

## VideoFisco

- I controlli informatici dell'Amministrazione Finanziaria: l'impatto dei recenti provvedimenti e le possibili strategie difensive.
- Gli accessi in azienda: poteri e limiti all'azione della Guardia di Finanza e dell'Agenzia delle Entrate.
- Il ruolo del contraddittorio preventivo.
- Giurisprudenza in materia di accertamento: i principi di diritto più rilevanti.



Alessandro Pratesi  
(Odcec Pistoia)

**Sistema RATIO**  
Centro Studi Castelli

### Dichiarazione Iva: possibili cambiamenti con la proposta di direttiva Ue del 23.10.2013

I Paesi Ue prevedono obblighi relativi alla compilazione della dichiarazione Iva; al riguardo, le regole sono disomogenee e gli adempimenti non sono equivalenti per tutti gli Stati.

Esemplificando, il **NUMERO DELLE VOCI** presenti nelle dichiarazioni e il **NUMERO DELLE DICHIARAZIONI ANNUALMENTE INVIATE (in milioni)** variano come segue:

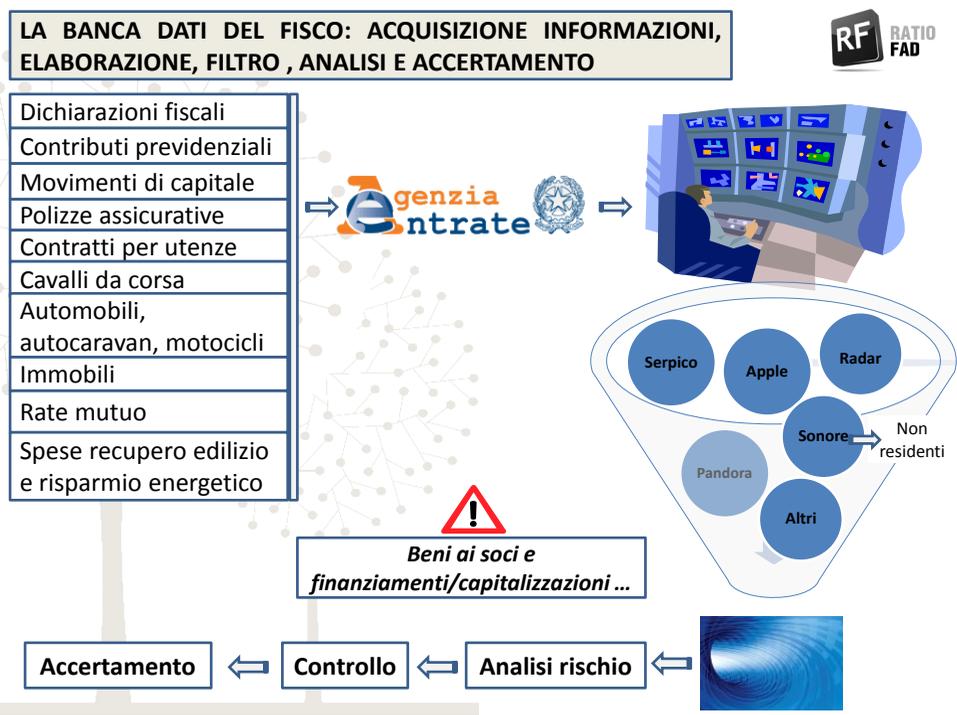
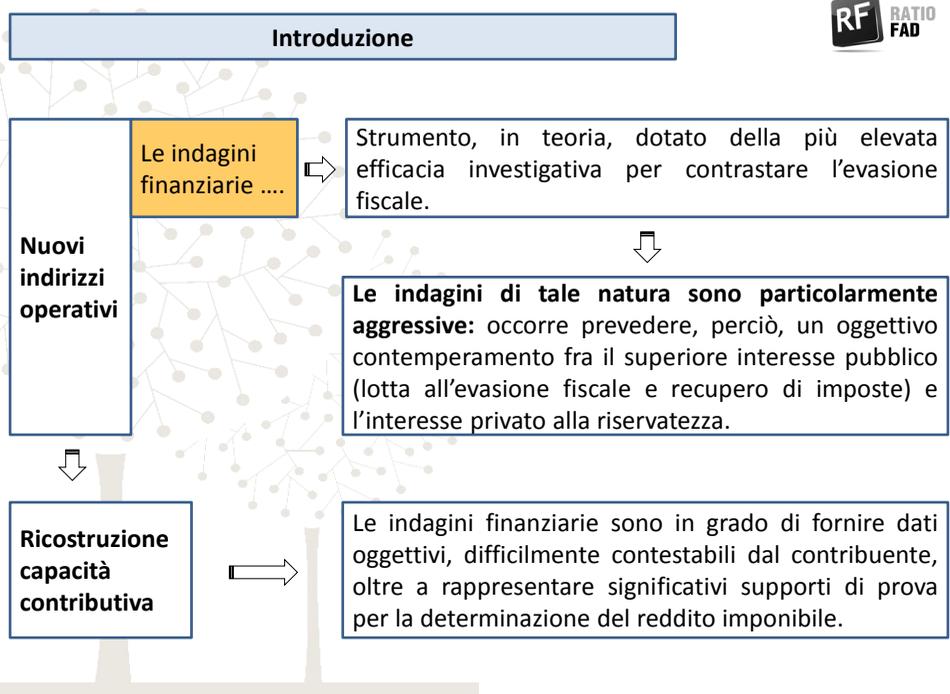
- Francia = **43** – **24.087**;
- Germania = **45** – **26.365**;
- Spagna = **50** – **12.257**;
- Italia = **586** – **5.132**.

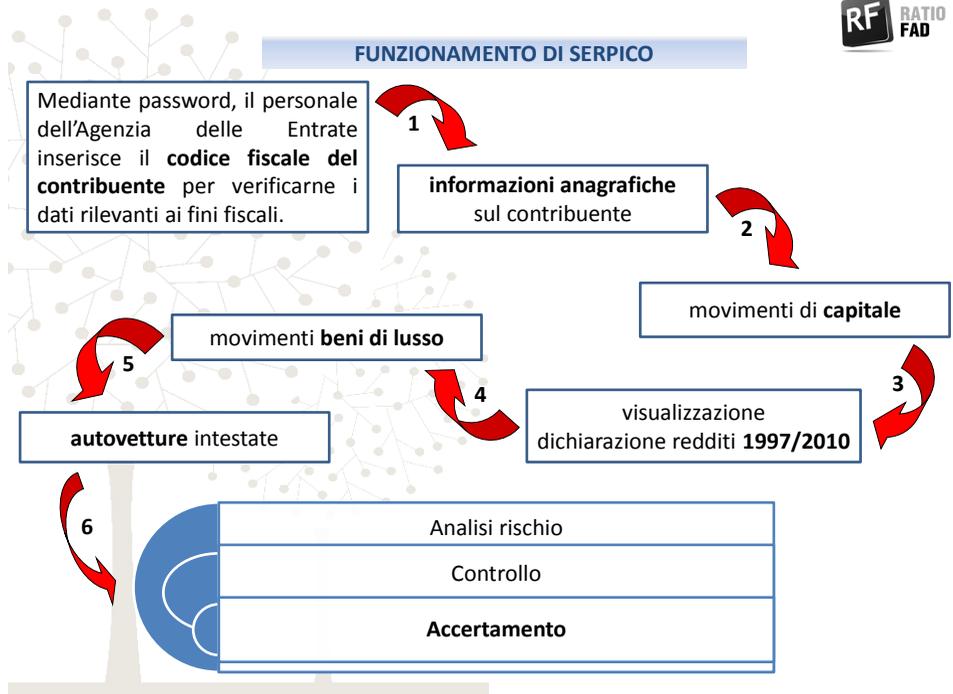
### Proposta di modifica: totale voci 26,

di cui 5 obbligatorie e 21 supplementari liberamente scelte dagli Stati membri.

Voci obbligatorie:

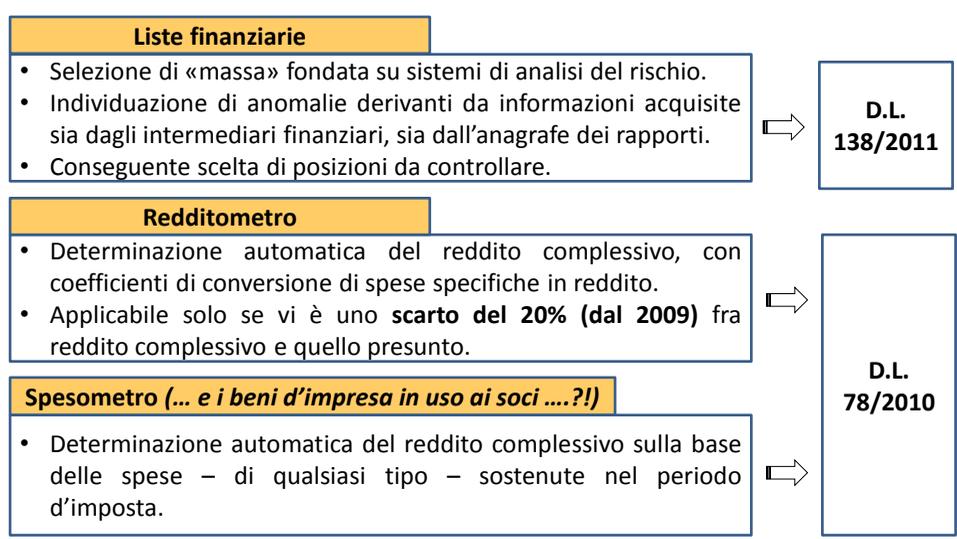
- Iva esigibile;
- Iva deducibile;
- importo netto Iva attivo o passivo;
- valore complessivo transazioni in ingresso;
- valore complessivo operazioni in uscita.





### CONTROLLI FISCALI: NOVITA' E STRATEGIE DIFENSIVE

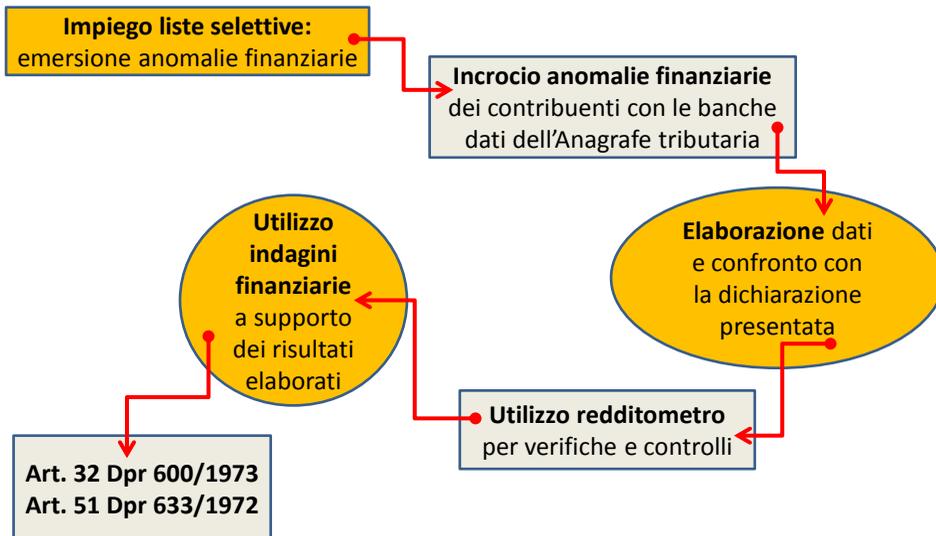
#### AFFINAMENTO STRUMENTI SELETTIVI



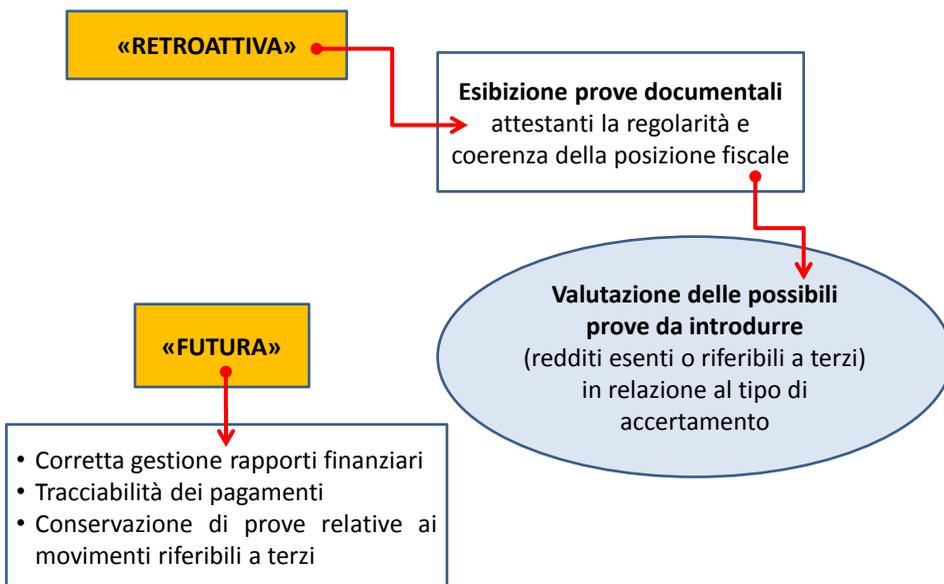
**CONTROLLI FISCALI:  
NOVITA' E STRATEGIE DIFENSIVE**



**LINEE OPERATIVE AGENZIA DELLE ENTRATE**



**LINEE DIFENSIVE DEL CONTRIBUENTE**



## Liste finanziarie: approfondimenti



### Informazioni

1



- L'Agenzia delle Entrate acquisisce le informazioni dagli intermediari finanziari e integra l'anagrafe dei rapporti.
- Le informazioni riguardano i **rapporti finanziari e le operazioni fuori conto esistenti ed estinti dal 1.01.2005**.

### Analisi del rischio

2



- Si utilizzano «**indici di ricerca**» (esempi: analisi territoriale distribuzione rapporti; movimentazioni globali con importi superiori a determinate cifre; operazioni estere attive/passive; deposito titoli; operazioni fuori conto).

### Elaborazione dati

3



- **Utilizzo degli indici applicati per masse**, con possibilità di individuare ed estrarre posizioni individuali anomale, da utilizzare nelle fasi successive.

### Anomalie finanziarie

4



- **Riscontro di specifiche anomalie finanziarie che, di per sé, non costituiscono anche anomalie fiscali** (esempi: operazioni non coerenti rispetto al profilo economico-finanziario del contribuente; uso reiterato e ingiustificato del denaro contante).

## Liste finanziarie: approfondimenti



### Creazione della lista

5



- Incrocio anomalie finanziarie con le risultanze patrimoniali del contribuente e con le informazioni in possesso dell'Amministrazione Finanziaria riconducibili a comportamenti fiscalmente irregolari ovvero anomali.

### Attivazione controllo

6



- **Attività di verifica e di controllo diretto (di massa o individuale)** mediante redditometro, spesometro, studi di settore, verifica fiscale, accertamenti d'ufficio.

### Accertamenti e indagini finanziarie

7



- **Attività istruttoria derivante da «indizi di evasione»**, previa autorizzazione della Direzione Regionale Entrate e del Comandante della Guardia di Finanza.

### Risultati

8



- **L'attività istruttoria, supportata dall'inversione dell'onere probatorio, posto a carico del contribuente**, può determinare l'emersione di materia imponibile, con conseguente recupero delle imposte evase.

## Il salto di qualità degli accertamenti bancari

Cassazione, sent. n. 8047 del 3.4.2013	I movimenti sospetti sui conti correnti sono reddito imponibile anche se il contribuente non ha la partita Iva. La presunzione contenuta nell'art. 51, comma 2, del dpr 633/72 ha portata generale
Cassazione, sent. n. 21132 del 13.10.2011	I dati risultanti dai conti correnti bancari possono essere utilizzati sia per dimostrare l'esistenza di un'eventuale attività occulta di impresa, arte o professione, sia per quantificare il reddito ricavato da tale attività. Con conseguente inversione dell'onere della prova
Cassazione, sent. n. 19692 del 27.9.2011	In tema di indagini finanziarie sono imputabili a reddito imponibile i versamenti non giustificati non solo di imprenditori e di professionisti ma anche quelli dei collaboratori e di qualsiasi altro contribuente. Gli articoli 32 e 38 del dpr 600/73 hanno infatti portata generale
Ctr Sicilia, sent. n. 115 del 18/9/2012	L'elemento che consente il ricorso all'accertamento bancario va individuato nella riferibilità a reddito imponibile delle movimentazioni riscontrate sul conto corrente del contribuente indipendentemente dal tipo di attività svolta, anche se non obbligato alla tenuta delle scritture contabili
Ctp Ravenna, sent. n. 92 del 30/4/2012	In ipotesi di accertamento bancario a seguito del quale venga contestato il commercio di orologi e gioielli in nero a fronte dell'accertamento di ricavi deve essere riconosciuta una quota di costi in proporzione ai maggiori ricavi accertati

Fonte: Italia Oggi – A. Bongì

### Il nuovo redditometro: quadro di sintesi



#### Capacità contributiva

1	⇒	• Sistema di <b>accertamento (solo persone fisiche) fondato su particolari elementi di capacità contributiva</b> , aggiornati ogni 2 anni e individuati con l'analisi di campioni-tipo di contribuenti, in funzione del nucleo familiare e del territorio.
---	---	--

#### Software

2	⇒	• <b>Stima del reddito in base a</b> : residenza (città metropolitana, piccolo centro, ecc.), localizzazione geografica, composizione nucleo familiare, «paniere» di beni e servizi utilizzati.
---	---	---

#### Deduzioni e detrazioni

3	⇒	• <b>Novità</b> : ammesso lo scomputo dal reddito determinato sinteticamente degli oneri fiscalmente riconosciuti (deduzioni e detrazioni d'imposta).
---	---	---

#### Obbligo del contraddittorio

4	⇒	• <b>L'accertamento dovrà essere sempre preceduto dal contraddittorio preventivo</b> , al quale far seguire, eventualmente, l'accertamento con adesione.
---	---	--

## Il nuovo redditometro: caratteristiche



### Richieste ai Comuni

- 5 ⇒
- Dopo il contraddittorio e prima dell'accertamento, il Fisco invierà una segnalazione al Comune di domicilio fiscale del contribuente; l'ente locale, entro 60 giorni, potrà comunicare altre indicazioni utili alla determinazione del maggior reddito.

### Periodi d'imposta

- 6 ⇒
- **Periodo d'imposta 2008 e precedenti:** applicazione «vecchio» redditometro, con i coefficienti ex D.M. 10.09.1992.
  - **Periodo d'imposta 2009 e seguenti:** «nuovo» redditometro.

### Difesa dal redditometro

- 7 ⇒
- **Dimostrazione**, anche nella fase pre-contenziosa, **che la maggiore capacità contributiva da redditometro** deriva da redditi diversi da quelli dichiarati nel periodo d'imposta accertato, ovvero da redditi esenti o esclusi da tassazione o, infine, da redditi assoggettati a ritenuta alla fonte o di natura finanziaria.

### Scostamento del reddito dichiarato

- 8 ⇒
- E' necessario che, **per almeno un periodo d'imposta**, vi sia uno **scostamento del 20%** fra reddito dichiarato e reddito accertato.



