le mansioni svolte, la data di inizio e la natura del rapporto contrattuale, per il successivo raffronto dei dati acquisiti con quelli risultanti dalle scritture obbligatorie.

## 2.4 ENTI NON COMMERCIALI

Complementare alle attività di controllo di cui ai precedenti paragrafi (in specie al 2.3), quella svolta nei confronti degli enti appartenenti al terzo settore (enti non commerciali ed ONLUS) riveste, per il corrente anno, una **rilevanza superiore** rispetto al passato. Ciò in linea con quanto disposto dall'art. 30 del decreto-legge n. 185 del 2008, che ha sancito l'esigenza di un censimento sistematico dell'amplissima platea dei soggetti della specie, e dei dati e notizie ad essi relativi, rilevanti ai fini fiscali, finalizzato proprio a “consentire gli **opportuni controlli**” (e che verrà realizzato mediante la comunicazione telematica imposta, con apposito modello, dal citato art. 30).

Il comparto in parola va dunque attentamente monitorato, a livello locale, allo scopo di individuare i più rilevanti rischi di **abuso dei regimi agevolativi**, pianificando un numero di controlli idoneo a supportare l'effetto di deterrenza indotto dalla menzionata, nuova normativa.

L'attività di controllo va, quindi, indirizzata nei confronti di quei soggetti per i quali le informazioni a disposizione degli Uffici evidenzino la possibile esistenza di vere e proprie imprese commerciali **dissimulate sotto forma di associazioni** culturali, sportive, di formazione e simili (spesso annoverate nella nozione di “circoli privati”). Le dette informazioni possono essere acquisite sia avvalendosi degli strumenti informativi in possesso degli Uffici (Banca dati Onlus, Interrogazioni selettive, ecc.), sia mediante strumenti esterni quali internet, registri gestiti da enti territoriali, informazioni desumibili da pubblicità commerciale diffusa e così via. Si rammenta,

inoltre, che elementi rilevanti ai fini dell'indagine dovranno essere chiesti alle autorità competenti al rilascio di autorizzazioni per l'esercizio di specifiche attività (ad es., autorizzazioni sanitarie per l'esercizio della somministrazione di alimenti e bevande).

Le posizioni selezionate, anche sulla scorta della **diretta conoscenza della realtà territoriale**, devono essere caratterizzate da un'alta affidabilità con riferimento all'esito del controllo, in quanto l'attività dovrà comportare un significativo recupero di agevolazioni fiscali illegittimamente fruite.

L'attività istruttoria sarà condotta, di regola, anche mediante **accessi mirati** funzionali al riscontro dell'effettiva sussistenza dei presupposti necessari per il riconoscimento dei benefici previsti in favore delle *ONLUS* e degli enti non commerciali. A tale riguardo, particolare attenzione deve essere posta nella verifica dell'effettiva partecipazione dei soci alla vita associativa (regolare convocazione dei soci e svolgimento delle assemblee), della natura dei beni o servizi erogati agli associati (che potrebbe non essere compatibile con le finalità sociali), dell'eventuale svolgimento di attività commerciali (che potrebbero eccedere quelle pur anche dichiarate), della redazione del rendiconto annuale, della devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente, e così via.

Nei casi in cui sussistano indizi di abusi rilevanti, consistenti nell'esercizio di attività economiche con alti giri d'affari e redditività non assoggettate ad imposizione, l'attività istruttoria dovrà sempre svilupparsi mediante **verifiche approfondite**. Per determinare un immediato impatto dissuasivo, le Direzioni Regionali avranno cura di individuare **per ciascuna Provincia** un numero, adeguato alla realtà locale, di posizioni ad alto rischio di abuso da sottoporre a verifica, i cui esiti saranno condivisi con la Direzione Centrale Accertamento (ai fini della più generale analisi dei rischi di evasione nel comparto in parola).

L'effetto di deterrenza andrà altresì amplificato **massimizzando**, nel corrente anno, la notifica degli atti di accertamento o l'avvio della procedura di definizione per adesione.

Va da ultimo rammentata l'importanza, soprattutto a fini di prevenzione, del controllo relativo alla sussistenza dei requisiti formali nei confronti dei soggetti da iscrivere nell'anagrafe unica delle *ONLUS* nonché gli ulteriori adempimenti previsti dal decreto ministeriale del 18 luglio 2003, n. 266, di competenza delle Direzioni Regionali e compreso nell'ambito delle "*funzioni strumentali*" all'accertamento.

## **2.5 PERSONE FISICHE**

La macro-tipologia delle persone fisiche deve essere **unitariamente considerata** ai fini dell'analisi del rischio di evasione e delle conseguenti strategie di prevenzione e contrasto.

Si tratta, in specie, della grande massa di posizioni individuali, rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, per le quali il rischio di evasione si atteggia in modo estremamente diversificato, di massima senza una particolare concentrazione, dato che mediamente i singoli imponibili complessivi non sono di elevato ammontare.

Stante la numerosità delle posizioni in parola, la corretta scelta della tipologia di controllo da utilizzare, così come l'attenta analisi propedeutica alla selezione, rivestono fondamentale importanza per garantire la massima efficacia della complessiva attività di vigilanza la quale, soprattutto nel caso di specie, **assume natura eminentemente dissuasiva**.

Ciò posto, la strategia da perseguire deve incentrarsi prioritariamente sulle seguenti quattro linee di azione, le prime due a carattere "massivo", le altre due con connotazioni più selettive:

- piano di controlli "formali" delle dichiarazioni dei redditi, *ex art. 36-ter* del d.P.R. n. 600 del 1973 calibrato sui più rilevanti rischi di esposizione di deduzioni dal reddito complessivo e/o di crediti o detrazioni d'imposta non spettanti;
- piano di accertamenti parziali cosiddetti "automatizzati", in materia di imposte sui redditi, ad alta potenzialità di recupero della "micro-evasione";
- piano straordinario di accertamenti con metodo c.d. "sintetico" del reddito complessivo;
- controllo sistematico delle posizioni a rischio di trasferimento fittizio all'estero della residenza a fini di evasione fiscale.

### **2.5.1 Piano di controlli "formali" delle dichiarazioni dei redditi**

I controlli in parola riguarderanno il periodo d'imposta 2006 e saranno diretti all'esame delle posizioni segnalate a seguito di elaborazioni effettuate a livello centrale, sulla base di criteri selettivi individuati tenendo conto dell'analisi del rischio svolta sull'intera platea dei contribuenti interessati.

Si evidenzia come a tali attività sono interessate le Direzioni provinciali e, in particolare, i relativi Uffici territoriali, nonché gli Uffici locali nelle circoscrizioni ove non operano ancora le dette, nuove strutture provinciali.

Al fine di supportare ulteriormente l'attività degli uffici operativi ed elevare i livelli di efficienza su tutto il territorio nazionale, la richiesta di documentazione sarà gestita centralmente. Ciò consentirà agli Uffici di focalizzare l'attenzione sulle posizioni segnalate e fornirà strumenti più affidabili per il monitoraggio e la valutazione della proficuità delle segnalazioni stesse.

Resta ferma, comunque, la possibilità per gli Uffici di attivare di iniziativa i controlli in parola anche su soggetti non segnalati, nonché di chiedere, limitatamente alle fattispecie segnalate, ulteriori documenti, qualora dispongano di elementi significativi da approfondire, anche desumibili dai riscontri con le dichiarazioni di anni precedenti o da incroci con le dichiarazioni di altri soggetti segnalati.

Si segnala fin da ora che, per ottimizzare l'efficacia dissuasiva della complessiva attività in parola, la stessa dovrà essere ultimata entro il corrente anno, evitando la concentrazione delle lavorazioni negli ultimi mesi. Con apposite istruzioni di servizio saranno fornite specifiche direttive operative.

### 2.5.2 Piano di accertamenti parziali “automatizzati” in materia di imposte sui redditi

Nel corso dell’anno saranno resi disponibili agli Uffici gli accertamenti parziali automatizzati predisposti ai sensi dell’art. 41-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, per i criteri “redditi di lavoro dipendente”, “redditi di fabbricati” e “redditi di capitale”.

La selezione è stata effettuata a livello centrale, in base ad incroci con i dati presenti nel Sistema informativo, privilegiando le situazioni di maggiore rilevanza. Considerato che i predetti dati potrebbero risentire di errori non intercettabili in fase di elaborazione, si raccomanda, soprattutto per gli accertamenti concernenti imposte di particolare entità, di effettuare ogni possibile riscontro prima della notifica degli atti. Le posizioni segnalate dovranno essere tempestivamente esaminate, concludendo entro l’anno l’attività pianificata.

Si evidenzia che, anche per le attività in parola, sono interessati gli Uffici territoriali delle Direzioni provinciali, nonché gli Uffici locali nelle circoscrizioni ove non operano ancora le nuove strutture provinciali.

### 2.5.3 Piano straordinario di accertamenti “sintetici”

L’art. 83, commi 8 e 9, del decreto-legge n. 112 del 2008, ha previsto l’esecuzione, nel triennio 2009-2011, di un piano straordinario di controlli finalizzati alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche. Tale previsione ha l’evidente intento di imprimere un forte impulso a questa importante metodologia accertativa la quale deve essere considerata di **valenza strategica** ai fini di una adeguata prevenzione e contrasto dei più rilevanti rischi di evasione delle persone fisiche.

La riuscita del piano straordinario presuppone una approfondita analisi, propedeutica alla selezione dei soggetti, nel cui ambito gli Uffici dovranno massimizzare l’utilizzo dell’amplissima gamma di dati, notizie ed informazioni di fonte interna, ai quali dovranno aggiungerne ulteriori, di fonte esterna, reperibili a livello locale.

In particolare, dovranno essere ampiamente utilizzati gli elenchi, trasmessi a suo tempo, dei soggetti possessori di beni lusso in forza di contratti di leasing, nonché le liste selettive AU (auto di lusso) e T (incrementi patrimoniali), secondo le direttive impartite con la **circolare n. 49/E del 2007**, alle quali si rinvia raccomandando di seguire i percorsi selettivi ed operativi in essa evidenziati.

Si raccomanda, altresì, di tenere in debita considerazione la profonda trasformazione sociale e i nuovi stili di vita che hanno ampliato lo scenario dei beni e dei servizi indicativi di elevata agiatezza, rispetto a quelli di cui al D.M. 10 settembre 1992 (Indici e coefficienti presuntivi di reddito) valorizzabili con il cosiddetto “redditometro”. I risultati induttivi cui consente di pervenire quest’ultimo strumento vanno pertanto confermati ed implementati anche mediante ulteriori elementi idonei a rappresentare compiutamente la complessiva posizione reddituale del nucleo familiare dei soggetti indagati.

A tal fine, va sviluppata un'attenta ricerca di elementi di spesa e di investimento, indicativi di capacità contributiva, attingendo, oltre che agli elenchi e liste di cui si è detto, alle molteplici banche dati disponibili, quali quelle delle stesse dichiarazioni dei contribuenti, degli atti di registro, degli enti esterni, degli atti presenti presso le Camere di Commercio (ad es. quelli rappresentativi di finanziamenti in conto capitale o in conto esercizio da parte dei soci), della proprietà di autovetture e natanti, e così via.

Ulteriori acquisizioni informative saranno realizzate dagli Uffici mediante specifiche “**campagne**” esterne, **coordinate a livello centrale**, volte al rilevamento di cessioni di beni e di prestazioni di servizi considerabili “di lusso” effettuate da soggetti operanti nelle rispettive circoscrizioni (porti turistici, circoli esclusivi, scuole private, *wellness center*, *tour operator*, e così via).

Si evidenzia che il già citato art. 83 del decreto-legge n. 112 del 2008 ha anche previsto che al piano straordinario di accertamenti sintetici dovranno fornire un **importante contributo**:

- la Guardia di Finanza, mediante una massiccia attività di acquisizione di elementi e circostanze di fatto certi necessari per la determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche (che va coordinata, a livello locale, con le analoghe iniziative intraprese dagli Uffici dell’Agenzia, conformemente a quanto innanzi disposto);
- i Comuni mediante la segnalazione di eventuali situazioni di cui siano a conoscenza rilevanti per la detta determinazione sintetica del reddito.

Si evidenzia altresì che l’esame istruttorio da parte degli Uffici dovrà di norma prendere in considerazione un **arco pluriennale** (tipicamente il quinquennio), in considerazione della logica che presiede all’accertamento con metodo sintetico. L’estensione ad una pluralità di anni d’imposta contigui consentirà di predisporre più articolate argomentazioni di prova in ordine agli effetti economico patrimoniali degli investimenti e dei disinvestimenti in rapporto alle spese “d’esercizio” e, soprattutto, ai fini della dimostrazione di un eventuale poco plausibile sottodimensionamento sistematico dei redditi complessivi dichiarati nel corso degli anni.