## EVOLUZIONE DEL REDDITOMETRO

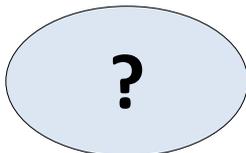
CIRCOLARE N. 49/E/2007

ACCERTAMENTO SINTETICO: NUOVO SLANCIO

CIRCOLARE N. 24/E/2013

REDDITOMETRO «2»

È stata creata una banca dati  
(a partire dal 1991)  
delle «famiglie fiscali»



**Attualmente:**  
coniuge e familiari a carico  
risultanti dal modello Unico

Liste selettive:



«Autovetture» immatricolate  
nel 2003 di potenza fiscale  
uguale o superiore a 21 Cv

+

Incrementi patrimoniali  
dal 2002 al 31.03.2007

### Lista selettiva AU

1. Sulla base dei **dati della Motorizzazione civile** si osservano i soggetti che hanno immatricolato vetture nel 2003 con almeno 21 CV fiscali.
2. **La lista segnala il reddito convenzionale** del contribuente e il reddito dichiarato, aumentato di altri redditi di cui l'Amministrazione Finanziaria è a conoscenza.
3. La lista **evidenzia la quota patrimoniale** sulla base del listino di Quattroruote del periodo e la quota gestionale derivante dai coefficienti del Provvedimento del 5.04.2005.

## Lista selettiva T



La lista segnala i contribuenti che hanno dichiarato **redditi non sufficienti** in relazione agli esborsi sostenuti per atti stipulati e registrati dal 2003 al 31.03.2007.

CRITERIO PRIORITARIO DI SELEZIONE



Linee guida fino al periodo d'imposta 2008

È prioritariamente selezionato,  
ai fini dell'accertamento, chi è  
segnalato da entrambe le liste selettive.

Avvenuta la selezione, scatta il  
controllo vero e proprio, fondato  
sulla ricostruzione da  
redditometro.

## Il nuovo redditometro: l'utilizzo



### Fase 1



• **Stima del reddito familiare *ante* dichiarazione, che può essere confrontato con il reddito familiare complessivo.** Se emerge una situazione di significativa incoerenza, occorre valutare i possibili riflessi dell'accertamento.

### Fase 2



• **Se il contribuente, pur essendo a conoscenza dell'incoerenza, non modifica il comportamento dichiarativo, è sicuramente selezionato dall'Agenzia delle Entrate per ulteriori approfondimenti.**

### Fase 3



• **Gli approfondimenti sono calibrati in base allo specifico scostamento e con indicatori aventi funzioni di filtro delle posizioni «a rischio».** In altri termini, la selezione è in funzione dell'entità dello scostamento.

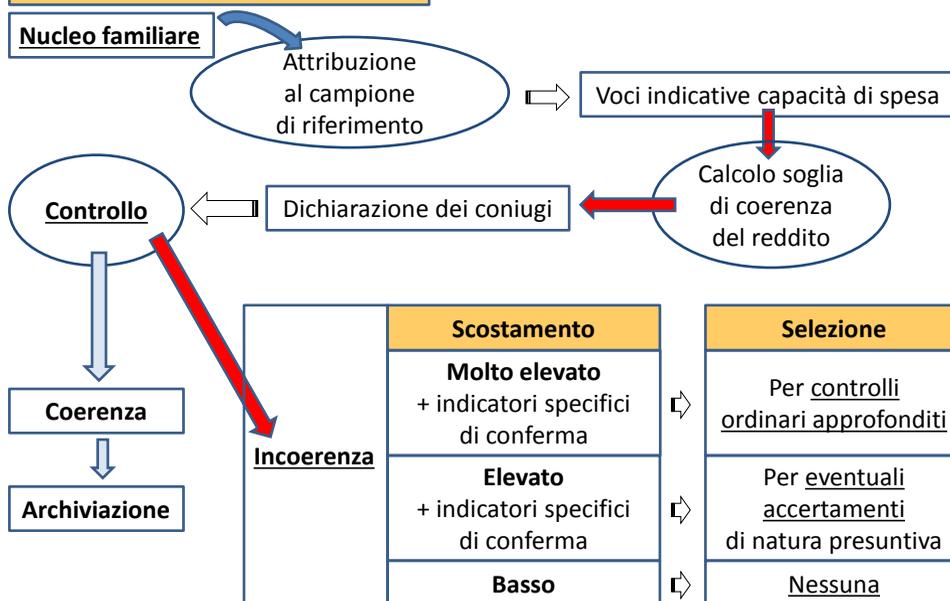
- **Rischio alto:** scostamento molto elevato, con selezione per controlli ordinari approfonditi.
- **Rischio medio:** scostamento elevato, con selezione per eventuale accertamento presuntivo.
- **Rischio basso:** scostamento limitato, nessuna selezione.

## Il nuovo redditometro: l'utilizzo



### Quadro di sintesi

#### Nucleo familiare



## Nuovo redditometro: strumento da affinare



<b>Prossimi sviluppi</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Secondo le indicazioni dell’Agenzia delle Entrate, <b>il nuovo redditometro, terminata la fase sperimentale, assumerà la funzione di mezzo selettivo e di accertamento per la prossima dichiarazione dei redditi per i contribuenti.</b></li><li>• Sono in corso, al riguardo, anche attività da parte della Sose (società degli studi di settore), di concerto con le associazioni di categoria, per controllare, mediante simulazioni, quale sia il grado di attendibilità dei campioni che rappresentano la base del software di calcolo del redditometro.</li></ul>
--------------------------	---

### Soglia di coerenza reddituale

<p><b>Rappresenta l’incognita maggiore, considerato che essa:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• deriva dalla relazione tra le 100 voci indicative della capacità contributiva e il reddito;</li><li>• è determinata con una metodologia statistico-matematica applicata a gruppi omogenei di famiglie (22 milioni, pari a 50 milioni di soggetti), differenziati per aree geografiche (5). La suddivisione comprende 55 gruppi omogenei distinti in famiglie (di vario tipo) e contribuenti single.</li></ul>
---

<b>Elementi di criticità</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Coefficienti di conversione delle spese.</li><li>• Criteri di formazione dei campioni di riferimento.</li></ul>
------------------------------	---

## Nuovo redditometro: strumento da affinare



<b>Coefficienti di conversione delle spese</b>	È indispensabile verificare l’effettiva capacità di rappresentare i livelli di reddito, considerato che, in relazione alla spesa assunta come parametro, essa può incidere significativamente sul reddito atteso.
<b>Campioni di riferimento</b>	Quanto al profilo territoriale, la suddivisione geografica in 5 zone appare inadeguata rispetto alle peculiari e marcate differenze che caratterizzano l’Italia. Occorrerà indagare sulle modalità in forza delle quali tali raggruppamenti determinano l’esito di calcolo delle singole posizioni.

### Operatività dello strumento

<ul style="list-style-type: none"><li>• Inizialmente il nuovo redditometro sarà impiegato per selezionare le posizioni a rischio; successivamente, diverrà uno strumento di accertamento.</li><li>• Il contribuente potrà verificare, mediante il software, con possibilità, nell’ipotesi di scostamento, di procedere a un adeguamento spontaneo al maggior reddito atteso.</li><li>• A tale fine, stante il fatto che, attualmente, l’adeguamento è possibile per singole categorie di reddito, sarebbe opportuna la previsione di un sistema forfetario percentuale idoneo a incrementare il reddito complessivo, lasciando invariate le citate singole categorie reddituali.</li></ul>
--

### Redditometro e difesa processuale

<b>Premessa</b>	L'analisi delle norme che caratterizzano il redditometro determinano una quantificazione sintetica del reddito, fondata su due elementi essenziali: <ul style="list-style-type: none"> <li>• spese sostenute;</li> <li>• possesso di beni.</li> </ul>	⇒	<b>Capacità contributiva</b>
<b>RECENTE GIURISPRUDENZA</b>	⇒ L'ORIENTAMENTO CHE SI È FORMATO ATTRIBUISCE NATURA DI PRESUNZIONE SEMPLICE – E NON LEGALE – ALL'ACCERTAMENTO DA REDDITOMETRO.		
<b>Linea difensiva</b>	<b>Fase 1</b>	⇒	<p>La linea difensiva può basarsi sui seguenti aspetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>contestazione dello scostamento</b> rispetto al reddito rideterminato;</li> <li>• <b>contestazione del singolo fatto indice</b> oggetto di «valorizzazione»; ad esempio, dichiarando che; <ul style="list-style-type: none"> <li>a) un determinato bene, di fatto, è nella disponibilità di terzi soggetti (in tutto o in parte);</li> <li>b) il bene fa parte dei cespiti aziendali.</li> </ul> </li> </ul>
	<b>Fase 2</b>		<p><b>Se ciò non è sufficiente</b>, occorre dimostrare di possedere;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) redditi esenti;</li> <li>b) redditi tassati alla fonte;</li> <li>c) Redditi legalmente esclusi dalla base imponibile.</li> </ul>

### Redditometro e difesa processuale

<b>Linea difensiva</b> <i>(continua)</i>	<b>Fase 3</b>	⇒	<p>In presenza di <b>incrementi patrimoniali</b>, produrre documentazione relativa a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) mutui bancari;</li> <li>b) restituzione di finanziamenti o prestiti da terzi (esempio: società);</li> <li>c) risparmi derivanti da anni precedenti;</li> <li>d) donazioni da familiari.</li> </ul>
<b>Casi particolari e approfondimenti</b>			
<b>Influenza di regimi opzionali di calcolo del reddito</b>	<b>Immobili storici</b>	Il contribuente dichiara non i canoni percepiti ma, ai sensi di legge, la rendita catastale; la differenza può essere fatta valere nel corso del contraddittorio.	
	<b>Plusvalenze</b>	Analoghe considerazioni valgono nella ipotesi di tassazione frazionata di plusvalenze rateizzate, che incidono sul reddito dichiarato per 1/5 ma che, ai fini di cassa, sono state percepite in unica soluzione.	
<b>Coefficienti di redditività</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Non è possibile contestare il coefficiente di redditività oggettivamente considerato (<b>Cassazione, sentenze 11.04.2008, n. 9654; 30.10.2007, n. 22936; 22.02.2011, n. 13</b>).</li> <li>• Tuttavia, è possibile dimostrare che le spese di mantenimento sono inferiori a quelle presunte (<b>Cassazione, sentenza 17.06.2011, n. 13289</b>).</li> </ul>		

## Redditometro e difesa processuale

Casi particolari e approfondimenti <i>(continua)</i>		
<b>Redditi di anni precedenti «capianti»</b>	<b>Nuovo redditometro</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La riformulata disposizione normativa supera la presunzione di formazione del reddito per quote costanti; ciò premesso, appare comunque possibile giustificare un acquisto con «quote» derivanti da annualità precedenti.</li> <li>Sul punto mancano riferimenti normativi e di prassi; tuttavia, se saranno indicati risparmi «tracciabili»<sup>1</sup> derivanti da redditi di anni precedenti, l'accertamento dovrebbe essere disinnescato.</li> </ul>
<b>Conservazione documenti</b>	<p>Considerata la particolare importanza di documentare <i>ex post</i> le diverse fonti reddituali che possono giustificare lo scostamento, risulta di basilare importanza la conservazione dei documenti, anche oltre i termini prescrizionali (qualora si possa temere un accertamento da redditometro), poiché da annualità «prescritte» potrebbero emergere elementi di difesa.</p>	
<b>Nota <sup>1</sup></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Non è sufficiente indicare la mera «capienza» di redditi derivanti da anni precedenti, quale giustificazione del maggior reddito presunto accertato.</li> <li>In altri termini, occorre che il reddito pregresso sia transitato su conti o rapporti tracciabili, poiché l'astratta eccedenza che risulta dalle dichiarazioni precedenti non può essere ritenuta, di per sé, sufficiente.</li> </ul>	

## REDDITOMETRO:

### EVOLUZIONE NORMATIVA E RIFLESSI OPERATIVI

REDDITOMETRO – QUADRO SINOTTICO



Fattispecie	Prima del D.L. 78/2010	Dopo il D.L. 78/2010
<b>Invito al contraddittorio</b>	<b>Non sono previsti obblighi espliciti in tal senso</b> , anche se, nei fatti, l'accertamento è preceduto da un invito a produrre documentazione e, successivamente, è esperibile l'accertamento con adesione.	L'accertamento deve essere <b>preceduto dall'invito al contraddittorio</b> , in vista di una possibile adesione.
<b>Inerzia del contribuente</b>	L'omessa risposta all'invito a comparire o la mancata compilazione dei questionari <b>legittima l'accertamento</b> .	<b>Deve ritenersi</b> che tale situazione si riproponga anche con le nuove norme.
<b>Limiti all'accertamento</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Il reddito «sintetico» si scosta del <b>25%</b> rispetto a quello dichiarato.</li> <li>Tale <b>incongruenza</b> deve essere rilevata in <b>almeno 2 periodi d'imposta</b>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Il reddito «sintetico» si scosta del <b>20%</b> rispetto a quello dichiarato.</li> <li>È sufficiente che tale <b>incongruenza</b> riguardi anche <b>un solo periodo d'imposta</b>.</li> </ul>

REDDITOMETRO – QUADRO SINOTTICO



Fattispecie	Prima del D.L. 78/2010	Dopo il D.L. 78/2010
<b>Indici presuntivi</b>	<b>D.M. 10.09.1992</b> , con relativo adeguamento biennale.	<b>D.M. 24.12.2012</b> , aggiornato ogni 2 anni, tenendo conto di analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e del territorio di appartenenza.
<b>Spese per incrementi patrimoniali</b>	Presunzione di sostenimento, per quote costanti, <b>nell'anno di riferimento e nei 4 precedenti</b> .	L'accertamento può basarsi su qualsiasi spesa sostenuta <b>nel corso del periodo d'imposta</b> .
<b>Detrazioni d'imposta</b>	<b>Nessuna indicazione</b> .	<b>Sono scomputabili</b> gli oneri derivanti dalle detrazioni d'imposta.

## REDDITOMETRO – QUADRO SINOTTICO



Fattispecie	Prima del D.L. 78/2010	Dopo il D.L. 78/2010
Oneri deducibili ex art. 10 Tuir	Espressamente <b>indeducibili</b> .	<b>Deducibili</b> dal reddito determinato sinteticamente.
Prova contraria	Il contribuente può produrre documenti idonei, anche prima che sia raggiunto dall'accertamento, <b>mediante i quali sia dimostrabile che il maggior imponibile deriva</b> , in tutto o in parte, da: <ul style="list-style-type: none"> <li>redditi esenti;</li> <li>redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.</li> </ul>	<b>Ammessa la dimostrazione che la spesa è stata sostenuta con:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta;</li> <li>redditi esenti ;</li> <li>redditi legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.</li> </ul>

## REDDITOMETRO E PERIODI D'IMPOSTA ACCERTABILI



Anno	Dichiarazione presentata	Dichiarazione omessa	«Tipo» redditometro
2007	-----	31.12.2013	Vecchio
2008	31.12.2013	31.12.2014	Vecchio
<b>2009</b>	<b>31.12.2014</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>Nuovo</b>
2010	31.12.2015	31.12.2016	Nuovo
2011	31.12.2016	31.12.2017	Nuovo
2012	31.12.2017	31.12.2018	Nuovo

Reati tributari: dichiarazione e decadenza termini accertamento



Anno	Presentata	Presentata con reato	Omessa	Omessa con reato
2001	D	D	D	D
2002	D	D	D	31.12.2013
2003	D	D	D	31.12.2014
2004	D	31.12.2013	D	31.12.2015
2005	D	31.12.2014	D	31.12.2016
2006	D	31.12.2015	31.12.2012	31.12.2017
2007	31.12.2012	31.12.2016	31.12.2013	31.12.2018
2008	31.12.2013	31.12.2017	31.12.2014	31.12.2019
2009	31.12.2014	31.12.2018	31.12.2015	31.12.2020
2010	31.12.2015	31.12.2019	31.12.2016	31.12.2021
2011	31.12.2016	31.12.2020	31.12.2017	31.12.2022

**N.B.:** prorogato al 31.12.2013 il termine per eseguire i controlli nei confronti di chi non ha versato gli importi relativi al condono 2002.

Legenda



D:  
termini  
decaduti

Fonte:  
Il Sole  
24Ore

Reati tributari: dichiarazione e decadenza termini accertamento



Effetti dell'art. 2, c. 5-ter D.L. 138/2011

Accertamento Iva:  
proroga di un anno per chi ha aderito al condono ex L. 289/2002.



Anno	Presentata	Presentata con reato	Omessa	Omessa con reato
2000	D	D	D	D
2001	D	D	D	31.12.2013
2002	D	D	D	31.12.2014

Legenda



D: termini decaduti

## L'applicazione della nuova «franchigia»

Agenzia delle entrate, circolare 31.07.2013, n. 24/E, pag. 22

	Tesi dell'Agenzia	Tesi del SECIT e dottrina
Reddito sintetico	100.000	100.000
Reddito dichiarato	82.000	82.000
Calcolo 20%	$(82.000 \times 20\%) = 16.400$	$(100.000 \times 20\%) = 20.000$
Reddito minimo	$(100.000 - 16.400) = 83.600$	$(100.000 - 20.000) = 80.000$
Accertamento	Sì	No

## La difesa

## Il punto dopo le ultime indicazioni delle Entrate

Redditest	Strumento di autodiagnosi senza alcuna valenza ai fini della dimostrazione della congruità del contribuente «verde»
Beni d'impresa	I beni a utilizzo promiscuo (autovetture in primis) rilevano per la parte non fiscalmente deducibile nell'ambito dell'impresa o dell'attività professionale
Retroattività	I principi sanciti per il nuovo redditometro non possono essere applicati per i periodi d'imposta anteriori a quello di prima applicazione (2009)
Pensionati	I titolari di redditi di pensione non saranno «mai» selezionati dal nuovo strumento accertativo
Franchigia	Le posizioni con scostamenti tra spese sostenute e reddito dichiarato entro il limite di 12 mila euro non saranno tenute in considerazione ai fini dell'accertamento sintetico



### Le dichiarazioni dell'Agenzia delle Entrate

- ➔ Sarà riconosciuta una franchigia di € 12.000 euro quale «tolleranza» nello scostamento.
- ➔ L'accertamento sarà indirizzato ai casi eclatanti di scostamento tra valori accertabili e redditi dichiarati.
- ➔ I pensionati non saranno controllati.

#### ATTENZIONE

Le affermazioni sono assolutamente «verbali» e non inserite in documenti di prassi

## Nullità del decreto 24.12.2012 ...

Per il Tribunale di Napoli – ordinanza del 21 febbraio 2013 –  
è nullo il decreto sullo strumento di accertamento sintetico

Il giudice, pertanto, dispone che:

L'Agenzia delle Entrate non può «intraprendere alcuna ricognizione, archiviazione o comunque attività di conoscenza e utilizzo dei dati relativi a quanto previsto dall'articolo 38, cc. 4 e 5 Dpr 600/1973 e deve cessare, ove iniziata, ogni attività di accesso, analisi, raccolta dati di ogni genere relativi alla posizione del ricorrente».

### Gli 11 profili di nullità del dm 24/12/2012

<b>1</b>	Non fa alcuna differenziazione fra cluster e contribuenti violando l'art.38 del dpr 600/73 e l'art. 53 della Costituzione
<b>2</b>	Utilizza come parametro per determinare le spese medie delle famiglie i dati Istat che nulla hanno a che vedere con la materia tributaria
<b>3</b>	Viola gli artt. 2, 13 Costituzione e Carta diritti fondamentali Ue e lo stesso art. 38, dpr 600/73 perché prevede la raccolta e conservazione di tutte le spese poste in essere dal soggetto privandolo del diritto ad avere una vita privata
<b>4</b>	Conferisce all'Agenzia delle entrate un potere che va oltre quello dell'ispezione fiscale
<b>5</b>	Viola il diritto di difesa art. 24 Cost. e principio di ragionevolezza art. 3 Cost. in quanto rende impossibile fornire la prova di aver speso meno di quanto risultante dalle medie Istat
<b>6</b>	Accomuna situazioni territoriali differenti in un unico insieme
<b>7</b>	Viola i principi di eguaglianza, ragionevolezza e proporzionalità in quanto non è uno strumento idoneo a raggiungere i prefissi obiettivi di repressione dell'evasione fiscale
<b>8</b>	Accentua discriminazioni fra categorie di contribuenti a causa della insufficiente differenziazione geografica
<b>9</b>	È in contrasto con l'art. 47 della Cost. secondo cui la Repubblica incoraggia e tutela il risparmio in tutte le sue forme
<b>10</b>	Contrasta con i principi di imparzialità e buon andamento dell'amministrazione perché il contraddittorio è svuotato di effettività
<b>11</b>	Pone in evidente pericolo l'integrità morale della sfera privata



### Ancora sulla nullità del decreto 24.12.2012 ...

Il Tribunale di Napoli, sezione di Pozzuoli, con la sentenza 24.09.2013, n. 10508/2013, ha dichiarato la nullità del D.M. 24.12.2012, che regola il nuovo redditometro. In sintesi, sono censurati i seguenti aspetti:

- la scelta di utilizzare qualsiasi spesa sostenuta, addirittura non prevista dalla tabella A del decreto, che appare una palese violazione del diritto ad avere una vita privata senza dover subire intrusioni anche su aspetti delicatissimi, quali quelli relativi alla spesa farmaceutica, al mantenimento e all'educazione della prole e alla propria vita sessuale;
- il ricorso alle spese medie Istat, che nulla hanno a che vedere con la specificità della materia tributaria;
- la classificazione dei contribuenti, poiché l'art. 38 del Dpr n. 600/1973 è riferito ai singoli soggetti, mentre il decreto, derogandovi, opera una differenziazione basata sulle tipologie familiari.

Le indicazioni per la difesa	
Scostamento	Verificare che i valori degli indici siano stati quantificati correttamente, anche in relazione alla possibile dimostrazione, a cura del contribuente, di documentare il diverso ammontare delle spese
Redditest	In assenza di dettagli sull'applicazione pratica dei nuovi indicatori, ai fini della determinazione del reddito sintetico, possibile l'utilizzo delle risultanze per contrastare la pretesa erariale
Beni e servizi	Il contribuente può dimostrare che l'elemento preso a base per la determinazione della capacità contributiva è: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ nella disponibilità di soggetto terzo</li> <li>✓ esclusivamente ed effettivamente utilizzato nell'esercizio dell'attività d'impresa o di arti e professioni</li> <li>✓ stato acquistato successivamente all'anno oggetto di accertamento</li> <li>✓ di diverso ammontare rispetto a quanto attribuito allo stesso</li> </ul>
Contraddittorio	Necessaria la convocazione del contribuente prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento ai fini del procedimento di adesione, di cui al d.lgs. n. 218/1997
Reddito disponibile	Il contribuente può dimostrare di possedere: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ redditi esenti</li> <li>✓ redditi soggetti a imposizione alla fonte</li> <li>✓ redditi legalmente esclusi dalla base imponibile</li> </ul>
Incrementi patrimoniali	In tal caso l'acquisto e il mantenimento possono essere dimostrati mediante l'ottenimento di: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ donazioni da parte di familiari e/o amici</li> <li>✓ indennizzi o somme riscosse a titolo di risarcimento</li> <li>✓ mutui concessi da banche o istituti finanziari</li> <li>✓ vincite alle lotterie</li> <li>✓ restituzione di prestiti da soggetti terzi (persone fisiche o società)</li> <li>✓ risparmi accumulati nel corso degli anni</li> <li>✓ disinvestimenti effettuati nell'anno e quelli netti dei quattro anni precedenti all'acquisto dei beni, come risultante da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria</li> </ul>

## Come muoversi in difesa

<b>Invito</b>	L'ufficio che esegue l'accertamento sintetico è obbligato, a pena di nullità dell'accertamento, a convocare il contribuente, ai sensi del comma 7, dell'art. 38, dpr n. 600/1973 chiedendo di fornire «dati e notizie rilevanti»
<b>Memorie</b>	Consigliabile la predisposizione di una memoria scritta con la quale il contribuente fornisce i propri chiarimenti e presenta i dati e/o i documenti opportuni per contrastare la pretesa erariale (documenti di acquisto che dimostrano il valore inferiore della spesa, assegni e/o bonifici ricevuti da terzi destinati a sostenere l'acquisto di beni e/o servizi, errori di elaborazione dei dati dell'Anagrafe tributaria, redditi non confluiti legittimamente nel reddito complessivo e quant'altro)
<b>Redditest</b>	Verifica del risultato del test e, se positivo, consegna dello stesso all'ufficio in modo tale da evidenziare l'eventuale situazione di «contribuente verde» (congruo)
<b>Accertamento con adesione</b>	Possibilità di definire il dovuto con l'erario utilizzando lo strumento di accertamento con adesione, di cui all'art. 5, dlgs n. 218/1997
<b>Contenzioso</b>	Presentare il ricorso presso la commissione provinciale competente, corredato di tutti gli elaborati e della documentazione predisposta anche in sede di contraddittorio a sostegno della congruità del proprio reddito

### La verifica in azienda



<b>Elementi di criticità</b>	<p>La verifica fiscale in azienda produce significativi effetti sia sull'imprenditore sia, ove presente, sul personale delegato all'assolvimento degli adempimenti amministrativi, contabili e fiscali.</p> <p>Considerata la particolare complessità e la continua evoluzione della normativa tributaria, è assai probabile che in sede di controllo possano emergere violazioni degli obblighi formali e sostanziali. In alcune ipotesi di violazione è addirittura possibile che l'Ufficio disattenda le risultanze della contabilità e proceda alla ricostruzione induttiva del reddito. A titolo esemplificativo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• mancata sottoscrizione del libro degli inventari;<sup>1</sup></li> <li>• inosservanza delle norme in materia di vidimazione e di bollo, in presenza di altre irregolarità.<sup>2</sup></li> </ul> <p>Ne deriva la necessità di prevedere specifiche regole in ordine all'attività di verifica da parte della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle Entrate.</p>
------------------------------	---

#### Note

<sup>1</sup> Cassazione, sentenza 11.11.2009, n. 23847

<sup>2</sup> Cassazione, sentenza 7.08.2008, n. 21356

## La verifica in azienda

### Le regole per l'accesso

- Il contribuente, nel corso dell'accesso, è tutelato dalle disposizioni della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente).
- Il personale in verifica può sottoporre al controllo l'intera attività aziendale o focalizzare l'attenzione su aspetti specifici quali, ad esempio, le fatture, l'emissione di scontrini e/o ricevute.
- L'accesso della Guardia di Finanza, in via prioritaria, deve avvenire in borghese.

### Fasi operative

Non sono previsti termini specifici entro i quali deve concludersi la verifica. La legge n. 212/2000 (art. 12) prevede solo la durata massima dei giorni di accesso: la norma indica 30 giorni, senza fare distinzioni fra categorie di contribuenti in rapporto al regime contabile o al tipo di attività esercitata.

E' possibile una proroga per ulteriori 30 giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. **Ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente.**

## La verifica in azienda

### Giurisprudenza

**Cassazione, sentenza 22.09.2011, n. 19338**

*La verifica che si protrae oltre 30 giorni non determina la nullità dell'accertamento, poiché lo Statuto del contribuente non collega a tale violazione né la nullità dell'accertamento, né l'inutilizzabilità delle prove raccolte.*

**Cassazione, sentenza 26.09.2011, n. 19692**

*Il termine di cui all'articolo 12 della legge n. 212/2000 deve intendersi riferito non all'effettiva durata della verifica, bensì alla permanenza dell'organo ispettivo nei locali dell'impresa (... o del professionista ... n.d.a.).*

I principi enunciati dalla Cassazione, orientati a favore del Fisco, fanno emergere le seguenti criticità:

- **il contribuente non trae alcun vantaggio concreto** dal mancato rispetto dei termini da parte dei verificatori (ciò disattende quanto affermato dalla giurisprudenza di merito); l'eventuale provvedimento disciplinare, a carico dei controllori, non produce, infatti, alcun riflesso positivo sulle conseguenze dell'accertamento;
- **appare «minima» la modifica normativa in tema di giorni di effettiva permanenza presso la sede del contribuente** (non rileva, infatti, la durata complessiva della verifica): la Cassazione, al riguardo, si era già pronunciata in tal senso.

In sintesi, **manca la «sanzione» vera nei confronti dell'organo di verifica**, ossia la declaratoria di nullità dell'accertamento derivante da ispezione che abbia superato i 30 giorni di permanenza effettiva presso la sede del contribuente.

**La verifica in azienda**



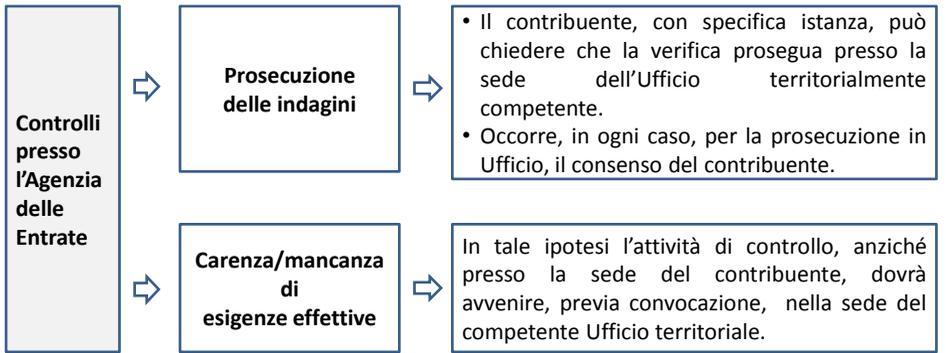
**Giurisprudenza**

Cassazione, sentenza n. 19338/2011



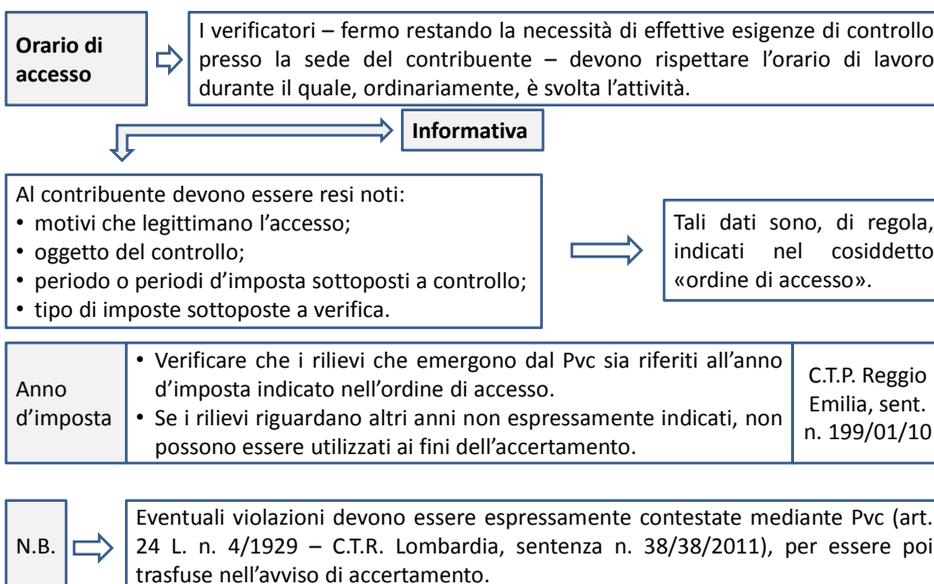
Anche se rinvenuti successivamente al termine massimo previsto per la permanenza dei verificatori, gli elementi e i dati sono legittimamente utilizzabili ai fini dell'accertamento.

**La verifica in azienda**



N.B.	L'ordinamento vigente prevede che, in ogni caso, al contribuente non possa essere richiesta la documentazione della quale l'Amministrazione Finanziaria sia già in possesso.	
	<b>Esempio</b>	Accertamento ex art. 38 Dpr n. 600/1973 (redditometro), per il quale l'organo verificatore dispone di molteplici notizie e dati informativi.

## La verifica in azienda



## La verifica in azienda

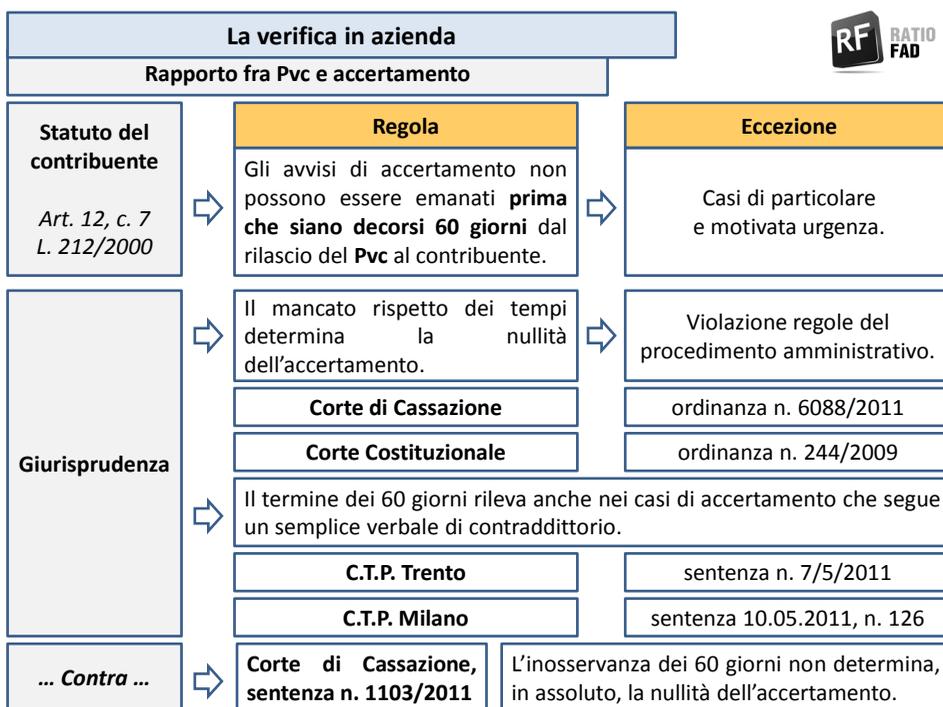


### Riepilogo dei diritti del contribuente

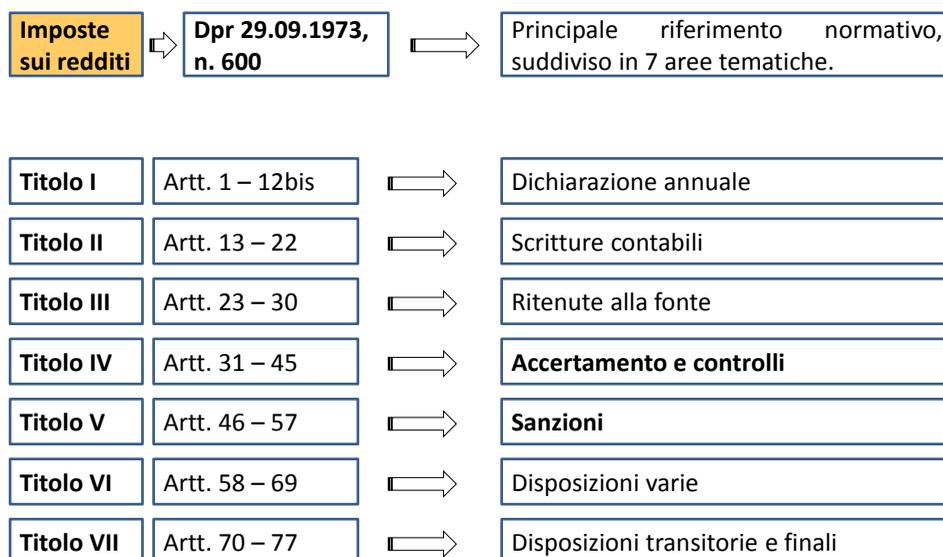
Requisiti per l’accesso	Necessitano effettive esigenze di indagine.
Informativa	Il contribuente deve essere dettagliatamente informato.
Assistenza	Il contribuente ha diritto alla difesa tecnica.
«Opzioni»	È possibile chiedere che la verifica avvenga presso l’ufficio dei verificatori o presso il professionista di fiducia.
Durata dell’accesso	Non può superare i 30 giorni.
Copia documenti	Il contribuente può consultare o ottenere o consultare copia dei documenti.
Tutela	È possibile rivolgersi al Garante del contribuente.
Memorie difensive	Possono essere depositate entro 60 giorni dalla conclusione della verifica.

Cassazione, sezione tributaria,  
sentenze 14.10.2004, n. 7080 e 10.12.2002, n. 17576.

*All’interno dell’ordinamento tributario, le disposizioni della legge 212/2000 hanno valore di principi generali.*



**Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi**



## I.V.A. – Disposizioni in materia di accertamento



<b>Dpr 26.10.1972, n. 633</b>	⇒	<b>Titolo IV</b>	Accertamento e riscossione
<b>Art. 51</b>	Attribuzione e poteri degli uffici I.V.A.		
<b>Art. 51-bis</b>	Attribuzione e poteri degli uffici I.V.A. ( <i>soppresso</i> )		
<b>Art. 52</b>	Accessi, ispezioni e verifiche.		
<b>Art. 53</b>	Presunzioni di cessioni e di acquisto.		
<b>Art. 54</b>	Rettifica delle dichiarazioni.		
<b>Art. 54-bis</b>	Liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni.		
<b>Art. 55</b>	Accertamento induttivo.		
<b>Art. 56</b>	Notificazione e motivazione degli accertamenti.		
<b>Art. 57</b>	Termini per gli accertamenti.		
<b>Art. 58</b>	Irrogazione delle sanzioni.		

## I.V.A. – Disposizioni in materia di accertamento



<b>Dpr 26.10.1972, n. 633</b>	⇒	<b>Titolo IV</b>	Accertamento e riscossione
<b>Art. 59</b>	Ricorsi.		
<b>Art. 60</b>	Pagamenti delle imposte accertate.		
<b>Art. 60-bis</b>	Solidarietà nel pagamento dell'imposta.		
<b>Art. 61</b>	Pagamento delle pene pecuniarie e delle soprattasse.		
<b>Art. 62</b>	Riscossione coattiva e privilegi.		
<b>Art. 63</b>	Collaborazione della Guardia di Finanza		
<b>Art. 64</b>	Collaborazione uffici doganali e uffici delle imposte di fabbricazione		
<b>Art. 65</b>	Obblighi dell'Amministrazione Finanziaria.		
<b>Art. 66</b>	Segreto d'ufficio.		
<b>Art. 66-bis</b>	Pubblicazione degli elenchi dei contribuenti.		

## IL D.P.R. 600/1973

### Accertamento e controlli (art. 31)

**Attribuzioni degli uffici delle imposte**



- Controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta.
- Ne rilevano l'eventuale omissione.
- Provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute.
- Vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti nel presente decreto e nelle altre disposizioni relative alle imposte sui redditi.
- Provvedono all'irrogazione delle pene pecuniarie previste nel titolo V (sanzioni).
- Presentano il rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente.

**Competenza territoriale**



La competenza spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata.