In ogni caso, anche in conformità di quanto disposto dal più volte menzionato art. 83, sarà data **priorità** alle posizioni per le quali non è stata presentata la dichiarazione dei redditi o non risulta alcun debito d’imposta nella dichiarazione presentata.

#### **2.5.4 Controllo sistematico delle estero-residenze a rischio**

Da molti anni l’Agenzia sviluppa specifiche iniziative volte ad arginare il fenomeno delle fittizie residenze in Paesi a fiscalità privilegiata, cui si collega la sottrazione di materia imponibile da assoggettare a tassazione in Italia. Tali iniziative non hanno tuttavia permesso di incidere in modo decisivo sul persistere del fenomeno, in quanto hanno interessato solo una minima parte della platea dei contribuenti a rischio (in specie quelli “più appariscenti” per la notorietà pubblica delle attività svolte, quali i personaggi del mondo dello spettacolo e dello sport).

Per conferire maggiore efficacia alle azioni di contrasto del fenomeno l'art. 83, commi 16 e 17, del decreto-legge n. 112 del 2008, ha previsto il **presidio della generalità dei soggetti interessati da trasferimenti in Paesi esteri** mediante un'azione congiunta dei Comuni e dell'Agenzia.

Ai primi compete di confermare, entro sei mesi dalla richiesta di iscrizione all'AIRE, l'effettivo espatrio, nonché di vigilare sulla effettività medesima nel triennio successivo. Tali attività consentiranno agli Uffici dell'Agenzia di avere un quadro aggiornato dei trasferimenti in parola, che rappresenterà la base per effettuare un **monitoraggio costante** della posizione degli estero-residenti il cui ultimo domicilio fiscale in Italia ricade nelle circoscrizioni degli Uffici medesimi. Dato che la nuova disposizione troverà concreta applicazione nel corso del 2009, il suddetto monitoraggio **andrà attivato** entro la fine dell'anno medesimo.

Le attività da sviluppare nel corrente anno riguardano invece le posizioni di soggetti che hanno trasferito la residenza all'estero a far corso dal 1° gennaio 2006 e fino al momento dell'entrata in vigore della disposizione innanzi citata (che impone ai Comuni di confermare l'effettività del trasferimento). Su tali posizioni, infatti, la nuova norma impone, sia ai Comuni che all'Agenzia, di attivare una specifica vigilanza sulla effettività della cessazione della residenza in Italia.

Ciò posto, le posizioni in parola, anche tenuto conto di eventuali segnalazioni dei Comuni, dovranno formare oggetto di analisi propedeutiche alla selezione di quelle a maggior rischio, tipicamente rappresentate da quelle caratterizzate dal **trasferimento in Paesi a fiscalità privilegiata**. Le posizioni così selezionate, ove riguardino i periodi d'imposta 2006 e 2007, formeranno oggetto dei necessari approfondimenti ai fini dell'accertamento. Ove invece si riferiscano al 2008, sulle stesse sarà opportuno sviluppare un'adeguata attività dissuasiva, anche mediante comunicazioni agli interessati volte a favorire il ravvedimento spontaneo.

È appena il caso di ricordare che l'azione di accertamento proseguirà nei confronti dei soggetti che hanno trasferito fittiziamente la residenza all'estero prima del 2006.

### **3. ATTIVITÀ TRASVERSALI**

#### **3.1 ATTIVITÀ IN MATERIA DI ANTIFRODE**

Sia a livello interno che europeo è sempre più sentita l'esigenza di contrastare e debellare il pericoloso fenomeno delle frodi, soprattutto quelle in materia di IVA che arrecano gravi pregiudizi sia al bilancio dell'Unione Europea che a quello degli Stati membri, comportando anche violazioni del principio di tassazione equa e trasparente e distorsioni della concorrenza che influenzano il funzionamento del mercato comune.

Con una risoluzione del Parlamento Europeo del 2 settembre 2008 è stata predisposta una strategia coordinata in ambito comunitario per conseguire risultati in materia di lotta alle frodi fiscali e, in particolare, è stata ribadita la necessità di un'azione comune con la conseguente individuazione di settori in cui sia la legislazione

comunitaria sia la cooperazione amministrativa tra gli Stati membri possano essere chiamate in causa, al fine di pervenire ad una sensibile riduzione delle frodi fiscali.

La lotta alle frodi riveste dunque una **rilevanza sopranazionale ed un'importanza interna strategica** per ciascuno Stato, come confermato dalla recente, specifica previsione normativa (art. 83, commi 5, 6 e 7 del decreto-legge n. 112 del 2008) che mira a rendere più efficace la prevenzione e la repressione dei fenomeni di frode in materia di IVA nazionale e comunitaria. La disposizione stabilisce in specie che l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia delle Dogane e la Guardia di Finanza debbono incrementare la capacità operativa destinata a queste attività, anche orientando appositamente loro funzioni o strutture, al fine di assicurare:

- l'analisi dei fenomeni e l'individuazione di specifici ambiti di indagine;
- la definizione di apposite metodologie di contrasto;
- la realizzazione di specifici piani di prevenzione e contrasto dei fenomeni medesimi;
- il monitoraggio dell'efficacia delle azioni poste in essere.

Già dal novembre 2008, a livello centrale, è pertanto attiva un'apposita **Cabina di Regia Operativa** impegnata nel dare concreta attuazione alle suddette previsioni normative, anche attraverso l'individuazione di ambiti di azione in relazione ai quali predisporre piani di intervento mirati in cui coinvolgere le rispettive strutture operative. A questo proposito, si evidenzia che alla importante collaborazione realizzata a livello centrale deve necessariamente corrispondere **un'adeguata sinergia a livello locale**, nell'ambito dei tavoli tecnici regionali. Per quanto concerne il coordinamento si richiamano le indicazioni contenute nella circolare n. 48 del 2005 (Azione di contrasto alle frodi all'IVA intracomunitaria – Concerto tra Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Dogane e Guardia di finanza) e nella comunicazione di servizio n. 115 del 2005.

Dal punto di vista organizzativo si sottolinea come il nuovo assetto miri a **rafforzare l'impegno dell'Agenzia nella lotta alle frodi** mediante la creazione di strutture dedicate a questo tipo di attività, anche nell'intento di migliorare la conoscenza dei fenomeni e di sviluppare un'adeguata **sensibilità investigativa ed operativa**. In particolare, il nuovo assetto derivato dalla recente riorganizzazione prevede:

- l'istituzione di uno specifico **Ufficio Centrale antifrode** con compiti di analisi e definizione delle strategie e metodologie operative, nonché operativi connessi all'espletamento diretto di indagini di particolare complessità e diffusione sul territorio. L'Ufficio Centrale opererà in sinergia con le strutture territoriali impegnate nella lotta alle frodi in modo da garantire coerenza d'azione;
- l'istituzione in nove Direzioni Regionali di uno specifico **Ufficio Antifrode Regionale** che avrà compiti pressoché analoghi a quelli dell'Ufficio Centrale al quale fornirà supporto per l'analisi dei fenomeni e collaborazione relativamente alle indagini su fenomeni significativi a livello nazionale;

- l'attribuzione del compito di svolgere indagini fiscali su fenomeni di frode significativi a livello regionale agli Uffici Controlli fiscali presenti nelle Direzioni Regionali per le quali non è stata prevista l'istituzione di uno specifico Ufficio Antifrode. In particolare, per le Direzioni Regionali del Molise e della Valle d'Aosta, nonché per le Direzioni Provinciali di Trento e di Bolzano l'Ufficio Controllo ha il compito di svolgere indagini fiscali su fenomeni di frode significativi a livello, rispettivamente, regionale e provinciale.

La concentrazione delle attività di contrasto alle frodi in ambito regionale ha lo scopo di favorire un'adeguata individuazione dei fenomeni nella loro interezza, evitando analisi o interventi parziali che, come tali, potrebbero fornire un quadro insufficiente sia per quanto concerne i soggetti coinvolti che le violazioni dagli stessi commesse, così da rendere l'attività di controllo incompleta o non adeguatamente motivata e, di conseguenza, parziale o incerto il recupero delle imposte evase o indebitamente rimborsate.

Il nuovo assetto organizzativo, che ha rafforzato notevolmente quello già attuato negli anni precedenti, risponde dunque all'esigenza, sempre più sentita, di contrastare fenomeni pericolosi e insidiosi, come le frodi, con strutture e metodi investigativi adeguati alle caratteristiche dei fenomeni indagati. In tale contesto, gli Uffici locali, sebbene non direttamente coinvolti nella specifica attività, resteranno comunque degli importanti “**sensori**” per la individuazione di elementi di rischio o spunti investigativi (si pensi ad esempio ad eventuali *input* che possano emergere nell'attività di analisi del rischio per il rilascio delle partite IVA, nei controlli svolti per conto di Stati esteri, o anche nell'attività di gestione della Banca dati Motorizzazione) e potranno essere inoltre i destinatari di segnalazioni qualificate da parte dell'Ufficio Centrale o da parte degli Uffici Regionali Antifrode o degli Uffici Controlli fiscali.

In linea con le strategie istituzionali, è previsto per il 2009 un **significativo incremento delle risorse da impiegare** rispetto al precedente anno ed è in quest'ottica che si richiama l'attenzione di ciascuna Direzione Regionale affinché prosegua nella ricognizione delle professionalità necessarie, cercando di individuare quelle che si dimostrino maggiormente idonee allo svolgimento della specifica attività, oltre che in ragione delle conoscenze tecnico professionali e dell'esperienza lavorativa pregressa, soprattutto per specifiche attitudini investigative già manifestate.

Per una proficua azione è inoltre assolutamente imprescindibile un'adeguata gestione delle fonti di informazione sia esterne che interne, ivi incluso l'utilizzo delle applicazioni informatiche a disposizione.

Gli Uffici che si occupano di antifrode dovranno garantire il monitoraggio ed il coordinamento dell'attività di analisi di rischio nel rilascio della partita IVA da parte degli uffici periferici. L'attività 2009 dovrà inoltre essere orientata a:

- acquisire una sempre più marcata conoscenza del territorio e dei settori a rischio individuando eventuali ambiti di azione;
- sviluppare gli spunti di indagine emersi nel corso del 2008;

- completare le indagini connesse ai progetti attivati negli anni precedenti e non ancora ultimati.

Deve rimanere costante l'interesse verso possibili **fenomeni di frode nel settore del commercio di veicoli di provenienza intracomunitaria** e anche nei settori che hanno ad oggetto i beni individuati con il D.M. 22 dicembre 2005. È inoltre importante intercettare potenziali **situazioni di rischio presenti nel campo immobiliare e finanziario** le quali, data la rilevanza degli importi in gioco, possono presentare profili di pericolosità maggiori di altre, anche in relazione a rilevanti importi chiesti indebitamente a rimborso.

Si invita altresì a prestare attenzione a situazioni di frode connesse a **fittizi trasferimenti di sede all'estero**, effettuati essenzialmente con l'intento di non far fronte a debiti erariali, sovente di rilevante entità.

Un impegno prioritario e particolare va segnalato, da ultimo, per le attività volte alla **individuazione di compensazioni effettuate mediante l'utilizzo di crediti inesistenti**, soprattutto se di importo rilevante e se effettuate da soggetti che presentano sintomatologie di rischio classiche (ad esempio società che non presentano dichiarazione o per le quali la legale rappresentanza e/o l'assetto societario sono riconducibili a persone fisiche coinvolte in precedenti frodi o comunque nullatenenti o con redditi irrisori).

### 3.2 ATTIVITÀ A PROIEZIONE INTERNAZIONALE

Il miglioramento della prevenzione e contrasto dell'evasione e dell'elusione andrà perseguito anche con **l'incremento, già nel corrente anno, della proiezione a livello internazionale del controllo fiscale**.

Tra le novità introdotte a livello organizzativo, si evidenzia che all'interno della Direzione Centrale Accertamento è stato istituito il **Settore Internazionale**, nel quale sono confluite le attività precedentemente svolte dall'Ufficio Cooperazione Internazionale. Nell'ambito del nuovo Settore, operano ora gli Uffici "Scambio di informazioni", "Cooperazione operativa" e "Ruling internazionale".

Nell'ambito di tale assetto, i predetti obiettivi dovranno essere realizzati mediante le attività di seguito richiamate.