## Scambi di informazione fra Stati Ue (art. 31-bis)



<b>Scambi di informazioni con Stati Ue</b>	⇒ L'Amministrazione Finanziaria può: <ul style="list-style-type: none"><li>• provvedere allo scambio, con le altre autorità competenti degli Stati Ue, di informazioni utili ad assicurare il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio;</li><li>• autorizzare la presenza nel territorio dello Stato di funzionari delle amministrazioni fiscali degli Stati membri Ue;</li><li>• provvedere alla raccolta delle informazioni da trasmettere alle predette autorità, con le modalità ed entro i limiti previsti per l'accertamento delle imposte sul reddito.</li></ul>
<b>Limiti allo scambio di informazioni</b>	⇒ Le informazioni <b>non sono trasmesse</b> quando possono rivelare: <ul style="list-style-type: none"><li>• un <b>segreto commerciale, industriale o professionale</b>;</li><li>• un <b>processo commerciale</b>;</li><li>• <b>notizie la cui divulgazione contrasti con l'ordine pubblico</b>.</li></ul>
<b>Ulteriori limitazioni</b>	⇒ La trasmissione delle informazioni può essere rifiutata quando l'autorità competente dello Stato membro richiedente, per motivi di fatto o di diritto, non è in grado di fornire lo stesso tipo di informazioni.

## Poteri degli uffici (art. 32, c. 1)



<b>nn. 1 e 2</b>	⇒ 1) Effettuare accessi, ispezioni e verifiche a norma del successivo art. 33. 2) Invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti. I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati, rispettivamente, a norma del n. 7) e dell'art. 33, commi 2 e 3, o acquisiti ai sensi dell'art. 18, c. 3, lett. b) D. Lgs. n. 504/1995 sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 <b>se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito</b> soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine.
------------------	--



<ul style="list-style-type: none"><li>• Le richieste fatte e le risposte ricevute devono risultare da verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal suo rappresentante; in mancanza, deve essere indicato il motivo della mancata sottoscrizione.</li><li>• <b>Il contribuente ha diritto ad avere copia del verbale.</b></li></ul>	← Alle stesse condizioni <b>sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente:</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• non ne indica il soggetto beneficiario;</li><li>• <b>sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni.</b></li></ul>
---	---

## Poteri degli uffici (art. 32, c. 1)



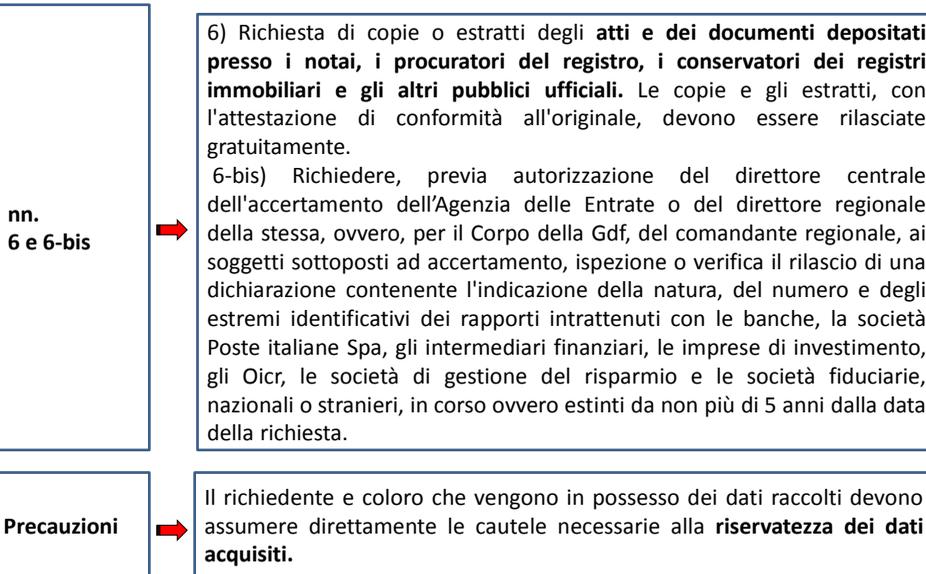
nn. 3 e 4	3) Invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresi i documenti di cui al successivo art. 34.
	<b>Soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili</b> → <ul style="list-style-type: none"><li>• Può essere richiesta anche l'esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle norme tributarie.</li><li>• L'ufficio può estrarne copia ovvero trattenerli, rilasciandone ricevuta, <b>per un periodo non superiore a 60 giorni dalla ricezione. Non possono essere trattenute le scritture cronologiche in uso.</b></li></ul>
	4) Inviare ai contribuenti, con invito a restituirli compilati e firmati, questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti: <ul style="list-style-type: none"><li>• ai fini dell'accertamento nei loro confronti;</li><li>• nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti.</li></ul>

## Poteri degli uffici (art. 32, c. 1)

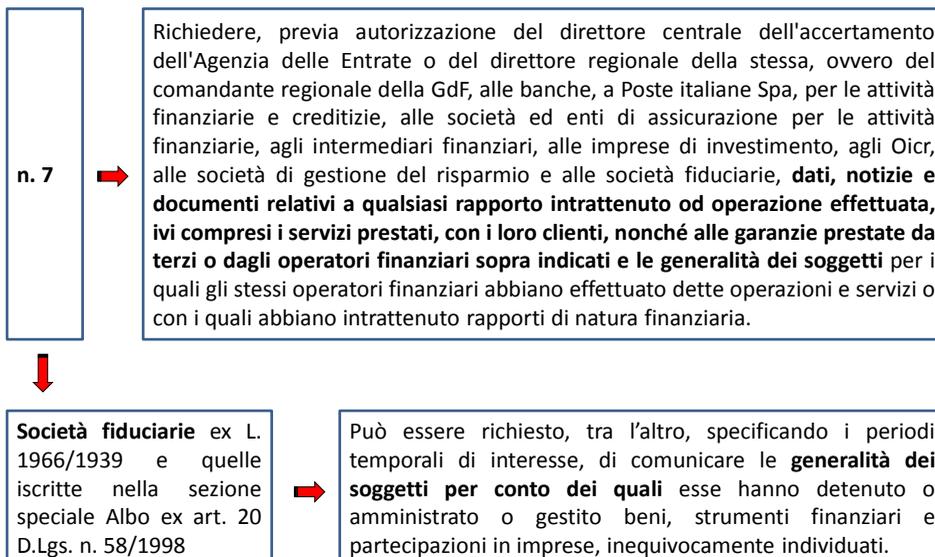


n. 5	→ <b>Richiesta</b> agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione e alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, <b>di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie.</b>
<b>Società ed enti di assicurazione</b>	→ <ul style="list-style-type: none"><li>• Relativamente ai rapporti con gli <b>assicurati del ramo vita</b>, possono essere richiesti dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo.</li><li>• Le informazioni sulla categoria devono essere fornite, a seconda della richiesta, <b>cumulativamente o specificamente per ogni soggetto</b> che ne fa parte.</li></ul>
<b>Esclusioni</b>	→ La disposizione non si applica all'Istat, agli ispettorati del lavoro per quanto riguarda le rilevazioni loro commesse dalla legge, e, salvo il disposto del numero 7), alle banche e a Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, alle società ed enti di assicurazione per le attività finanziarie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli Oicr, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie.

## Poteri degli uffici (art. 32, c. 1)



## Poteri degli uffici (art. 32, c. 1)



## Poteri degli uffici (art. 32, c. 1)

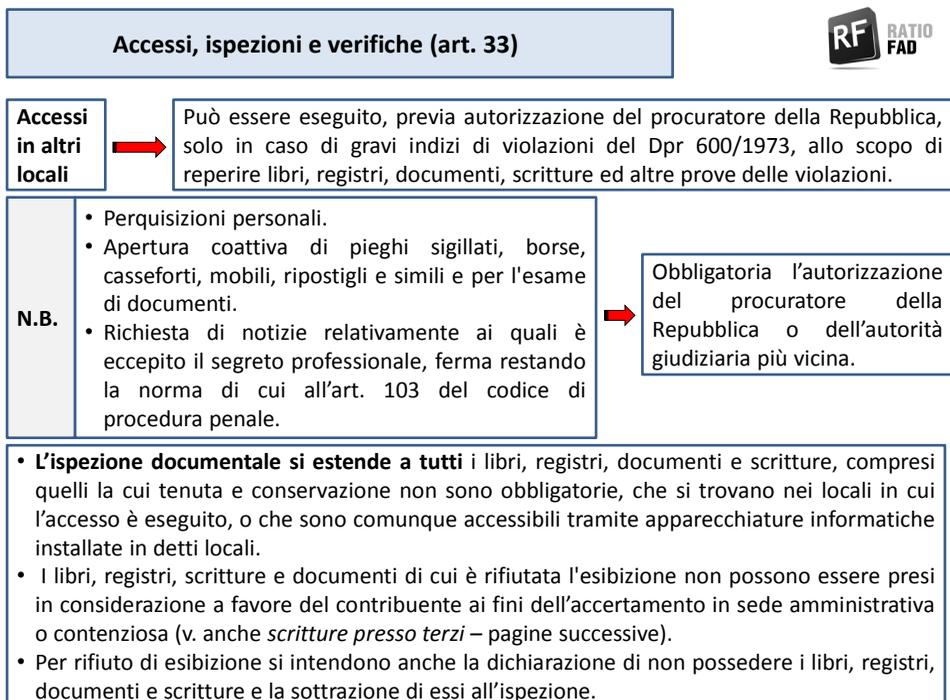
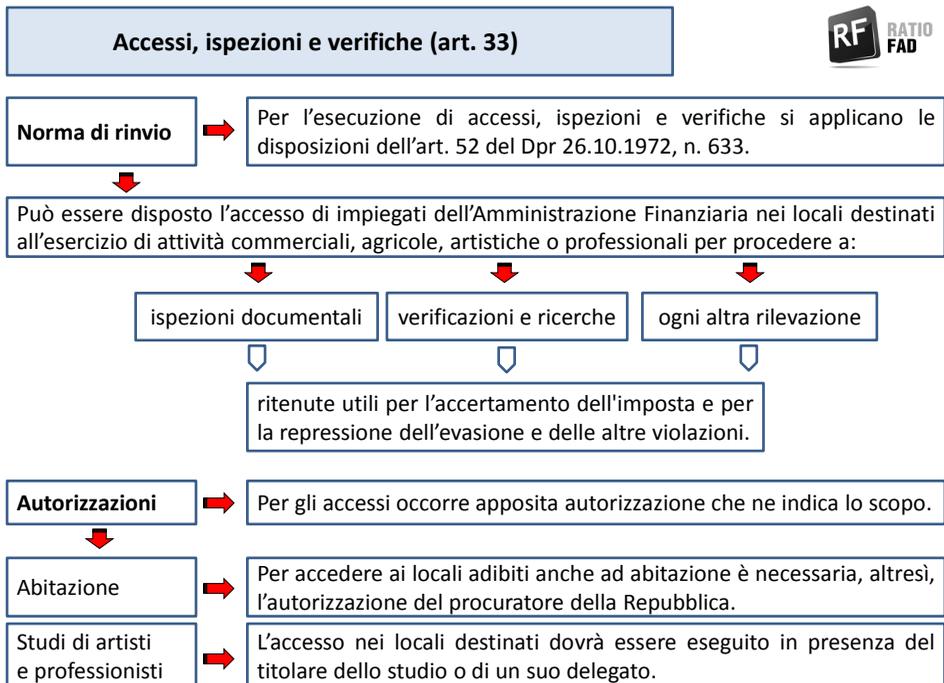


<b>n. 7-bis</b>	➔	Richiedere, con modalità stabilite con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare d'intesa con l'Autorità di vigilanza in coerenza con le regole europee e internazionali in materia di vigilanza e, comunque, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della Guardia di Finanza, del comandante regionale, ad autorità ed enti, notizie, dati, documenti e informazioni di natura creditizia, finanziaria e assicurativa, relativi alle attività di controllo e di vigilanza svolte dagli stessi, anche in deroga a specifiche disposizioni di legge.
<b>n. 8</b>	➔	Richiedere ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture indicati nell'articolo 13 dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta, rilevanti ai fini dell'accertamento, nei confronti di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo.
<b>n. 8-bis</b>	➔	Invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi.
<b>n. 8-ter</b>	➔	Richiedere agli amministratori di condominio negli edifici dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale.

## Poteri degli uffici (art. 32)



<b>Disposizioni attuative</b>	➔	Con Provvedimento 22.12.2005 (Gazzetta Ufficiale 10.01.2006, n. 7, S.O.), modificato dal Provvedimento 24.02.2006 (Gazzetta Ufficiale 10.03.2006, n. 58), dal Provvedimento 28.04.2006 (Gazzetta Ufficiale 15.05.2006, n. 111) e dal Provvedimento 12.11.2007 (Gazzetta Ufficiale 24.11.2007, n. 274, S.O.) - modificato dal Comunicato 20.03.2008 - sono state stabilite le modalità di trasmissione telematica delle richieste e delle risposte, nonché dei dati, notizie e documenti in esse contenuti.
-------------------------------	---	--



## Accessi, ispezioni e verifiche (art. 33)



P.V.C.

- Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute.
- Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta, ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione.
- Il contribuente ha diritto di averne copia.

Sequestro di documenti e scritture

### I documenti e le scritture possono essere sequestrati:

- se non è possibile riprodurle o farne constare il contenuto nel verbale;
- nel caso di mancata sottoscrizione o di contestazione del contenuto del verbale.

### I libri e i registri non possono essere sequestrati. Gli organi procedenti possono:

- eseguirne o farne eseguire copie o estratti;
- apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla insieme con la data e il bollo d'ufficio;
- adottare le cautele atte a impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri.

Tali disposizioni si applicano anche per l'esecuzione di verifiche e di ricerche relative a merci o altri beni viaggianti su autoveicoli e natanti adibiti al trasporto per conto di terzi.

## Accessi, ispezioni e verifiche (art. 33)



Documenti su computer

Se il contribuente si avvale di sistemi meccanografici, elettronici e simili, i verificatori hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale.

Scritture presso terzi

Se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso.

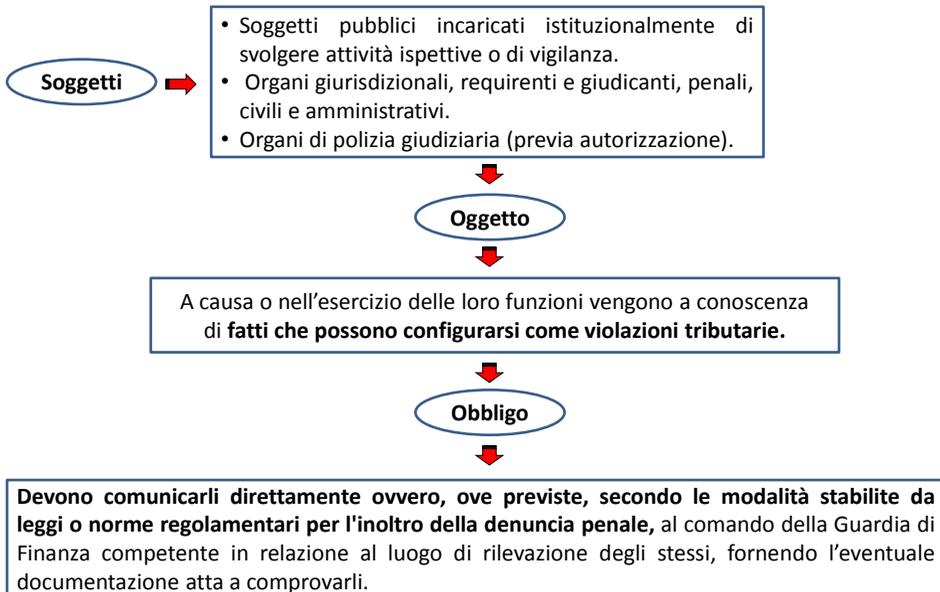
N.B.

- Attestazione non esibita.
- Soggetto che ha rilasciato l'attestazione si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture.

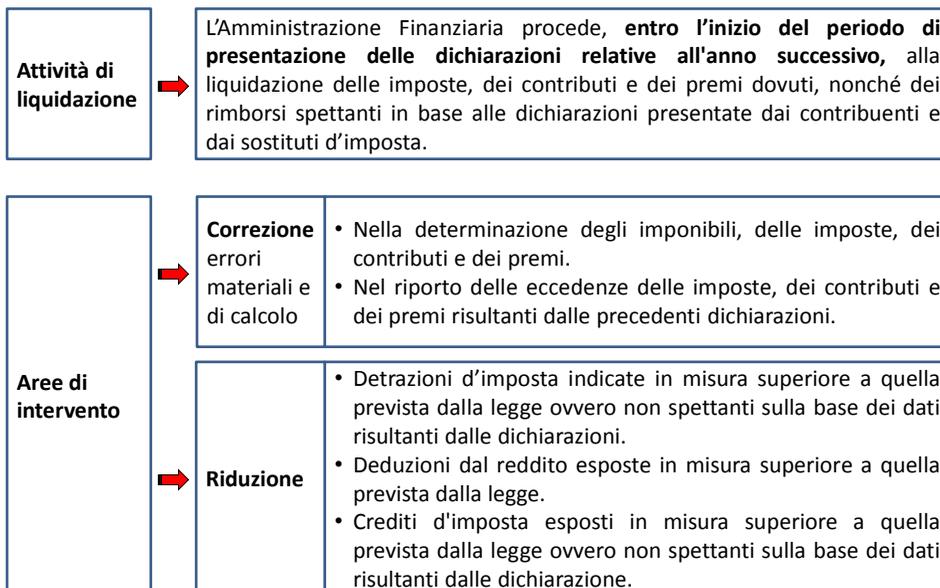
Art. 33, c. 5

*I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa.*

## Comunicazione di violazioni tributarie (art. 36)



## Liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni (art. 36-bis)



## Liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni (art. 36-ter)



Aree di intervento	➔ <b>Controlli</b>	Rispondenza con la dichiarazione e tempestività dei versamenti: <ul style="list-style-type: none"> <li>• delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo;</li> <li>• delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.</li> </ul>
Pericoli per la riscossione	➔	L'Ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti relativi a: <ul style="list-style-type: none"> <li>• imposte, contributi e premi dovuti a titolo di acconto e di saldo;</li> <li>• ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.</li> </ul>
Avvisi bonari	➔	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se dai controlli automatici emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.</li> <li>• Se, a seguito della comunicazione, il contribuente o il sostituto di imposta rileva dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, possono essere forniti chiarimenti entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione.</li> </ul>

## Controllo formale delle dichiarazioni (art. 36-ter)



Attività di controllo formale	➔	È effettuato, entro il 31.12 del 2° anno successivo a quello di presentazione, il controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto di specifiche analisi del rischio di evasione e delle capacità operative dei medesimi uffici.
Aree di intervento	➔	È possibile <b>escludere, in tutto o in parte:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni ex art. 20, c. 3 Dpr n. 605/1973 o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi;</li> <li>• le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'art. 78, c. 25 legge n. 413/1991;</li> <li>• le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi sopra menzionati.</li> </ul>
	➔ <b>Determinazione crediti d'imposta</b>	L'Agenzia delle Entrate determina i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti.