#### 3.2.1 Scambio di informazioni

L'esaustivo e tempestivo scambio di informazioni con le Amministrazioni estere è un fattore talvolta determinante per il conseguimento dei più rilevanti risultati tra quelli che costituiscono gli obiettivi assegnati agli Uffici.

Pertanto, qualora operazioni, transazioni, rapporti sospetti siano stati posti in essere da operatori nazionali direttamente o indirettamente con soggetti esteri, al fine di ottenere le informazioni che si rendano effettivamente necessarie alle indagini in corso potrà essere attivata la **cooperazione internazionale** attraverso l'Ufficio Scambio di informazioni, secondo le previste modalità e utilizzando le basi giuridiche internazionalmente vigenti (Direttiva 77/799/CEE e Convenzioni contro le doppie

imposizioni nel settore delle imposte dirette; Regolamento CE 1798/2003 in ambito IVA). Si fa riferimento, ad esempio, alle fattispecie di frodi IVA-intracomunitaria, alla manipolazione di elementi positivi/negativi di reddito allo scopo di alterare la base imponibile, allo strumentale e fittizio trasferimento all'estero della residenza fiscale, alla creazione di catene partecipative al solo scopo di occultare l'identità di soggetti residenti, effettivi beneficiari del reddito.

Inoltre, sia nel settore delle imposte dirette che in quello dell'IVA, lo strumento dello scambio spontaneo di informazioni consente di far pervenire alle autorità fiscali estere elementi conoscitivi sui rapporti intercorsi tra soggetti non residenti e i contribuenti nazionali, laddove emerga in sede di controllo su questi ultimi, soprattutto per le dimensioni economiche delle operazioni effettuate, un qualche interesse per le autorità estere alle quali inviare le informazioni.

A tutt'oggi il flusso di scambio spontaneo ha registrato un saldo positivo a favore delle omologhe autorità estere, le cui informazioni hanno rappresentato in molteplici occasioni una fonte **estremamente efficace** per i controlli condotti dagli Uffici. Gli Uffici devono essere pertanto fortemente sensibilizzati affinché utilizzino lo strumento di cooperazione in parola il quale - a seguito di un *feed back* eventualmente fornito dall'autorità estera - potrebbe ulteriormente interessare gli Uffici procedenti, mediante un **circuito virtuoso** di scambio di dati, notizie e documenti.

### 3.2.2 Presenza di funzionari e controlli simultanei bilaterali/multilaterali

Lo scambio di informazioni non rappresenta l'unico strumento di mutua assistenza previsto dalle fonti internazionali. Gli Uffici possono infatti avvalersi, ove ne ravvisino la convenienza, di due ulteriori strumenti: la collaborazione tra funzionari e i controlli simultanei.

L'istituto della "**collaborazione**" consente che le autorità fiscali di due Stati membri dell'Unione europea possano accordarsi per autorizzare la presenza di funzionari dell'amministrazione fiscale di uno dei due Stati nel territorio dell'altro Stato. Tanto è previsto sia dalla Direttiva imposte dirette che dal Regolamento IVA, sopra richiamati.

Se pertanto gli Uffici, ai fini del buon esito di un controllo, considerano utile un dialogo diretto con i colleghi di un altro Stato membro al fine di ottenere o raffrontare dati, documenti, risultati, possono rivolgersi all'Ufficio Cooperazione operativa, il quale inoltrerà la proposta all'Amministrazione fiscale estera.

Nel caso, poi, in cui gli Uffici rilevino la necessità di improntare la collaborazione alla effettuazione contestuale di una verifica, in ragione di un interesse comune o complementare con l'altro Stato membro, essi possono richiedere l'attivazione di un "**controllo simultaneo**". La richiesta deve essere parimenti rivolta all'Ufficio Cooperazione operativa, che curerà gli adempimenti del caso.

La possibilità di effettuare controlli simultanei è altresì prevista dalla Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988, cui finora hanno aderito sia Stati membri dell'Unione europea sia Stati extra UE, nonché da una serie di accordi bilaterali *ad hoc* stipulati dall'Italia con Stati, europei e non, partner delle Convenzioni

contro le doppie imposizioni. Per un elenco esaustivo degli Stati che hanno ratificato la Convenzione di Strasburgo, come pure degli Accordi in vigore con Stati partner delle Convenzioni bilaterali, si confronti il sito [www.finanze.it-Fiscalità Internazionale-Convenzioni e Accordi](http://www.finanze.it-Fiscalità Internazionale-Convenzioni e Accordi).

Occorre infine ricordare che, nella cornice del Programma Fiscalis, esiste la possibilità di proporre alla Commissione europea l'effettuazione di **controlli multilaterali**, nell'ipotesi che il controllo simultaneo, per essere efficace, debba estendersi a più Stati membri partecipanti. In tal caso, su segnalazione degli Uffici, l'Ufficio Cooperazione operativa si farà promotore della proposta di parte italiana, per il successivo inoltrare alla Commissione europea a cura del Dipartimento delle Finanze.

### 3.2.3 Assistenza alla notifica degli atti

La cooperazione tra le amministrazioni fiscali include la possibilità di chiedere la notifica di atti di accertamento, emessi nei confronti di soggetti non residenti o di contribuenti italiani che abbiano mosso la propria residenza verso Stati membri dell'Unione europea, ai sensi della Direttiva 77/799/CEE e del Regolamento CE 1798/2003.

Su impulso degli Uffici, l'Ufficio Scambio di informazioni attiverà la procedura di richiesta di assistenza alla notifica con l'invio degli atti alle autorità fiscali estere competenti. In particolare, il coinvolgimento dell'Ufficio Scambio di informazioni dovrà riguardare le richieste di notifica riferite alle imposte dirette (art. 8-*bis* della Direttiva 77/799/CEE, come recepito dall'articolo 60-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973) e all'IVA (capo III del Regolamento CE 1798/2003).

Nell'ipotesi di accertamento di imposte non contemplate dalle predette fonti normative, ulteriore strumento utilizzabile è la già menzionata Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988. La Convenzione consente infatti non solo la notifica di atti di accertamento in materia di imposte dirette e di IVA, ma anche di ulteriori imposte. Al riguardo, è necessario che gli Uffici effettuino un preliminare riscontro della circostanza che lo Stato cui è diretta la notifica abbia ratificato la Convenzione e che non abbia opposto specifiche riserve in materia di notifica degli atti.

## 3.3 ATTIVITÀ RELATIVE AD ALTRI TRIBUTI INDIRETTI DIVERSI DALL'IVA

Il presidio degli adempimenti in materia di imposte di registro, ipotecaria e catastale e dell'imposta sulle successioni e donazioni verrà garantito, come di consueto, mediante attività di controllo "formale" degli atti e delle dichiarazioni e dalle attività di accertamento da indirizzare sulle posizioni a specifico rischio di evasione.

Per le attività di **controllo "formale"** va segnalata l'importante novità normativa, in corso di definitiva approvazione, destinata ad incidere sensibilmente sulla tradizionale operatività dell'Agenzia nei comparti impositivi in discorso. Si tratta dell'art. 7 del decreto-legge 10 febbraio 2009 n. 5, in corso di conversione, che introduce una disposizione diretta a rendere più proficua l'attività di controllo sulla sussistenza dei presupposti per la fruizione delle agevolazioni previste in materia di

imposte di registro, ipotecaria e catastale e dell'imposta sulle successioni e donazioni. In particolare, la norma prevede che il controllo andrà eseguito prioritariamente con riguardo alle posizioni individuate in base a criteri selettivi da approvare con atto del direttore dell'Agenzia delle Entrate, i quali devono tener conto di specifiche analisi di rischio circa l'indebito utilizzo delle agevolazioni medesime.

In attesa della definitiva approvazione della nuova norma e dei provvedimenti attuativi, l'attività di controllo formale degli atti iscritti nel campione unico va, come per il passato, indirizzata secondo l'ordine di priorità imposto dai termini di decadenza dell'azione di accertamento e la rilevanza del rischio di abuso del vantaggio fiscale individuato a livello locale.

Per quanto attiene alle attività di **accertamento**, sono confermati gli indirizzi forniti nel corso del 2008 con riferimento ai controlli degli atti di cessione e conferimento di terreni edificabili nonché di cessione d'azienda. Ai fini della selezione dei suddetti atti, gli Uffici utilizzeranno le liste predisposte centralmente, avendo cura di riservare l'avvio dell'istruttoria accertativa sugli atti che presentino uno **specifico e rilevante rischio di evasione**. Proseguirà, inoltre, l'esame delle posizioni interessate dall'omessa registrazione di contratti di locazione, utilizzando, ai fini della selezione, le apposite applicazioni informatiche di supporto.

### 3.4 ATTIVITÀ IN MATERIA DI RISCOSSIONE

#### 3.4.1 Attività collegate alla tutela della pretesa erariale

Un ruolo a sé stante, nella complessiva azione di prevenzione e contrasto dell'evasione, rivestono gli adempimenti correlati alla tutela della pretesa erariale derivante dalla complessiva attività di controllo.

Nel corrente anno le strutture operative devono quindi sentirsi fortemente impegnate a concludere, in tempi rapidi, le attività di competenza per le iscrizioni a ruolo, il conferimento del visto di esecutorietà, il sistematico monitoraggio, nonché, qualora ne sussistano i presupposti, l'immediata iscrizione a ruolo straordinario, l'utilizzo delle misure cautelari ed eventualmente anche delle indagini finanziarie, in stretto coordinamento operativo con gli agenti della riscossione.

In particolare, va innanzitutto assicurato che il trattamento dei ruoli venga puntualmente effettuato secondo le istruzioni operative impartite e in considerazione dei termini decadenziali previsti per la notifica delle cartelle di pagamento. Gli Uffici devono pertanto procedere:

- all'**immediata iscrizione** a ruolo a seguito della definitività degli atti di accertamento e all'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio in base ad accertamenti non definitivi;
- all'**immediato conferimento del visto di esecutorietà** sui ruoli conseguenti alla liquidazione automatica ed al controllo formale delle dichiarazioni;
- al **sistematico e tempestivo controllo delle partite formate**, qualora non comprese nei ruoli al visto, per rimuovere le cause che hanno determinato lo scarto;

- alla verifica della **eventuale sussistenza dei presupposti che impongono il ricorso a ruoli straordinari**, provvedendo quindi, in caso positivo, all'immediata iscrizione degli interi importi risultanti dagli accertamenti, anche se non definitivi, nonché degli importi risultanti dalla liquidazione e dal controllo formale delle dichiarazioni.

Va inoltre fortemente stimolato il **ricorso allo strumento delle misure cautelari** di cui all'art. 22 del decreto legislativo n. 472 del 1997, come recentemente modificato dal decreto-legge n. 185 del 2008. Le novità introdotte mirano infatti a fornire un nuovo impulso all'utilizzo di tali, talvolta decisivi strumenti di tutela del credito erariale, per il contrasto dei più rilevanti fenomeni di evasione nella fase della riscossione, mediante la previsione espressa della possibilità di utilizzare gli strumenti medesimi non solo per le somme dovute a titolo di sanzione, ma **anche con riguardo alle somme dovute per il pagamento dei tributi e dei relativi interessi**.

Si rammenta, al riguardo, che l'adozione delle dette misure cautelari, da riservare evidentemente ai casi di non scarsa rilevanza, si fonda sulla concorrente sussistenza dei due requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*. Nel richiamare le direttive impartite con circolari n. 180/E del 1998 e n. 66/E del 2001, si ritiene qui opportuno sottolineare come il secondo requisito sussiste qualora una pluralità di elementi convergenti inducono a ritenere reale il rischio di mancato pagamento e di comportamenti del contribuente volti a sottrarre i beni di cui dispone ad eventuali azioni esecutive.

Ciò posto, gli Uffici devono attivarsi, sia per l'emissione dei ruoli straordinari che per l'adozione delle misure cautelari, tutte le volte in cui risulti probabile che in futuro il debitore (contribuente e/o trasgressore) possa disfarsi dei propri beni, soprattutto nei casi in cui i beni stessi appaiano già inadeguati a soddisfare compiutamente la pretesa erariale.

In proposito si evidenzia come la valutazione circa la ricorrenza dei presupposti per l'adozione dei predetti strumenti deve essere dagli Uffici operata **sin dal momento della eventuale ricezione dei processi verbali di constatazione**, soprattutto se riferiti a più periodi d'imposta ed anche se non inseriti nel piano annuale dei controlli, tenendo altresì conto dei tempi tecnici necessari affinché, dopo l'iscrizione a ruolo, venga constatata la morosità del debitore e vengano poi intraprese le procedure cautelari ed esecutive di competenza dell'agente della riscossione.