## Controllo formale delle dichiarazioni (art. 36-ter)



Aree di intervento	→ Liquidazione	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche.</li> <li>• Maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati di cui all'art. 1, c. 4, lett. d) Dpr 600/1973, presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente.</li> </ul>
	→ Correzione errori	Materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.
Comunicazioni dell'Ufficio	Il contribuente o il sostituto d'imposta è invitato (telefonicamente o in forma scritta o telematica) a fornire chiarimenti sui dati contenuti nella dichiarazione e a eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi.	
Esito del controllo formale	<p>È comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica di quanto dichiarato a titolo di:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Imponibili, imposte e ritenute alla fonte;</li> <li>• contributi e premi.</li> </ul>	
	↳	Per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

## Controllo delle dichiarazioni (art. 37)



Metodologia di controllo	→	<p>Sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle Finanze, tenendo anche conto delle loro capacità operative:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• sono controllate le dichiarazioni;</li> <li>• sono individuati i soggetti che ne hanno omesso la presentazione, sulla scorta dei dati e delle notizie acquisiti e attraverso le dichiarazioni delle società di persone (ed equiparate) e dei <u>sostituti d'imposta</u>,<sup>1</sup> di quelli raccolti e comunicati dall'anagrafe tributaria e di altre informazioni note.</li> </ul>
↓		
Criteri selettivi	↓	
		<b>Nota<sup>1</sup></b> L'art. 7 Dpr 600/1973 è abrogato dal 1.01.1999 ex art. 9, c. 8 Dpr 322/1998.

I criteri selettivi per l'attività di accertamento, compresa quella a mezzo di studi di settore, sono **rivolti prioritariamente** nei confronti dei soggetti diversi dalle imprese manifatturiere che svolgono la loro attività in conto terzi per altre imprese in misura non inferiore al 90%.

- **Rettifica o accertamento d'ufficio:** sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.
- Le persone interposte, che provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati ad altro contribuente, possono chiederne il rimborso, che è concesso dopo che l'accertamento, nei confronti del soggetto interponente, è divenuto definitivo e in misura non superiore all'imposta effettivamente percepita a seguito di tale accertamento.

## Disposizioni antielusive (art. 37-bis)



### Atti inopponibili all'Amministrazione Finanziaria

Atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e a ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

### Effetti

Sono disconosciuti i vantaggi tributari conseguiti mediante tali atti, fatti e negozi applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'Amministrazione.

Le disposizioni si applicano a condizione che, nell'ambito dei comportamenti sopra descritti, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:

- a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
- b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;
- c) cessioni di crediti;
- d) cessioni di eccedenze d'imposta;
- e) operazioni di cui D.Lgs. 544/1992, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società;

## Disposizioni antielusive (art. 37-bis)



... continua elenco ...

- f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'art. 81, c. 1, lettere da c) a c-quinquies) Tuir;
- f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'art. 117 Tuir;
- f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione Europea;
- f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'art. 168-bis Tuir, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

### N.B.

L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili le disposizioni antielusive.

## Disposizioni antielusive (art. 37-bis)



### Obbligo di motivazione «rafforzato»



Oltre a quanto previsto dall'art. 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente.

Le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2 dell'art. 37-bis.

### Esecutività sospesa fino al 1° grado di giudizio



Le imposte o le maggiori imposte accertate sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'art. 68 del D. Lgs. 546/1992, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni che precedono possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti, proponendo, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso, che è erogato nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

## Disposizioni antielusive (art. 37-bis)



### Interpello disapplicativo



Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi.



A tal fine, **occorre presentare istanza** alla Direzione Regionale delle Entrate territorialmente competente, **nella quale**:

- è descritta compiutamente l'operazione;
- sono indicate le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione.

## Redditi determinati in base alle scritture contabili (art. 39)



### Presupposti per la rettifica del reddito

**Divergenze fra dati di bilancio e dichiarazioni**



Elementi indicati nella dichiarazione non corrispondenti a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto, di cui all'art. 3, c. 1, ove non risultanti dal bilancio.

**Inosservanza Tuir**



Inesatta applicazione delle disposizioni del titolo I, capo VI del Dpr 917/1986 (redditi di impresa).

**Incompleta, falsa o inesatta documentazione**



L'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto da:

- verbali e questionari ex art. 32;
- atti, documenti e registri esibiti o trasmessi;
- dichiarazioni di altri soggetti;
- verbali relativi a ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti;
- altri atti e documenti in possesso dell'ufficio.

## Redditi determinati in base alle scritture contabili (art. 39)



### Presupposti per la rettifica del reddito di impresa (segue)

**Divergenza fra scritture contabili e dichiarazioni**



Incompletezza, falsità o inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati, in seguito:

- all'ispezione delle scritture contabili e alle altre verifiche ex art. 33;
- al controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa, nonché dei dati e delle notizie raccolti ex art. 32.

**N.B.**



L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

In ogni caso l'Ufficio può determinare il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità precisione e concordanza in presenza di violazioni espressamente individuate (v. pagina seguente).

## Redditi determinati in base alle scritture contabili (art. 39)



### Presupposti per la rettifica del reddito

#### Omissioni



Reddito d'impresa non indicato nella dichiarazione.

#### Violazioni contabili



Dal verbale di ispezione risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore.

#### Inattendibilità delle scritture



- Omissioni e false/inesatte indicazioni accertate, ovvero irregolarità formali delle scritture contabili gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica.
- Le scritture di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione [art. 14, c. 1, lett d)].

## Redditi determinati in base alle scritture contabili (art. 39)



### Presupposti per la rettifica del reddito

#### Mancata partecipazione agli inviti



Il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'art. 32, c. 1, numeri 3) e 4) e, ai fini Iva, dell'art. 51, c. 2, nn. 3) e 4) Dpr 633/1972.

#### Violazioni sugli studi di settore



- È rilevata l'omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti.
- La disposizione si applica a condizione che siano irrogabili le sanzioni ex art. 1, c. 2-bis D.Lgs. 471/1997.

#### N.B.

La disposizione si applica a condizione che siano irrogabili le sanzioni ex art. 1, c. 2-bis D.Lgs. 471/1997<sup>1</sup> (v. *pagina successiva*).

**Le disposizioni richiamate** valgono, in quanto applicabili, anche per i redditi delle imprese minori e per quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni, con riferimento alle scritture contabili rispettivamente indicate negli articoli 18 e 19. Il reddito d'impresa dei soggetti indicati esonerati dagli adempimenti Iva, che non hanno provveduto agli adempimenti contabili di cui all'art. 18 Dpr 600/1973, è determinato ai sensi dell'art. 39, c. 2.

## Redditi determinati in base alle scritture contabili (art. 39)



### Presupposti per la rettifica del reddito

Nota <sup>1</sup>	Sanzioni ex art. 1, c. 2-bis D.Lgs. 471/1997	 <ul style="list-style-type: none"><li>• La misura della sanzione minima e massima di cui al comma 2<sup>2</sup> è elevata del 10% nelle ipotesi di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché nei casi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti.</li><li>• La presente disposizione non si applica se il maggior reddito d'impresa ovvero di arte o professione, accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non è superiore al 10% del reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato.</li></ul>
Nota <sup>2</sup>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200% della maggior imposta o della differenza del credito.</li><li>• La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.</li></ul>	

## Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti diversi dalle persone fisiche (art. 40)



### Procedimento

Soggetti Ires	 <ul style="list-style-type: none"><li>• Alla rettifica delle dichiarazioni si procede con unico atto agli effetti di tale imposta (<i>e dell'imposta locale sui redditi</i>),<sup>1</sup> con riferimento unitario al reddito complessivo imponibile ma tenendo distinti i redditi fondiari.</li><li>• Per quanto concerne il reddito complessivo imponibile si applicano le disposizioni dell'art. 39 relative al reddito d'impresa, con riferimento al bilancio o rendiconto e, se del caso, ai prospetti di cui all'art. 5 e tenendo presenti, ai fini della lettera b) del c. 2 dell'art. 39, anche le disposizioni del Dpr 598/1973,<sup>2</sup> concernenti la determinazione del reddito complessivo imponibile.</li></ul>
Altre società e enti	 <ul style="list-style-type: none"><li>• Alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle società e associazioni indicate nell'art. 5 Dpr 597/1973<sup>3</sup> si procede con unico atto ai fini dell'imposta locale sui redditi dovuta dalle società stesse e ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o delle persone giuridiche dovute dai singoli soci o associati.</li><li>• Si applicano le disposizioni del c. 1 dell'art. 40 o quelle dell'art. 38, secondo che si tratti di Snc, di Sas ed equiparate ovvero di società semplici o di società o associazioni equiparate.</li></ul>
Note <sup>1-2-3</sup>	Le disposizioni dell'art. 40 non sono coordinate con le modifiche normative del Tuir.

## Accertamento d'ufficio (art. 41)



### Procedimento

<b>Presupposti</b>	→ <ul style="list-style-type: none"><li>• È effettuato nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazioni nulle.</li><li>• In tali casi l'Ufficio determina il reddito complessivo del contribuente e, in quanto possibile, i singoli redditi delle persone fisiche soggetti all'imposta locale sui redditi, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui al c. 3 dell'art. 38 e di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, e dalle eventuali scritture contabili del contribuente, ancorché regolarmente tenute.</li></ul>
<b>Redditi fondiari</b>	→ Sono in ogni caso determinati in base alle risultanze catastali.
<b>N.B.</b>	→ Se il reddito complessivo è determinato sinteticamente, non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del Dpr 597/1973. <sup>1</sup>

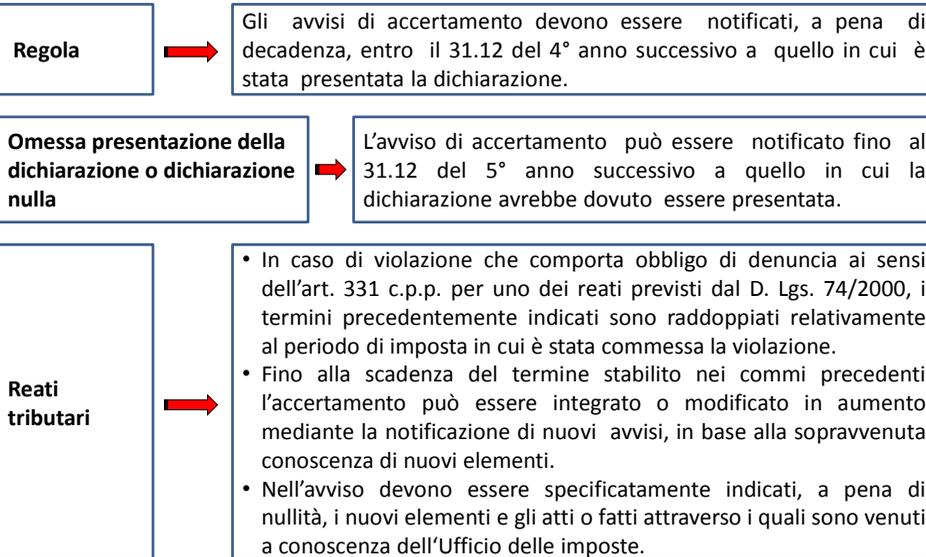
Nota <sup>1</sup> Le disposizioni dell'art. 41 non sono coordinate con le modifiche normative del Tuir.

## Avviso di accertamento d'ufficio (art. 42)

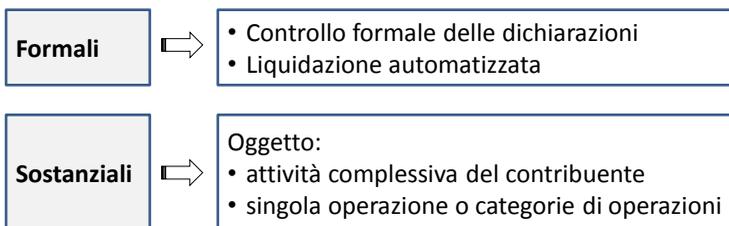


<b>Notifica</b>	→ Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'Ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.
<b>Elementi essenziali</b>	→ <ul style="list-style-type: none"><li>• Indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta.</li><li>• Deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni.</li></ul> <p><b>N.B.</b> Se la motivazione fa riferimento a un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.</p>
<b>Nullità dell'accertamento</b>	→ Se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione e ad esso non è allegata la documentazione richiesta dalla legge.

## Termine per l'accertamento d'ufficio (art. 43)



## Tipologie di controlli: riepilogo



	<b>Controlli formali</b>
<b>Aspetti operativi</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Controllo e liquidazione automatizzata delle imposte, dei premi e dei contributi.</li><li>• Verifica dei rimborsi derivanti dalle dichiarazioni del contribuente e dal modello 770 del sostituto d'imposta.</li><li>• Verifica della coerenza delle dichiarazioni in esito al controllo della documentazione (anche in seguito alla richiesta dell'Ufficio).<sup>1</sup></li></ul>

**Nota <sup>1</sup>** ⇒ L'Agenzia delle Entrate effettua i controlli anche in base a liste selettive, tenendo conto di specifici fattori del rischio di evasione.

## Tipologie di controlli: riepilogo (segue)



Controlli sostanziali	
<b>Aspetti operativi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Possono riguardare l'intera sfera operativa del contribuente o singole operazioni.</li> <li>• Le indagini possono riferirsi a più annualità e, di solito, riguardano le imposte sui redditi, inclusa l'Irap, e l'Irap.</li> <li>• Si caratterizzano per la complessità del procedimento, determinata sia riscontri derivanti dai controlli presso la sede del contribuente, sia per la raccolta e l'analisi dei dati che provengono da altri enti pubblici, dalla Pubblica Amministrazione in genere e anche da altri soggetti privati.</li> </ul>
<b>Nota bene</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il controllo deve svolgersi nel rispetto, fra l'altro, delle disposizioni della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente), che prevede specifiche regole alle quali l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza devono attenersi nel corso degli accessi, ispezioni e verifiche.</li> <li>• Di fatto, spesso le enunciazioni ivi contenute non sono osservate integralmente, senza che ciò pregiudichi l'attività di accertamento.</li> </ul>

## Classificazione contribuenti in rapporto agli accertamenti



<b>Grandi contribuenti</b>	Di più rilevante dimensione <sup>1</sup> ⇨	Con volume di affari/ricavi => € 150 milioni. <sup>2</sup>
	Contribuenti <sup>3</sup> ⇨	Con volume di affari/ricavi => € 100 milioni.
<b>Soglie di riferimento</b>	Rileva il valore maggiore fra: ⇨	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ricavi ex art. 85, c. 1, lett. b) Tuir</li> <li>• importo lordo compensi art. 53, c.1 Tuir</li> <li>• volume affari ex art. 20 Dpr 633/1972</li> </ul>
<b>Tipo di controllo</b>	<b>Nota<sup>1</sup></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Controllo annuale sostanziale (tutoraggio) sulle dichiarazioni, con predisposizione di schede di rischio.</li> <li>• Norme specifiche in tema di interpello.</li> </ul>
	<b>Nota<sup>3</sup></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Liquidazione dichiarazioni e controllo delle medesime per i periodi d'imposta in corso al 31.12.2005 e successivi.</li> <li>• Controllo sostanziali annualità aperte al 1.01.2009.</li> <li>• Recupero crediti inesistenti oggetto di compensazione.</li> <li>• Gestione contenzioso.</li> <li>• Rimborsi relativi ai periodi d'imposta in corso al 31.12.2006 e successivi.</li> </ul>
<b>Nota<sup>2</sup></b>	Inizialmente tale limite era € 200 milioni (ridotto a € 100 milioni con provvedimento 20.12.2010; è stato ridotto a € 100 milioni dal 31.12.2011).	

### Possibili casistiche e linea difensiva



Contestazione	Strategia iniziale	Possibile difesa
Accertamento immobiliare	<ul style="list-style-type: none"> <li>Perizia preventiva nell'ipotesi di acquisto a valori inferiori a quelli di mercato.</li> <li>Specificare nell'atto le ragioni che determinato tale minor valore (es.: ubicazione, vetustà, ecc.).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ulteriori specificazione dei motivi che hanno penalizzato il valore del bene (es.: acquisto di bene locato, terreno edificabile in posizione non favorevole, ecc.).</li> </ul>
Accertamento presuntivo	<ul style="list-style-type: none"> <li>Classificazione beni in relazione al loro impiego (esemplificando, i prodotti alimentari destinati a più utilizzi con diversa redditività), individuando anche specificando anche gli usi estranei all'attività.</li> <li>Predisporre contabilità analitiche.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Controllare che la classificazione sia corretta.</li> <li>Verificare eventuali usi difformi dei beni e/o materiali rispetto ai criteri ordinari, specificando le ragioni del diverso impiego.</li> </ul>
Costi/spese non congrue	Raccolta degli elementi che, per la particolare operazione, hanno determinato un prezzo più alto (es.: operazioni infragruppo o fra soggetti collegati).	<ul style="list-style-type: none"> <li>Esibizione documenti contabili collegati all'operazione.</li> <li>Confronti di acquisti analoghi in condizioni di libera concorrenza.</li> </ul>

### Possibili casistiche e linea difensiva



Contestazione	Strategia iniziale	Possibile difesa
Costo non inerente	Predisposizione preventiva di documenti idonei a dimostrare, fra l'attività svolta e il costo, l'inerenza (contratti, utilizzo del bene/servizio, ecc.).	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dimostrazione inerenza mediante esibizione dei documenti.</li> <li>Impiego bene/servizio nel processo produttivo.</li> <li>Documentazione del ricavo derivante dal costo/spesa.</li> </ul>
Differenze inventariali	<ul style="list-style-type: none"> <li>Predisporre documento che attesti le differenze, con riferimento a un arco temporale almeno di 3 anni.</li> <li>Esame indici di rotazione delle singole categorie inventariali.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Esibizione della relazione, eventualmente corredati da atto notorio, dalla quale emergano la natura e le ragioni delle differenze inventariali.</li> </ul>
Esterovestizione	<ul style="list-style-type: none"> <li>Decisioni strategiche prese all'estero.</li> <li>Verificare l'effettiva autonomia e consistenza patrimoniale della società estera.</li> <li>Ruolo e autonomia dei responsabili esteri.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dimostrazione che l'attività si è effettivamente svolta all'estero.</li> <li>Dimostrazione dell'operatività del CdA all'estero.</li> </ul>

**Possibili casistiche e linea difensiva**



Contestazione	Strategia iniziale	Possibile difesa
Operazioni black list	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificare che sia effettivamente esercita l'attività da parte del fornitore estero.</li> <li>• Ragioni che giustificano l'interesse ad acquistare nel Paese black list.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Produrre la documentazione attestante l'effettivo svolgimento dell'attività.</li> <li>• Documentare le ragioni che hanno indotto all'acquisto.</li> </ul>
Perdite su crediti	<p>Attivare le procedure amministrative e/o legali:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• solleciti di pagamento;</li> <li>• decreti ingiuntivi;</li> <li>• irreperibilità del debitore non certificata;</li> <li>• esito negativo del pignoramento (certificato);</li> <li>• atto di remissione di debito.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dimostrare che sono state effettuate/esercitate tutte le azioni precedentemente descritte.</li> <li>• Ottenere dalla pubblica amministrazione la certificazione dell'irreperibilità del debitore.</li> </ul>

**Possibili casistiche e linea difensiva**



Contestazione	Strategia iniziale	Possibile difesa
Principio di competenza	<p>Definire la competenza, se e in quanto possibile, in via contrattuale (sponsorizzazioni, rapporti con gli agenti, servizi, ecc.).</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Richiamare le ragioni di diritto e di fatto che giustificano l'imputazione del costo o della spesa.</li> <li>• In caso di esito negativo, chiedere il riconoscimento per il periodo d'imposta precedente o successivo.</li> </ul>
Transfer pricing	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Predisporre master file o country file di gruppo.</li> <li>• Revisionare e aggiornare gli studi di comparabilità dei prezzi.</li> <li>• Indicare, nella dichiarazione, la disponibilità della relativa documentazione.</li> </ul>	<p>Provare sia la correttezza dei criteri adottati sia la veridicità della documentazione, previa esibizione della medesima.</p>

## Possibili casistiche e linea difensiva



Contestazione	Strategia iniziale	Possibile difesa
Redditometro	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Valutare l'impatto dell'acquisto o della spesa in rapporto alla dichiarazione dei redditi.</li> <li>• Utilizzare strumenti di pagamento tracciabili.</li> <li>• Verificare: disponibilità liquide, redditi esenti, redditi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, redditi forfetari (esempio: redditi di attività agricola), somme riscosse a titolo di disinvestimenti patrimoniali.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Redditi provenienti da forme di condono (es.: scudo fiscale).</li> <li>• Possesso di redditi esenti o derivanti da risparmi, donazioni e successioni.</li> <li>• Simulazioni con casi diversi e in base al principio di territorialità.</li> <li>• Valutazione e confronto con il nuovo redditometro.</li> <li>• Dimostrazione della valutazione errata dell'Agenzia delle Entrate a seguito dell'acquisto di un determinato bene a parità di spesa.</li> </ul>

## Beni d'impresa concessi ai soci e all'imprenditore



### Riferimenti normativi

- D.L. 13.08.2011, n. 138, conv. L. 14.09.2011, n. 148, art. 2, commi da 36-terdecies a 36-duodevicies
- Provv. Agenzia Entrate 16.11.2011, prot. n. 166485 – scadenza 31.03.2012
- Provv. Agenzia Entrate 13.03.2012, prot. n. 37049 – **proroga al 15.10.2012**
- Provv. Agenzia Entrate 17.09.2012, prot. n. 133184 – **proroga al 31.03.2013**
- Provv. Agenzia Entrate 25.03.2013, prot. n. 37550 – **proroga al 15.10.2013**
- **Provv. Agenzia Entrate 2.08.2013, prot. n. 94902 (beni) – proroga al 12.12.2013**
- **Provv. Agenzia Entrate 2.08.2013, prot. n. 94904 (finanziamenti)**

### Motivi della proroga

**621 giorni dalla scadenza originaria, 757 dal provv. 16.11.2011 e 852 dal D.L. 138/2011 ...**

**1^ proroga:** «... tenuto conto delle particolari difficoltà di attuazione e della assoluta novità dell'obbligo in parola».