Si rammenta inoltre che, tra le misure a tutela del credito erariale, gli Uffici devono altresì ricorrere allo strumento della **sospensione dei rimborsi ed alla compensazione di eventuali crediti vantati dal contribuente nei confronti dell'Agenzia**, come previsto dall'art. 23, commi 1 e 2, del decreto legislativo n. 472 del 1997.

Ove poi non sia applicabile alcuna delle misure cautelari speciali sopra menzionate, gli Uffici potranno utilizzare, **in via residuale e ricorrendone i presupposti, il fermo amministrativo** disciplinato dall'art. 69, sesto comma, della L.C.G.S. approvata con Regio decreto 18 novembre 1923 n. 2440, istituito che ha carattere generale ed è utilizzabile anche quando la pretesa creditoria della Pubblica Amministrazione non è ancora certa, liquida ed esigibile. Si sottolinea che la

disposizione del fermo è opportuna, in particolare, quando l'Ufficio abbia notizia di specifici crediti vantati dal contribuente verso la Pubblica Amministrazione.

Particolare rilevanza dovrà essere attribuita anche alla vigilanza ed al riscontro sul puntuale pagamento di tutti gli importi che siano stati rateizzati in esito all'applicazione degli istituti di deflazione del contenzioso previsti dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Si richiama, poi, l'attenzione in ordine all'esigenza di dare adeguata rilevanza all'attività necessaria al fine di addivenire alle **transazioni fiscali** ex art. 182-ter della Legge Fallimentare (R.D. 16 marzo 1942 n. 267, come recentemente modificato dall'art. 32 del decreto-legge n. 185 del 2008). La innovata configurazione dell'istituto consente infatti, ricorrendone i presupposti, di soddisfare i crediti tributari concedendo al debitore la possibilità di pagare con una dilazione o anche con una riduzione della pretesa erariale, valendo al riguardo le precisazioni fornite dalla circolare n. 40/E del 18 aprile 2008.

Le Direzioni regionali (anche su segnalazione degli Uffici locali) e le Direzioni provinciali, laddove istituite, assicureranno, altresì, il costante **monitoraggio della riscossione** delle somme iscritte a ruolo nei confronti di tutti quei soggetti che, per l'assoluta rilevanza del debito o per la particolare significatività delle violazioni commesse, sia in termini di rilevanza penale che di pericolosità della condotta evasiva posta in essere, richiedano specifica attenzione. E' infatti opportuno che, nell'ambito della **fattiva collaborazione** già in essere tra l'Agenzia ed il gruppo Equitalia, vengano valorizzati tutti gli elementi utili a conseguire il comune obiettivo finale, coincidente con il puntuale adempimento delle obbligazioni di natura tributaria.

A tal fine, in aderenza a quanto indicato dall'art. 19, comma 4, del decreto legislativo n. 112 del 1999 (di recente modificato dall'art. 27, comma 8, del decreto-legge n. 185 del 2008), dopo la consegna dei ruoli gli Uffici segnaleranno ai competenti agenti della riscossione ogni azione, cautelare od esecutiva, che possano ritenere opportuna e non dilazionabile e della quale l'agente, beninteso, non abbia già comunicato l'avvio di propria iniziativa. Nell'effettuare tali segnalazioni gli Uffici indicheranno su quali beni l'agente debba attivarsi e potranno a tal fine **avvalersi anche dello strumento delle indagini finanziarie**, mirate ad individuare la disponibilità di somme e valori mobiliari per il concreto soddisfacimento del credito erariale.

Le indagini in questione dovranno anche concorrere alla rilevazione, ove sussistenti, dei comportamenti sintomatici della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte prevista dall'art. 11 del D.Lgs. n. 74 del 2000, con conseguente informativa di reato all'Autorità giudiziaria.

Nel corso del 2009 dovranno essere, inoltre, completate le attività collegate alla regolazione dei rapporti contabili conseguenti alla definizione dei carichi di ruolo cosiddetti "post-riforma" (ovvero quelli formati dopo l'entrata in vigore del decreto legislativo n. 46 del 1999) di cui all'art. 12 della legge n. 289 del 2002; dovranno altresì essere inviate, a cura degli Uffici, le comunicazioni di diniego relative agli stessi per tutte le fattispecie in cui la definizione agevolata non sia stata possibile.

L'importanza delle attività poste in essere da parte degli Uffici in materia di tutela dei crediti erariali impone un costante monitoraggio da parte delle Direzioni Regionali e l'adozione di continue iniziative di stimolo, l'esito delle quali sarà condiviso con la Direzione Centrale Accertamento in termini sia di risultati conseguiti sia di riduzione del rischio di "evasione da riscossione" presente nella propria regione.

### 3.4.2 Evasione da riscossione correlata alle indebite compensazioni

I dati relativi alle compensazioni effettuate nel triennio 2006-2008 per il pagamento di imposte, contributi e altre somme dovute mediante l'utilizzo di crediti IVA, IRPEG, IRAP, IRPEF e addizionali regionale e comunale all'IRPEF nonché, più in generale, di crediti derivanti dalla normativa agevolativa (tra i quali i crediti d'imposta concessi alle imprese), fanno emergere la presenza sempre più rilevante dell'utilizzo di tale istituto, anche in presenza di crediti d'imposta non indicati nelle dichiarazioni presentate ovvero relativi a periodi di formazione per i quali le dichiarazioni risultano omesse.

Tali comportamenti richiedono, come previsto nell'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2009-2011 e più volte evidenziato nei precedenti paragrafi, un'attenzione particolare nella fase di selezione delle posizioni da sottoporre a controllo, al fine di riscontrare la sussistenza degli «importi a credito» utilizzati per compensare gli «importi a debito» a seguito dell'analisi dei dati esposti nei modelli di pagamento unificato.

Si ribadisce, pertanto, a fattor comune, che al fine di individuare i fenomeni fraudolenti realizzati mediante false compensazioni, **particolare rilievo assumono ben precise anomalie**, quali, ad esempio, la presenza di crediti IVA di importo estremamente rilevante, non giustificato in relazione all'andamento e/o alla tipologia di attività esercitata, ovvero di compensazioni operate da parte di contribuenti il cui specifico profilo fiscale esclude che possano essere beneficiari di tali crediti.

Si evidenzia inoltre che, al fine di contrastare i sempre più frequenti abusi nell'utilizzo dell'istituto della compensazione, l'art. 27, commi da 16 a 20, del decreto-legge n. 185 del 2008 e l'art. 7, comma 2, del decreto-legge n. 5 del 2009, in corso di conversione, hanno introdotto **specifiche misure in materia**, modificando il regime sanzionatorio ed i termini applicabili sia per il controllo che per l'azione di recupero, qualora i crediti utilizzati in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, risultino inesistenti.

## 4. PIANIFICAZIONE E CONSUNTIVAZIONE

I piani delle attività da realizzare nel corso del corrente anno, diversificati per tipologia di attività e per tipologia di contribuente, già messi a punto tenendo conto delle linee guida diramate con nota prot. n. 2009/18210 del 4 febbraio u.s., vanno integrati alla luce della intervenuta assegnazione degli obiettivi di budget da parte del Direttore dell'Agenzia, con nota prot. n. 2009/56159 del 9 aprile 2009, fermi restando eventuali allineamenti conseguenti al perfezionamento della Convenzione con il Ministero.

Le linee guida sono state approfondite nel corso delle conferenze di servizio tenutesi, presso la Direzione centrale Accertamento, nei giorni 24-26 febbraio u.s. e 3 e 4 marzo u.s., con i responsabili dei competenti Settori ed Uffici regionali, nel cui ambito sono stati anticipati molti degli indirizzi operativi riportati nei precedenti paragrafi.

Per quanto riguarda l'allocazione delle risorse nell'area della prevenzione e contrasto dell'evasione, si evidenzia **l'esigenza di dare attuazione all'incremento** di almeno il 10 per cento, nel corso del triennio 2009 – 2011, **previsto dall'art. 83, comma 3, del decreto-legge n. 112 del 2008**, esigenza già tenuta presente nelle predette linee guida per il corrente anno.

Le risorse, incrementate negli anzidetti termini, andranno allocate in modo idoneo a garantire il miglioramento dei risultati, in termini di recupero dell'evasione pregressa e di efficacia dissuasiva, tra le linee di attività che connotano la programmazione 2009:

- **indagini e verifiche:** verifiche e controlli mirati, accessi, indagini in materia di frodi tributarie e contributive;
- **controlli:** controlli formali, controlli sostanziali e tutoraggio;
- **attività strumentali all'esecuzione dei controlli fiscali:** analisi territoriale del rischio di evasione, funzioni strumentali all'attività di controllo fiscale e adempimenti correlati alla riscossione.

Per le attività di indagine e verifica si raccomanda, come di consueto, di tenere conto anche dei contribuenti che, pur avendo il domicilio fiscale in ambito territoriale diverso da quello di competenza dell'Ufficio, abbiano in quest'ultimo la sede amministrativa o il luogo di svolgimento dell'attività. L'attività di controllo nei confronti di tali soggetti richiederà, sin dalla fase di selezione, il coordinamento con l'Ufficio competente in base al domicilio fiscale.

Per le stesse attività, si raccomanda altresì di fissare un **obiettivo intermedio** di realizzazione, rispetto alla programmazione annuale, onde evitare una concentrazione nell'ultimo periodo dell'anno.

Per quanto attiene ai controlli formali di cui all'art. 36-ter del DPR n. 600 del 1973, si evidenzia l'esigenza di un **ridimensionamento** di circa il 30% degli obiettivi di produzione, rispetto alle già citate linee guida, esigenza intervenuta a seguito dell'introduzione di nuovi criteri selettivi coerenti con l'analisi di rischio effettuata a livello centrale sull'intera platea dei contribuenti e della gestione centralizzata della richiesta di documentazione (come già indicato nel paragrafo 2.5.1). Le relative risorse saranno quindi utilizzate per incrementare l'attività di accertamento parziale automatizzato, sussistendone i presupposti, ovvero l'attività di accertamento di iniziativa.

Con riguardo alle attività strumentali all'esecuzione dei controlli si segnala che assumono particolare rilevanza quelle connesse all'**analisi territoriale del rischio** di evasione, nonché alla selezione dei soggetti da sottoporre a controllo, per tutte le macro-tipologie di contribuenti. Si segnala inoltre che, sempre nell'ambito delle attività

strumentali, come di consueto, vanno considerate anche le attività di sperimentazione delle procedure informatiche (nuove o già in uso da implementare) da parte degli Uffici locali individuati a livello centrale.

Ciascuna Direzione regionale avrà cura di vigilare affinché a tutti i livelli operativi sia assicurato l'ottimale impiego delle risorse individuate. A tal fine, la circostanza che alcuni Uffici conseguano livelli di efficienza maggiori rispetto a quelli programmati non dovrà comportare una diminuzione delle risorse allocate nell'area di prevenzione e contrasto dell'evasione, bensì un **corrispondente aumento** degli obiettivi di produzione complessivi dell'area medesima.

Per quanto infine attiene al monitoraggio delle attività, si sottolinea l'importanza che riveste la corretta e tempestiva trasmissione dei dati al Sistema informativo.

Le Direzioni regionali e le strutture operative devono pertanto garantire una sistematica e scrupolosa vigilanza sulla puntuale immissione dei dati, nonché una costante ricognizione, mediante gli strumenti di monitoraggio in uso, dei dati trasmessi al fine di individuare i casi di erronea acquisizione degli stessi che, pur non inficiando gli atti emessi, determinano un'alterazione della base informativa e della rappresentazione dell'attività svolta.

Si richiama, in particolare, l'attenzione in ordine all'esigenza della tempestiva rilevazione al Sistema informativo dell'inizio dell'azione di controllo e delle connesse attività istruttorie.

Con specifico riferimento agli obiettivi di produzione, ciascuna struttura assicurerà il consueto, costante monitoraggio delle attività svolte dalle strutture operative, indispensabile per la tempestiva adozione delle misure necessarie a garantire il pieno raggiungimento dei risultati attesi.

\*\*\*

Le Direzioni regionali assicureranno la **puntuale ed uniforme applicazione** degli indirizzi enunciati nella presente circolare, adottando tutte le iniziative opportune, anche di tipo organizzativo, nonché promuovendo la condivisione e l'approfondimento delle strategie complessive con **appropriate conferenze di servizio** a cui saranno chiamati a partecipare i responsabili delle strutture locali.