**2^ proroga:** «... tenuto conto delle particolari difficoltà di attuazione e della assoluta novità dell'obbligo in parola».

**3^ proroga:** «... l'esigenza di valutazione, da parte dell'Agenzia, delle proposte di semplificazione avanzate dalle associazioni di categoria che riguardano la tipologia delle informazioni da comunicare e le relative modalità di trasmissione. Il rinvio del termine è, pertanto, funzionale alla definizione del confronto in atto con le associazioni di categoria».

## Beni d'impresa concessi ai soci e all'imprenditore



### Riferimenti di prassi

- Circolare Agenzia delle Entrate 15.06.2012, n. 24/E
- Circolare Agenzia delle Entrate 24.09.2012, n. 36/E

- **La lettura del provvedimento prot. n. 166485/2011 evidenzia un chiaro «eccesso» rispetto alle previsioni della manovra di Ferragosto (2011):** di fatto, è significativa la possibilità di verifica, poiché il «censimento» ha l'obiettivo dell'accertamento.
- **Comunicazione come strumento diretto di accertamento:** l'ampiezza delle indicazioni da fornire, i soggetti coinvolti e la finalità della comunicazione stessa vanno, probabilmente, ben oltre il dato letterale della disposizione normativa (con effetto solo dal 2012).

*Una norma corretta, dunque,  
che rischia di essere usata in modo non coerente.*

## Beni d'impresa concessi ai soci e all'imprenditore



### Beni d'impresa concessi ai soci e all'imprenditore

- Il senso del «censimento» dei beni ai soci ha, evidentemente, solo la finalità di potenziare l'attività di controllo: una norma nuova che può essere utilizzata per effettuare accertamenti sul passato e attraverso una comunicazione effettuata dai contribuenti, che offrono direttamente i dati agli organi di controllo.
- Nessuna esclusione, infine, per l'utilizzo promiscuo di quei beni utilizzati dai soci anche per lo svolgimento di attività lavorative e comunicazione anche delle somme affluite alla società, a prescindere dal fatto che le stesse siano state poi utilizzate per l'acquisizione di beni.
- **I commi da 36-terdecies a 36-duodevicies dell'art. 2 del D.L. 138/2011 prevedono che:**
  - a) i soci o i familiari dell'imprenditore, che utilizzano in godimento i beni dell'impresa, scontano un reddito diverso pari alla differenza tra valore normale del bene e corrispettivo pagato per l'utilizzo;
  - b) per il soggetto che concede in godimento i beni ai soci o ai familiari, i costi del bene sono indeducibili; al fine di monitorare la situazione di specie, la norma ha introdotto l'obbligo di comunicazione.

## Beni d'impresa concessi ai soci e all'imprenditore



### Beni d'impresa concessi ai soci e all'imprenditore

- Il provvedimento individua, in linea con la normativa, come la comunicazione di specie possa essere effettuata dalla società o dal socio.
- Sotto il profilo soggettivo, il testo del provvedimento prevede come la comunicazione debba riguardare anche i soci che detengono direttamente od indirettamente partecipazioni nell'impresa concedente. Non solo: sono interessati anche i familiari dei soci, nonché i soci e i familiari dei soci di altre società del gruppo. **Il rischio, quindi, è quello della moltiplicazione dell'obbligo di comunicazione.**
- **Un aspetto, questo, che appare ben al di là del dato letterale della norma.** Nel punto 1.1 del provvedimento si afferma che la comunicazione riguarda anche i soci non persone fisiche e, in tal senso, il riscontro si ha nel tracciato record della comunicazione: essa riguarda qualunque forma di finanziamento o capitalizzazione nei confronti della società concedente e, dunque, a prescindere dal fatto che le somme in questione siano state utilizzate per l'acquisizione dei beni.

## Beni d'impresa concessi ai soci e all'imprenditore



### Beni d'impresa concessi ai soci e all'imprenditore

- Emerge, dunque, un duplice aspetto.
- **Il primo riguarda il socio utilizzatore che, in base alla comunicazione, non deve essere necessariamente una persona fisica.**
  - La norma, in relazione alla categoria reddituale, fa espresso riferimento all'ipotesi di reddito diverso che, tipicamente, riguarda solo la persona fisica.
  - Quindi, la comunicazione in questione ha una finalità ben più ampia, nel senso che sembrerebbe diretta a conoscere tutti i rapporti intercorrenti sui beni tra la società e i soci, anche diversi dalle persone fisiche, in termini sia di utilizzo dei beni sia di somme affluite alla società.
  - In ogni caso, una soluzione potrebbe essere quella di individuare comunque, alla fine della catena societaria, un utilizzatore persona fisica.
  - **Da chiarire, inoltre, relativamente ai soci di gruppi societari,** se la nozione di gruppo è desumibile dall'art. 2359 codice civile (tesi preferibile) o in base alle regole del consolidato fiscale.
  - **Il secondo riguarda la finalità più generale della comunicazione,** nel senso che la stessa è evidentemente destinata ad alimentare una sorta di banca dati utilizzabile, direttamente, ai fini dell'accertamento.

## Beni d'impresa concessi ai soci e all'imprenditore



### Beni d'impresa concessi ai soci e all'imprenditore

- Lo si percepisce dal fatto che la richiesta in questione, in origine, riguardava anche il 2011 e non aveva decorrenza dal 2012, anno di entrata in vigore della norma. È dunque evidente che la comunicazione sarà utilizzata per sviluppare un'attività di controllo.
- Peraltro, nell'originario tracciato record, in relazione ai dati identificativi del socio diverso dalla persona fisica, si legge: **«si ipotizza anche questo dato in quanto la norma non sembra escludere tale informazione accentuando semplicemente che il controllo sia effettuato sistematicamente sulle persone fisiche».**
- Tale affermazione è discutibile: era necessaria una chiara indicazione sul punto e non asserire che **«la norma non sembra escludere ...»**, considerato che il provvedimento è stato varato dall'Agenzia delle Entrate. Il passaggio in questione sembra delineare una possibile attività di controllo anche sui soci diversi dalle persone fisiche (concetto condivisibile ma, forse, estraneo al dettato normativo).
- Infine, posto che la comunicazione riguarda beni quali immobili, veicoli di tutti i tipi, natanti e aeromobili, sono prese in considerazione tutte le situazioni legate all'utilizzo, quali il comodato, il caso di uso e altre ipotesi. **Conseguentemente, non sembrerebbe escludersi l'ipotesi dell'uso promiscuo (... art. 164 Tuir?! ...).**

## Beni d'impresa concessi ai soci e all'imprenditore



### Beni d'impresa concessi ai soci e all'imprenditore



## Beni d'impresa concessi ai soci e all'imprenditore



Beni d'impresa concessi ai soci e all'imprenditore		Responsabilità solidale società/socio
Sanzioni per omessa comunicazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri	L'impresa concedente <b>deduce</b> il costo del bene concesso in godimento e/o Il socio o il familiare <b>non fa concorrere al reddito imponibile</b> la differenza tra valore di mercato e corrispettivo annuo per la concessione in godimento del bene.	Sanzione pari al <b>30%</b> della differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento dei beni.
	L'impresa concedente <b>non deduce</b> il costo del bene concesso in godimento. e/o Il socio o il familiare <b>fa concorrere al reddito imponibile</b> la differenza tra valore di mercato e corrispettivo annuo per la concessione in godimento del bene.	

## Beni d'impresa concessi ai soci e all'imprenditore



Beni d'impresa concessi ai soci e all'imprenditore	
Una proposta operativa .....	→ <b>Uso promiscuo</b> ↓
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Per i beni ex art. 164 Tuir dovrebbe essere eliminato ogni obbligo di comunicazione: il «godimento» extra-aziendale, infatti, è già presunto per legge, con le conseguenti limitazioni di deducibilità dal reddito.</li> <li>• <u>Se i beni intestati all'impresa sono riservati esclusivamente all'uso personale dei soci o dell'imprenditore – con corrispettivo al valore di mercato – i costi devono essere integralmente deducibili (ovvero in deducibili se il corrispettivo è inferiore al valore di mercato).</u></li> <li>• Il corrispettivo al valore di mercato, infatti, genera ricavi imponibili.</li> <li>• <u>In assenza totale di corrispettivo, l'uso esclusivo da parte dei soci o dell'imprenditore determina la integrale in deducibilità dei costi, poiché difetta il requisito dell'inerenza.</u></li> </ul>	

**Beni d'impresa in godimento ai soci nel modello Unico 2013**



**Istruzioni Unico PF 2013 – Fascicolo 2**

*Nel rigo RL10, indicare i proventi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili. In tale colonna indicare, altresì, la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci, ai sensi della lett. h-ter del comma 1 dell'art. 67 TUIR.*

RL10	Proventi di cui all'art. 67, lett. h) e h-ter) del Tuir, derivanti dall'utilizzazione da parte di terzi di beni mobili ed immobili	Redditi		Spese	
		1	,00	2	,00

**Istruzioni Unico SP 2013**

*Rigo RF29: variazioni in aumento diverse da quelle espressamente sopra elencate. Ogni voce è identificata da un codice, da indicare nel campo immediatamente precedente quello che accoglie l'importo. In particolare, indicare con il codice 5 il valore normale dei beni assegnati ai soci o ai partecipanti o destinati al consumo personale o familiare del socio nonché a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 85, c. 2 TUIR).*

RF29	Altre variazioni in aumento	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
		19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00
		25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00
		31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00
								37		,00

**Beni d'impresa in godimento ai soci nel modello Unico 2013**



**Istruzioni Unico SC 2013**

*Rigo RF32: indicare le variazioni in aumento diverse da quelle espressamente elencate. Ogni voce è identificata da un codice, da indicare nel campo immediatamente precedente quello che accoglie l'importo. In particolare, indicare con il codice 5 il valore normale dei beni assegnati ai soci o ai partecipanti o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.*

RF32	Altre variazioni in aumento	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
		19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00
		25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00
		31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00
								37		,00

**Società di comodo****PRINCIPALI RIFERIMENTI NORMATIVI E DI PRASSI****Normativa**

- Art. 30 L. 23.12.1994, n. 724
- art. 27 D.L. 23.02.1995, n. 41, conv. L. 22.03.1995, n. 85
- Art. 2 D.L. 8.08.1996, n. 437, conv. L. 24.10.1996, n. 556
- Art. 3, c. 37 L. 23.12.1996, n. 662
- Art. 35, cc. 15-16 D.L. 4.07.2006, n. 223, conv. L. 4.08.2006, n. 248
- Art. 1, c. 109 e segg. L. 27.12.2006, n. 296
- Art. 1, c. 128 L. 24.12.2007, n. 244
- Provvedimento Agenzia delle Entrate 14.02.2008, prot. n. 23681
- Art. 2, commi da 36-quinquies a 36-duodecies D.L. 13.08.2011, n. 138, conv. L. 14.09.2011, n. 148
- Provvedimento Agenzia delle Entrate 11.06.2012, prot. n. 87956

**Società di comodo****PRINCIPALI RIFERIMENTI NORMATIVI E DI PRASSI****Prassi**

- Risoluzione Agenzia delle Entrate 16.10.2013, n. 68/E
- Circolare Agenzia delle Entrate 4.03.2013, n. 3/E
- Circolare Agenzia delle Entrate 15.02.2013, n. 1/E
- Risoluzione Agenzia delle Entrate 11.12.2012, n. 107/E
- Circolare Agenzia delle Entrate 19.06.2012, n. 25/E
- Circolare Agenzia delle Entrate 11.06.2012, n. 23/E
- Circolare Agenzia delle Entrate 1.10.2010, n. 50/E
- Circolare Agenzia delle Entrate 19.03.2009, n. 11/E
- Circolare Agenzia delle Entrate 14.02.2008, n. 9/E
- Circolare Agenzia delle Entrate 9.07.2007, n. 44/E
- Circolare Agenzia delle Entrate 4.05.2007, n. 25/E
- Circolare Agenzia delle Entrate 2.02.2007, n. 5/E
- Circolare Agenzia delle Entrate 4.08.2006, n. 28/E
- C.M. 26.02.1997, n. 48

### Possibili modifiche alla disciplina delle società di comodo

- L'Agenzia delle Entrate sta valutando una rimeditazione della collocazione delle società in perdita tra quelle «di comodo». È auspicabile che avvenga per legge e non con un provvedimento che identifichi le situazioni di esclusione automatica, per evitare i possibili contenziosi *interpretativi*.
- Nel tempo la disciplina è divenuta un collettore dove convergono molteplici disposizioni, incluse ipotesi velatamente elusive o il fatto di dichiarare perdite fiscali. **In alcuni casi la normativa è stata considerata antielusiva (cfr. circolare n. 5/E/2007)**, vista la possibilità di presentare istanza di interpello disapplicativo per le fattispecie potenzialmente elusive (ex art. 37-bis, c. 8 Dpr 600/1973).
- **Trattasi di errata concezione dei temi di evasione/elusione:** tra l'elusione sono considerate le ipotesi di simulazione e l'interposizione fittizia che, invece, rientrano tra quelle di evasione. In sintesi, la normativa deve essere inquadrata tra le presunzioni legali di evasione, dove l'effetto presunto (salvo prova contraria) è che la società non operi secondo *economicità* (ricavi inferiori al *test di operatività*: sospetto di occultamento/simulazione dello schermo societario).
- **Dichiarare perdite può essere «antieconomico» e legittimare i controlli, ma non ha nulla a che fare con misure che mirano a colpire l'«abuso della personalità giuridica».**

### Società di comodo in liquidazione: approfondimenti

- **Il contrasto all'evasione e la prevenzione dell'elusione fiscale non legittima una legislazione tributaria che, di fatto, viola i precetti del codice civile, ossia di una fonte normativa che regola puntualmente anche la materia del diritto societario.**
- **Le società in «perdita sistemica» possono evitare di essere considerate «non operative» se sono in liquidazione e chiedono, con impegno assunto nella dichiarazione dei redditi, la cancellazione dal Registro delle Imprese entro il termine di presentazione del successivo modello Unico.**
- Tale causa di disapplicazione «copre» il periodo di imposta nel corso del quale è preso l'impegno, il precedente e il successivo, oppure l'unico periodo di imposta compreso fra l'inizio e la fine della liquidazione.

- Ciò premesso, **si ritiene che l'eventuale mancata cancellazione, nei termini citati, non sia di impedimento alla disapplicazione di una disciplina che, per certi aspetti, è paradossale.**
- I precetti del **Codice Civile (articoli 2279 e 2293)**, impediscono, di fatto, al liquidatore di porre in essere attività «nuove» e ulteriori rispetto a quelle in essere al momento dell'apertura della liquidazione.
- **Né si giunge a diverse conclusioni qualora si intendesse estendere al liquidatore della società di persone la disciplina prevista per le società di capitali**, la quale, peraltro, solo formalmente presenta tratti di diversità.
- **Infatti, per queste ultime, l'articolo 2486**, a differenza del vecchio divieto di nuove operazioni, riconosce in capo agli amministratori il potere di gestire la società, quando risulti una causa di scioglimento e fino al momento della consegna dei libri sociali (articolo 2487-bis). Detto potere è funzionale alla conservazione dell'integrità e del valore del patrimonio sociale.

- In altri termini, la diligenza richiesta ai liquidatori nell'adempimento del loro incarico dovrebbe, con l'evolversi della procedura, orientarsi progressivamente verso un atteggiamento «conservativo», in funzione dei possibili «sviluppi» dell'attività. In ogni caso, poiché essi sono i soggetti, almeno astrattamente, in possesso delle informazioni necessarie per operare la relativa valutazione, il danno che dovesse essere arrecato a causa della violazione dell'obbligo di «conservazione» può determinare la loro responsabilità.
- Insomma, a ben vedere, **qualora il liquidatore non dovesse riuscire a concludere le operazioni di realizzo delle attività né, eventualmente, a estinguere le residue passività gravanti sull'azienda** (ad esempio, per l'impossibilità di alienare l'immobile di proprietà sociale o, ancora, di collocare a valori minimamente soddisfacenti i beni strumentali o le merci giacenti), **appare contrario a ogni logica pretendere il pagamento di imposte su un reddito solo virtuale**, determinato *per tabulas* e senza nessuna prova che esso sia stato effettivamente prodotto.

***Nessun rilievo, dunque, dovrebbe essere attribuito al mancato rispetto del termine previsto dal provvedimento direttoriale dell'11.06.2012.***

- In conclusione, valutate le caratteristiche oggettive della singola società di persone, **sembra gravemente non conforme ai canoni ermeneutici della norma civilistica pretendere, sotto il profilo tributario, che nel corso della procedura di liquidazione, se non conclusa nei termini «fiscalmente rilevanti», possa presumersi la realizzazione di ricavi e di redditi «minimi».**
- Pertanto, se l'attività di liquidazione è effettivamente finalizzata alla sola estinzione delle attività e se non sembra ipotizzabile una benché remota possibilità di revoca della procedura, solo una norma irragionevole può pretendere che siano ignorati i principi del codice civile e obbligare al pagamento di imposte la cui origine è surrettiziamente giustificata. **E questo potrebbe certamente valere anche per le società di capitali.**

### Società di comodo e studi di settore

PREMESSA

- Fra le **cause di esclusione** [da verificare per il periodo di riferimento (2012)] sia per le società in perdita sistematica sia per le società che non superano il test di operatività è stata prevista l'ipotesi della **congruità e coerenza ai fini degli studi di settore.**
- Ai fini operativi, deve essere compilata la casella "Esclusione" di cui al **rigo RF74, colonna 1 Unico SC 2013, indicando il codice 11.**

RF74	Esclusione	Disapplicazione società di comodo	Soggetto in perdita sistematica	INTERPELLO			Casi particolari
	11	2	3	Imposta sul reddito 4	IRAP 5	IVA 6	7

### C.T.P. COMO, SENT. N. 86/01/2013

- **Non possono essere considerate "di comodo" le società che, rispetto agli studi di settore, risultano essere state congrue e coerenti per un significativo periodo di osservazione e che, in un successivo periodo d'imposta, si trovano in una situazione di eccezionale deficit di operatività.**
- In altri termini, lo sporadico mancato superamento del test di operatività all'interno di un lungo periodo, a causa di difficoltà gestionali, non determina la condizione di non operatività e delle connesse penalizzazioni.

## C.T.P. COMO, SENT. N. 86/01/2013

... segue ...

- Nel corso del periodo 2004–2011 solo nel 2007, la società non era risultata congrua e coerente e, in tale anno, non era stato superato il test di operatività.
- L'interpello presentato dal contribuente aveva dato esito negativo.

**I giudici di primo grado, in sintesi, hanno osservato quanto segue:**

- a) in via preliminare, che la disciplina delle società di comodo nasce per colpire l'indebito godimento dei beni che, seppure formalmente intestati alla società, sono di fatto utilizzati dai soci, senza lo svolgimento di una reale attività commerciale;
- b) l'arco temporale esaminato dimostra che, invece, con la sola eccezione del 2007 – e dunque all'interno del predetto periodo – la società è risultata operativa e che è del tutto isolato il deficit di operatività che, secondo l'Ufficio, legittima la presunzione di «società di comodo»;
- c) al riguardo, la congruità e coerenza rispetto agli studi di settore – con l'esclusione del periodo d'imposta 2007 – prova risolutivamente l'assenza di qualunque schermo finalizzato a porre in essere un'attività elusiva.

**SOCIETÀ IMMOBILIARI «DI COMODO»:  
LIQUIDAZIONE E ASSEGNAZIONE DELL'IMMOBILE AL  
SOCIO**

**Art. 2, c. 1 e c. 2, nn. 5 e 6 Dpr 633/1972**

1. Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere.

**2. Costituiscono inoltre cessioni di beni:**

... omissis ...

**5) la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee all'impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19;**

**6) le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni e le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica.**

- Il D.L. n. 83/2012, relativamente alla disciplina Iva degli immobili, ha agevolato, di fatto, l'autoconsumo e/o l'assegnazione dei predetti beni al momento della cessazione dell'attività, con effetto dal 26.06.2012.
- Considerata, infatti, la soppressione delle ipotesi di imponibilità obbligatoria, lo stesso regime previsto per le cessioni si applica anche alle predette fattispecie.
- È evidente che per le menzionate estromissioni, risultando assimilate alle cessioni, i contribuenti applicheranno il regime naturale di esenzione, così sottraendosi al carico fiscale che ostacolava la cessazione della posizione ai fini Iva e la cancellazione dell'impresa.

#### LA NOVITÀ IN SINTESI

- L'art. 10, c. 1, nn. 8-bis) e 8-ter) del Dpr n. 633/1972 stabilisce, dal 26.06.2012, l'applicazione dell'Iva solo per le cessioni di fabbricati – strumentali o di civile abitazione – effettuate da imprese costruttrici (o ristrutturatrici) entro 5 anni dalla data di ultimazione.
- Nelle altre ipotesi, il regime naturale è l'esenzione, salvo opzione per l'Iva.
- L'esenzione Iva opera, nel rispetto dei requisiti temporali, anche nei casi di autoconsumo dell'imprenditore o assegnazione ai soci.

#### Decreto Sviluppo

#### Schema di sintesi: cessioni

Fabbricato	Cedente	Fino al 25.06.2012	Dal 26.06.2012
Strumentale	Chiunque; soggetto cessionario privato o soggetto Iva con pro-rata $\leq$ 25%.	Imponibile Iva.	Esente; possibile opzione Iva.
	Impresa costruttrice o ristrutturatrice, oltre 5 anni dalla data di ultimazione.	Esente, possibile opzione Iva.	Esente; possibile opzione Iva.
	Impresa costruttrice o ristrutturatrice, entro 5 anni dalla data di ultimazione.	Imponibile Iva.	Imponibile Iva.

## Schema di sintesi: cessioni

Fabbricato	Cedente	Fino al 25.06.2012	Dal 26.06.2012
Civile abitazione	Impresa non costruttrice o non ristrutturatrice.	Esente.	Esente.
	Impresa costruttrice o ristrutturatrice, oltre 5 anni dalla data di ultimazione.	Esente.	Esente; possibile opzione Iva.
	Impresa costruttrice o ristrutturatrice, entro 5 anni dalla data di ultimazione.	Imponibile Iva.	Imponibile Iva.

## Possibili casistiche e tavole di sintesi

Fattispecie	Fino al 25.06.2012	Dal 26.06.2012	Imposta di registro	Imposte ipocatastali
1 Assegnazione immobile strumentale	Iva 21%	Esente, salvo opzione	€ 168 4%, se fuori campo Iva	3% + 1%
2 Assegnazione immobile abitativo	Esente	Esente	7%	2% + 1%
3 Autoconsumo immobile strumentale	Iva 21%	Esente, salvo opzione	zero	zero
4 Autoconsumo immobile abitativo	Esente	Esente	zero	zero

## Possibili casistiche e tavole di sintesi: brevi note



<b>1</b>	<b>Assegnazione immobile strumentale</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Se in origine l'Iva era stata detratta</b>, l'operazione è assimilata alla cessione.</li> <li>• Per effetto del D.L. 83/2012 è prevista, trattandosi di cessione a privato, l'esenzione Iva (salvo opzione).</li> <li>• Nessun effetto sul pro-rata Iva (bene strumentale), salvo la rettifica dell'eventuale detrazione riferita al periodo di osservazione (10 anni).</li> <li>• <b>Imposta di registro € 168; se, invece, l'operazione è fuori campo Iva</b>, in misura del <b>4%</b> (Dpr 131/1986, Tariffa – Parte 1, art. 4, c. 1, n. 2).</li> <li>• <b>Ipocastali: 3% + 1%</b>.</li> </ul>
<b>2</b>	<b>Assegnazione immobile abitativo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Se in origine l'Iva era stata detratta</b>, l'operazione è assimilata alla cessione.</li> <li>• Per effetto del D.L. 83/2012 è prevista, trattandosi di cessione a privato, l'esenzione Iva (salvo opzione).</li> <li>• Nessun effetto sul pro-rata Iva (operazione occasionale) se l'attività prima esercitata non era quella di compravendita immobiliare.</li> <li>• Rettifica dell'eventuale detrazione riferita al periodo di osservazione (10 anni).</li> <li>• <b>Imposta di registro 7%</b> (passaggio di proprietà).</li> <li>• <b>Ipocastali: 2% + 1%</b>.</li> </ul>

## Possibili casistiche e tavole di sintesi: brevi note



<b>3</b>	<b>Autoconsumo immobile strumentale</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Se in origine l'Iva era stata detratta</b>, l'operazione è assimilata alla cessione.</li> <li>• Per effetto del D.L. 83/2012 è prevista, trattandosi di cessione a privato, l'esenzione Iva (salvo opzione).</li> <li>• Nessun effetto sul pro-rata Iva (bene strumentale), salvo la rettifica dell'eventuale detrazione riferita al periodo di osservazione (10 anni).</li> <li>• <b>Imposta di registro e imposte ipocatastali non dovute.</b></li> </ul>
<b>4</b>	<b>Autoconsumo immobile abitativo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Se in origine l'Iva era stata detratta</b>, l'operazione è assimilata alla cessione.</li> <li>• Per effetto del D.L. 83/2012 è prevista, trattandosi di cessione a privato, l'esenzione Iva (salvo opzione).</li> <li>• Nessun effetto sul pro-rata Iva (operazione occasionale) se l'attività precedentemente esercitata non era quella di compravendita immobiliare.</li> <li>• Rettifica dell'eventuale detrazione riferita al periodo di osservazione (10 anni).</li> <li>• <b>Imposta di registro e imposte ipocatastali non dovute.</b></li> </ul>


**DECORRENZA NOVITÀ: DAL PERIODO D'IMPOSTA 2013**

- La legge europea 2013 ha modificato la normativa in tema di monitoraggio delle operazioni potenzialmente attratte dal modulo RW, **riducendo sia la misura delle sanzioni, sia gli adempimenti a carico del contribuente (eliminate le sezioni I e II).**
- **Soppressa anche la previgente soglia di € 10.000** e questo, in prima battuta, può essere letto in una duplice chiave interpretativa:
  - a) penalizzazione per i contribuenti (nessun limite o soglia di importo);
  - b) applicazione del limite di € 15.000 previsto dalla normativa anticirclaggio.
- **L'obbligo di comunicazione sussiste anche se, al termine del periodo d'imposta, non sono presenti investimenti** (rileva, dunque, anche la semplice detenzione infrannuale).

**Si riporta, di seguito, il soppresso comma 5 del previgente art. 4 D.L. 28.06.1990, n. 167:**  
*5. L'obbligo di dichiarazione di cui ai commi 1, 2 e 3 non sussiste se l'ammontare complessivo degli investimenti ed attività al termine del periodo di imposta, ovvero l'ammontare complessivo dei movimenti effettuati nel corso dell'anno, non supera l'importo di 10.000 euro.*

Da rilevare, peraltro, che è ora espressamente previsto che sono **obbligati alla compilazione del modulo RW i «titolari effettivi»**, così come identificati dall'art. 2 dell'allegato tecnico al D. Lgs. 21.11.2007, n. 231.

**Modulo RW: le novità della legge 6.08.2013, n. 97 (legge europea 2013)**
**Concetto di «titolare effettivo»**

- **Società:**
  - a) la persona fisica o le persone fisiche che, in ultima istanza, possiedono o controllano un'entità giuridica, attraverso il possesso o il controllo diretto o indiretto di una percentuale sufficiente delle partecipazioni al capitale sociale o dei diritti di voto in seno a tale entità giuridica, anche tramite azioni al portatore, purché non si tratti di una società ammessa alla quotazione su un mercato regolamentato e sottoposta a obblighi di comunicazione conformi alla normativa comunitaria o a standard internazionali equivalenti; tale criterio si ritiene soddisfatto ove la percentuale corrisponda al 25% più uno di partecipazione al capitale sociale;
  - b) la persona fisica o le persone fisiche che esercitano in altro modo il controllo sulla direzione di un'entità giuridica.
- **Entità giuridiche (fondazioni) e istituti giuridici (trust) che amministrano e distribuiscono fondi:**
  - a) se i futuri beneficiari sono già stati determinati, la persona fisica o le persone fisiche beneficiarie del 25% o più del patrimonio di un'entità giuridica;
  - b) se le persone che beneficiano dell'entità giuridica non sono ancora state determinate, la categoria di persone nel cui interesse principale è istituita o agisce l'entità giuridica;
  - c) la persona fisica o le persone fisiche che esercitano un controllo sul 25% o più del patrimonio di un'entità giuridica.

**Modulo RW: le novità della legge 6.08.2013, n. 97 (legge europea 2013)**

**IL NUOVO MODULO RW (DAL PERIODO D'IMPOSTA 2013 – MODELLO UNICO 2014)**

**Sezioni eliminate:**

- **SEZIONE I** – Trasferimenti (non al seguito) da o verso l'estero di denaro, certificati in serie o di massa o titoli effettuati attraverso soggetti non residenti in Italia, senza l'intervento di intermediari residenti;
- **SEZIONE III** – Trasferimenti da, verso e sull'estero aventi ad oggetto attività e investimenti all'estero, di importo superiore a € 10.000, anche se al 31.12 non risultano più detenute tali attività e investimenti.

**Sezione confermata:**

- **sezione II** – Ammontare degli investimenti o attività di natura finanziaria esistenti all'estero al 31.12.

**Novità sicuramente positive**, principalmente se riferite alla sezione III (la sezione I, di regola, non era quasi mai oggetto di compilazione).



**Modulo RW – Sezione I**

PERIODO D'IMPOSTA 2012

CODICE FISCALE

**P** PERSONE FISICHE 2013

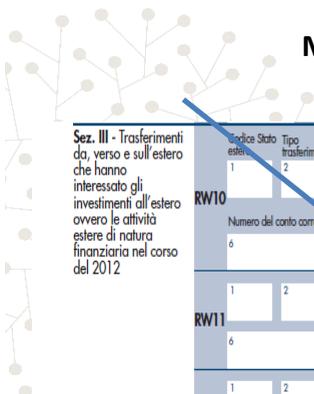
agenzia entrate

**MODULO RW**  
Investimenti all'estero e/o trasferimenti da, per e sull'estero

Mod. N. [ ]

**Sez. I - Trasferimenti da o verso l'estero di denaro, certificati in serie o di massa o titoli attraverso non residenti, per cause diverse dagli investimenti esteri e dalle attività estere di natura finanziaria**

Generalità del soggetto attraverso cui è stato effettuato il trasferimento		Codice Stato estero di residenza	Data		Importo	tipo trasferimento
1 cognome o denominazione	2 nome		8 giorno	anno	9	4
<b>RW1</b>						
5	6	7	8		9	.00
1	2	3	4			
<b>RW2</b>						
5	6	7	8		9	.00
<b>RW3</b>						
5	6	7	8		9	.00



### Modulo RW – Sezione III



Sez. III - Trasferimenti da, verso e sull'estero che hanno interessato gli investimenti all'estero ovvero le attività estere di natura finanziaria nel corso del 2012

	Codice Stato estero	Tipo trasferimento	Codice operazione	Codice ABI/CAB	Cod. Id. Internazionale BIC/SWIFT			
RW10	1	2	3	4	5			
	6	7 giorno mese anno				8		,00
RW11	1	2	3	4	5			
	6	7 giorno mese anno				8		,00
RW12	1	2	3	4	5			
	6	7 giorno mese anno				8		,00
RW13	1	2	3	4	5			
	6	7 giorno mese anno				8		,00
RW14	1	2	3	4	5			
	6	7 giorno mese anno				8		,00



### Modulo RW – Sezione 2



Sez. II - Investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria al 31/12/2012

	Codice Stato estero	Codice operazione	Importo	Vedere istruzioni
RW4	1	2	3	4
			,00	<input type="checkbox"/>
RW5	1	2	3	4
			,00	<input type="checkbox"/>
RW6	1	2	3	4
			,00	<input type="checkbox"/>
RW7	1	2	3	4
			,00	<input type="checkbox"/>
RW8	1	2	3	4
			,00	<input type="checkbox"/>
RW9	1	2	3	4
			,00	<input type="checkbox"/>



**Confermato!**

## Modulo RW – Sezione 2



Sez. II - Investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria al 31/12/2012

	Codice Stato estero	Codice operazione	Importo	Vedere istruzioni
RW4	1	2	3	4
			,00	<input type="checkbox"/>
RW5	1	2	3	4
			,00	<input type="checkbox"/>
RW6	1	2	3	4
			,00	<input type="checkbox"/>
RW7	1	2	3	4
			,00	<input type="checkbox"/>
RW8	1	2	3	4
			,00	<input type="checkbox"/>
RW9	1	2	3	4
			,00	<input type="checkbox"/>



€ 10.000,00 ... limite!?

### Modulo RW: le novità della legge 6.08.2013, n. 97 (legge europea 2013)

- Si osserva (cfr. anche AIDC, norma di comportamento n. 185) che la segnalazione dei flussi nella sezione III risultava, di fatto, una duplicazione dei dati quando i flussi avvenivano mediante un intermediario residente.
- Con la totale soppressione scompaiono, pertanto, anche quei flussi non caratterizzati dalla partecipazione di un intermediario residente, ossia di un soggetto che possa automaticamente fornire i dati all'Agenzia delle Entrate.
- L'intervento della legge europea 2013 elimina anche le perplessità derivanti dall'eventuale obbligo di compilare le altre sezioni (principalmente la sezione III) in assenza di compilazione (poiché non dovuta) della sezione dedicata alla consistenza di fine anno.
- Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato l'obbligatorietà di compilazione nell'anno del disinvestimento e ciò, di fatto, era stato il comportamento adottato – in via prudenziale – dai contribuenti (indipendentemente dal fatto che la norma potesse condurre a soluzioni diverse).

## Modulo RW: le novità della legge 6.08.2013, n. 97 (legge europea 2013)

- **Indipendentemente dall'entrata in vigore (periodo d'imposta 2013) del nuovo modulo RW, gli effetti positivi dell'abrogazione delle sezioni si materializzano fin d'ora in termini di mitigazione/soppressione delle sanzioni.** Dispone, infatti, l'art. 3, c. 2 D. Lgs. n. 472/1997 che «*salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato*».

### **DISPONE IN TAL SENSO LA DIRETTIVA 10.10.2013 DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE, CHE DOVREBBE ESSERE SEGUITA DA UNA SPECIFICA CIRCOLARE.**

- Su tale aspetto non possono sussistere incertezze o dubbi interpretativi e, al riguardo, giova richiamare la **C.M. n. 180/1998**: il principio è applicabile anche qualora una legge posteriore sopprima «un obbligo strumentale e, quindi, solo indirettamente la sanzione». **Questi, dunque, gli effetti:**
  - a) errori progressi, nessuna sanzione;** in presenza di contenzioso relativo alla mancata compilazione del modulo RW, sezioni I e/o III, questo deve essere abbandonato;
  - b) qualora siano già state versate le sanzioni,** non sarà possibile ottenere rimborsi;
  - c) per quanto concerne i prossimi adempimenti dichiarativi** (entro il 30.09.2013) le sezioni I e III potrebbero non essere compilate, anche se l'attuale modello le prevede ancora.

## Modulo RW: le novità della legge 6.08.2013, n. 97 (legge europea 2013)

### IL QUADRO SANZIONATORIO: EVOLUZIONE

- **Fino al periodo d'imposta 2012** – fatte salvo le considerazioni immediatamente precedenti – **il carico sanzionatorio era il seguente:**
  - 1) per l'omessa o incompleta compilazione della sezione II, dal 10% al 50% e confisca per equivalente;**
  - 2) per l'omessa o incompleta compilazione della sezione III, dal 10% al 50%, senza confisca per equivalente.**
- **Le sanzioni sub) 2 sono ora soppresse; le sanzioni sub) 1 scendono significativamente: scompare la confisca per equivalente e le misure percentuali oscillano dal 3% al 15%; la misura della sanzione è raddoppiata se l'investimento non segnalato è detenuto in un territorio o paese black list.**
- Da segnalare, altresì, che la legge europea prevede la possibilità di regolarizzazione il modello nei 90 giorni successivi alla scadenza, con sanzioni pari a € 258 (non è stata recepita, invece, l'indicazione della Norma AIDC n. 185, che suggeriva la possibilità di ravvedimento mediante il versamento di una sanzione in misura fissa fino al termine previsto per l'accertamento).
- Da risolvere, peraltro, il problema riguardante l'ipotesi dello stesso investimento che, se non indicato, prevede sanzioni che ricadono su più soggetti.

## Modulo RW: le novità della legge 6.08.2013, n. 97 (legge europea 2013)

### UN CASO PRATICO: GLI EFFETTI SANZIONATORI IN SEGUITO ALLA MODIFICA NORMATIVA

#### A) In assenza di modifica

- Nel 2003 è stato acquistato un immobile in Francia, al prezzo di € 300.000; l'acquisto è stato regolato mediante bonifico bancario.
- Nella sezione II – ogni anno – doveva essere indicata tale operazione, mentre nella sezione III – solo per l'anno 2003 – il flusso bancario.
- Il contribuente, che per ignoranza della norma e seppure in buona fede, non ha mai compilato le predette sezioni, intende compilare il quadro RM – Sez. XV A – Imposta su immobili situati all'estero (art. 19, commi da 13 a 17 D.L. n. 201/2011).
- Questo, però, equivale a un'autodenuncia, poiché non è possibile far emergere solo con Unico 2013 il modulo RW. Infatti, se si compila la sezione II come se fosse la «prima volta», occorrerebbe anche la compilazione della sezione III: operazione tecnicamente impossibile poiché, evidentemente, non vi è stato alcun movimento di denaro.
- Anche se, per ipotesi, si compilasse solo la sezione II, il possesso risulterebbe per l'intero anno e questo apparirebbe «strano» all'Agenzia delle Entrate (di solito, il primo periodo di possesso è per una frazione dell'anno).

## Modulo RW: le novità della legge 6.08.2013, n. 97 (legge europea 2013)

#### Sanzioni:

- per l'omessa o incompleta compilazione della sezione II, dal 10% al 50% e confisca per equivalente;
- per l'omessa o incompleta compilazione della sezione III, dal 10% al 50%, senza confisca per equivalente.

#### B) Effetti della modifica normativa

La sanzione è ridotta al 3,00%, con maggiorazione del 50% per la reiterazione. Pertanto:

- € 300.000 x 4,50% = € 13.500 (definibile in misura di 1/3, ossia € 4.500).

**Senza le novità previste dalla legge europea 2013, la sanzione era pari – come minimo – a € 45.000 (10,00% + maggiorazione del 50%), eventualmente ridotta a € 15.000.**

Pur apprezzando la favorevole evoluzione normativa, resta il fatto che, nel caso di specie, è comunque previsto un impianto sanzionatorio anche se il contribuente, di fatto, non è colpevole di evasione fiscale.

**Provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate  
25.03.2013, prot. 2013/375612**



- Entro il 31.10.2013 le banche e gli operatori finanziari dovevano trasmettere all'Amministrazione Finanziaria i dati relativi ai conti correnti e, più in generale, a tutte le attività finanziarie. **Il 25.03.2013, infatti, è stato emanato il provvedimento che fissa le modalità e i termini per l'invio, da parte delle banche, dei dati sui saldi dei rapporti e delle movimentazioni (con il totale del dare e avere).** L'invio poteva avvenire già dal 24.06.2013.
- L'archivio dei rapporti finanziari prende così formalmente corpo, dopo le modifiche introdotte con il **D.L. 201/2011: il primo esame riguarderà i dati 2011, da inviare, come già specificato, entro il 31.10.2013.**
- **Per i dati e le informazioni relativi al 2012, invece, ci sarà tempo fino al 31.03.2014.**
- **A regime,** la comunicazione dovrà avvenire **entro il 20.04 dell'anno successivo** a quello al quale sono riferite le informazioni sui rapporti censiti.
- **Saranno dunque rese note all'Amministrazione Finanziaria tutte le attività finanziarie delle persone fisiche e delle società, nessuno escluso:** obbligati a trasmettere i dati sono, infatti, anche gli istituti di pagamento (Idp) europei autorizzati a prestare in Italia servizi di pagamento senza succursali.



**Nessun rapporto rimarrà «segreto».** A parte i dubbi sui conti scudati – per i quali saranno probabilmente richiesti solo i movimenti – le informazioni che le banche dovranno comunicare non prevedono eccezioni, poiché riguarderanno:

- conti correnti e operazioni extra-conto;
- depositi (titoli e/o obbligazioni);
- gestioni patrimoniali;
- certificati di deposito e buoni fruttiferi;
- contratti derivati;
- **carte di credito/debito (rilevano le spese e non il plafond);**
- prodotti assicurativi;
- acquisto e vendita di oro;
- **numero degli accessi annui alle cassette di sicurezza.**

## Soggetti obbligati e dati da trasmettere

- L'art. 11, cc. 2–3 D.L. n. 201/2011 obbliga gli **intermediari finanziari elencati all'art. 7, c. 6 del Dpr 29.09.1973, n. 605** (banche, Poste italiane, imprese di investimento e società di gestione del risparmio) a segnalare i dati identificativi dei rapporti finanziari (a partire dal codice univoco) riferibili al soggetto persona fisica o non fisica che ne ha la disponibilità e ai cointestatari (nel caso di più soggetti).
- Saranno così censiti i **dati relativi al saldo iniziale al 1.01 e al saldo finale al 31.12 (ovvero alla data di apertura o di chiusura se avvenute nel corso dell'anno)**, derivanti dagli importi totali delle movimentazioni, distinte tra dare e avere, per ogni tipologia di rapporto su base annua.
- L'afflusso di dati consentirà di costruire liste selettive dei contribuenti maggiormente a rischio evasione, da sottoporre a controllo secondo criteri che saranno stabiliti successivamente.

**Le informazioni relative ai saldi e alle movimentazioni dei rapporti di natura finanziaria consentono all'Agenzia delle Entrate, ai fini dei controlli fiscali, di svolgere con maggiore proficuità e celerità le attività istruttorie connesse all'esecuzione delle indagini finanziarie»: risulta, dunque, un varco utilizzabile per un intervento più incisivo anche su tale ultimo fronte. L'aspetto più critico consiste, peraltro, nel possibile impiego indiscriminato dei dati dai quali, in ipotesi, può sospettarsi un'evasione fiscale di fatto inesistente. Peraltro, i provvedimenti normativi e regolamentari che disciplinano la comunicazione sembrano fornire sufficienti rassicurazioni:**

- il Fisco può solo individuare incongruenze finanziarie che, integrate con dati fiscali e con ulteriori informazioni locali, potrebbero attivare un accertamento in base alle regole ordinarie delle verifiche fiscali;
- le notizie e i dati **non costituiscono, in forma autonoma, un mezzo per intervenire direttamente né per effettuare controlli standardizzati** (esempio: redditometro);
- si giunge a tali conclusioni in forza del limite normativo che deroga alla riservatezza dei dati solo per creare le liste selettive.

Inoltre, mediante il **Sistema di interscambio flussi dati (Sid)**, gli intermediari finanziari implementeranno l'archivio; il nuovo canale di trasmissione è basato sull'interconnessione *application-to-application* tra sistemi informativi e rigide misure di sicurezza.

L'Archivio dei rapporti finanziari, finalizzato a selezionare un elenco di persone da sottoporre a controllo, dovrà essere confrontato, anzitutto, con il database dichiarativo per rilevare la **presenza di incongruenze tra:**

- **movimentazioni finanziarie** (peraltro, ancora presenti "per masse");
- **consistenza reddituale e patrimoniale.**

**Fondamentale sarà l'integrazione con il software** "Servizio per le informazioni sul contribuente" (**Serpico**), che contiene tutte le informazioni che possono avere riflessi tributari (operazioni immobiliari, possesso di autovetture, abbonamenti a canali Tv e, più in genere, acquisti per i quali è richiesta l'indicazione del codice fiscale).

A corredo della procedura è previsto un **successivo provvedimento**, che fisserà i criteri mediante i quali saranno elaborate, con procedure centralizzate, **specifiche liste selettive** di contribuenti a maggior rischio di evasione.

- **Particolarmente incisiva sarà l'indagine nei confronti delle persone fisiche**, soprattutto sui conti correnti bancari (di regola, i conti delle società presentano minori «criticità»). Il controllo dei dati avverrà anche con criteri trasversali, monitorando anche coloro che possono agire sul rapporto e i cointestatari.
- Fissati i criteri selettivi, le informazioni riguardanti stock e flussi saranno utilizzati per individuare i soggetti potenzialmente «a forte rischio» per le anomalie tra spese sostenute, reddito dichiarato e movimentazione dei conti correnti.

**In sintesi, le selezioni dovrebbe riguardare i soggetti che presentano:**

- incoerenze, almeno presuntive, fra operazioni sul c/c e redditi dichiarati;
- operazioni in uscita non riconducibili a spese o incrementi patrimoniali noti all'Amministrazione Finanziaria;
- versamenti o incrementi del c/c superiori rispetto ai redditi dichiarati.

La lista selettiva sarà inviata agli **uffici interessati**, che **riserveranno priorità alla verifica dei soggetti**. E' da ritenere plausibile l'attivazione del **redдитometro o accertamento sintetico**, previa richiesta di chiarimenti e, in seconda battuta, l'attivazione della procedura di adesione, con la più ampia facoltà di dimostrare l'infondatezza della presunta evasione fiscale.

- E' evidente il rischio di entrare nelle liste selettive qualora le informazioni rilevate siano assunte acriticamente. **In attesa dello specifico provvedimento che definirà i criteri per l'elaborazione delle predette liste, è ipotizzabile che un approccio "asettico" possa attribuire rilievo alla duplicazione dei valori.**
- **Si pensi, in ipotesi, ai movimenti relativi ai passaggi da un conto corrente a un altro, oppure da questo a un conto on-line:** l'Agenzia delle Entrate potrebbe presumere redditi occultati a causa, si supponga, di movimenti eccedenti ("doppi") rispetto a quelli teoricamente giustificabili (come desumibili dal modello Unico).
- Poiché non sono noti i principi ispiratori del decreto di prossima emanazione, è **auspicabile che sia attribuito il massimo rilievo al codice fiscale, indipendentemente dalla numerosità dei rapporti:** nel caso sopra descritto, vi sarebbe, infatti, perfetta coincidenza fra movimenti dare e avere dei due conti movimentati.

- **Più complessa, invece, la questione delle operazioni extra-conto, quali i cambi di assegni ricevuto da terzi e il successivo versamento sul conto corrente bancario.** In linea teorica, potrebbe configurarsi la contestazione di un doppio incasso, stante l'assenza di un'immediata e diretta correlazione. E' evidente, dunque, la necessità di conservare la documentazione riconducibile all'operazione e, prudentemente, effettuare il versamento nel minor tempo possibile – meglio se in pari data – rispetto al giorno del cambio assegno (equivalenza fra importo del cambio assegno e versamento sul conto corrente).

**L'Agenzia delle Entrate deve tenere conto, altresì, di specifici «limiti».** Le disposizioni appena commentate, infatti:

- **non costituiscono una deroga al segreto bancario;**
- **non innescano presunzioni o inversioni dell'onere probatorio** ex articoli 32 Dpr 600/1973 e 51 Dpr 633/1972;
- **non attribuiscono all'eventuale anomalia finanziaria,** singolarmente considerata, il potere di permettere il controllo dei singoli movimenti del conto.

Se è indubitabile la deterrenza per operazioni in «nero», è altrettanto evidente il divieto di utilizzo diretto per pretendere che il contribuente provi la natura reddituale dei dati acquisiti. In altri termini, poiché vi è una deroga all'art. 7, c. 11 Dpr 605/1973 (criteri di utilizzo amministrativo-tributario delle richieste e delle risposte inviate agli intermediari ex art. 32, c. 1, n. 7 Dpr 600/1973 e art. 51, c. 2, n. 7 Dpr 633/1972), si verifica quanto segue:

- sono attenuate significativamente le ordinarie garanzie che assistono il processo di acquisizione delle informazioni detenute dagli intermediari finanziari (non occorre, da parte dell'Agenzia delle Entrate, al fine di realizzare le specifiche liste selettive, sottostare al percorso autorizzativo previsto dalle menzionate norme);
- al contrario, stante una minore difficoltà di acquisizione dei dati, gli stessi non hanno la medesima valenza presuntiva dei citati articoli 32 e 51, con la conseguenza che se l'incongruenza rilevata conduce alla configurazione di un prelevamento bancario, la prova della movimentazione in «nero» è posta a carico dell'Ufficio o della Guardia di Finanza.

- È inammissibile, dunque, l'automatismo dei controlli finanziari in base alle liste selettive create con le informazioni acquisite: anomalie e altri dati informativi rappresenteranno una teorica possibilità di effettuare l'accertamento fiscale, ma non l'avvio obbligatorio di indagini finanziarie. Occorrono, infatti (valutando la proficuità ed economicità del controllo), fondati sospetti di pericolosità fiscale emersi in sede di una verifica già iniziata.
- I provvedimenti antecedenti il D.L. n. 138/2011 (leggi 413/1991 e 311/2004; DD.LL. 203/2005, 223/2006 e 78/2010) hanno ampliato l'invadenza fiscale nell'ambito delle indagini bancarie, nel rispetto dell'equilibrio tra i diritti economici e i principi di solidarietà e di capacità contributiva previsti dalla Costituzione. Ogni eccezione alla tutela delle informazioni finanziarie è legittima solo se finalizzata ad accertare che i dati «tutelati» celino casi di violazione degli articoli 2 e 53 della Costituzione: sono possibili indagini finanziarie solo in presenza di chiari indizi che possono fare presupporre una violazione, mediante condotte fiscalmente illecite, dei principi costituzionali.
- Le nuove disposizioni invertono lo schema: l'accesso ai dati «sensibili» è generalizzato e richiede indizi, presupponendo esclusivamente di fare emergere posizioni anomale che possono, comunque, essere giustificabili dal soggetto indagato. In conclusione, a parte i possibili profili di illegittimità, le liste non costituiscono un mezzo di accertamento rafforzato né sono assistite dall'inversione dell'onere probatorio a carico del contribuente.

## LA NUOVA REGOLARIZZAZIONE DEI CAPITALI ALL'ESTERO

(Fonte: Italia Oggi)



### Situazione di fatto

- L'interessato si rivolge a un intermediario finanziario o, in alternativa, a una banca o un professionista, rappresentando la propria situazione.
- Occorre delineare il quadro completo dei capitali illegalmente detenuti all'estero (stock, flussi e storicizzazione delle consistenze.)

### Controlli preliminari

- L'incaricato esamina la documentazione ai sensi e per gli effetti della legge antiriciclaggio, al fine di determinare sia la provenienza sia l'origine dei fondi all'estero, oltre alla possibile connessione con i reati fiscali o di altra natura.

### Confronto «anonimo»

- Il consulente presenta all'Ucifi (Ufficio controlli illeciti fiscali) della competente Agenzia delle Entrate un'istanza anonima, riguardante la posizione del contribuente.
- La banca estera fornisce i dati necessari per determinare le imposte e le sanzioni dovute, oltre alla «cronistoria» documentale dei capitali.
- Da comunicare l'eventuale intenzione di rimpatrio o il mantenimento all'estero, direttamente o tramite fiduciaria.
- Da valutare i successivamente adempimenti tramite modulo RW.

## LA NUOVA REGOLARIZZAZIONE DEI CAPITALI ALL'ESTERO

(Fonte: Italia Oggi)



### Istanza ufficiale e «fine» anonimato

- Presentazione istanza formale all'Ucifi e *disclosure* delle generalità del contribuente (è essenziale l'assistenza del professionista).
- Se i capitali sono mantenuti all'estero occorrono i dati dell'eventuale fiduciaria che opererà in veste di sostituto d'imposta.

### Perfezionamento procedura

- L'Agenzia delle Entrate emette gli avvisi di accertamento, liquidando imposte e sanzioni.
- Segue l'acquiescenza del contribuente, conseguente al contraddittorio e il pagamento (F24) di imposte, sanzioni e interessi.

### Successiva gestione

- Definiti i possibili aspetti penali, la gestione dei capitali deve essere improntata alla massima trasparenza, nel rispetto degli adempimenti comunicativi e dichiarativi e versando le imposte riconducibili ai capitali autodenunciati.

## LE ESPERIENZE ESTERE

(Fonte: Italia Oggi)



	Francia	Belgio	Germania
<b>Riferimento</b>	Circolare Ministero del Bilancio 21.06.2013	La <i>Declaratione Liberatorie Unique</i> è stata riproposta nel 2013	Legge già esistente (più severa dal 2011)
<b>Durata disclosure</b>	Illimitata, ma revocabile dal Ministero	Dal 15.07 al 31.12.2013	Attualmente illimitata
<b>Destinatari</b>	Persone fisiche	Persone fisiche, società ed enti giuridici	Persone fisiche
<b>Imposte regolarizzabili</b>	Imposte sul reddito e imposta sulla fortuna	Imposte dirette e indirette (anche Iva)	Qualsiasi imposta
<b>Garanzia anonimato</b>	No procedura nominativa	No procedura nominativa	No procedura nominativa

## LE ESPERIENZE ESTERE

(Fonte: Italia Oggi)



	Francia	Belgio	Germania
<b>Sanzioni</b>	Riduzioni 15% anziché 40% o 1,50% anziché 5%	Dal 15% al 35%	No sanzioni Imposte e interessi del 6%  (+ 5% se evasione > 50.000)
<b>Tutela penale</b>	Da chiarire	Sì	Sì
<b>Procedure registrate</b>	Circa 4.000 da luglio a ottobre 2013	Circa 17.200 tra gennaio e luglio 2013	Circa 47.000 da gennaio 2010 a oggi
<b>Gettito stimato</b>	€ 2.000.000.000	€ 1.000.000.000	€ 2.000.000.000

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

- L'individuazione dei rimedi esperibili nei confronti dell'esercizio abusivo del diritto rende attuale l'esigenza di **analizzare la figura dell'abuso del diritto, distinguendola da categorie affini, quali l'eccesso dal diritto e l'abuso della libertà contrattuale**. L'abuso del diritto rappresenta una delle più controverse elaborazioni del sistema giuridico italiano ed europeo ed è oggetto di un vivace dibattito dottrinale e giurisprudenziale relativo alla sua configurabilità.
- La terminologia appare *prima facie* contraddittoria, poiché con il termine diritto si fa riferimento a una libertà o a un potere garantiti all'individuo da una norma giuridica: accostando il termine abuso si afferma che l'esercizio di un diritto potrebbe divenire fonte di responsabilità.
- Abuso e diritto sembrano incompatibili, poiché esercitando un diritto non sarebbe possibile compiere un illecito, alla luce del brocardo latino *qui iure suo utitur neminem laedit*. **L'abuso del diritto non è disciplinato nel Codice civile**: negli anni della sua elaborazione era, infatti, diffuso il convincimento che tale figura rappresentasse un concetto di natura etico-morale e non una nozione giuridica, con la conseguenza che colui che abusava di un diritto era considerato meritevole di biasimo, ma non di sanzione giuridica.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

- Il contesto culturale descritto e la preoccupazione che la certezza del diritto potesse subire un *vulnus*, da parte di una clausola generale come quella dell'abuso del diritto, ha impedito l'inserimento, nella stesura definitiva del Codice civile del 1942, dell'articolo 7 del progetto preliminare secondo il quale «nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo gli è stato riconosciuto».
- Il legislatore italiano ha preferito, infatti, introdurre nell'ambito del Codice civile disposizioni specifiche con cui sanzionare l'abuso in relazione a determinate categorie di diritti.
- La frammentazione del quadro normativo non esime l'interprete dal verificare, per esigenze di ordine sistematico, se possa considerarsi, comunque, vigente un principio - inespresso - secondo cui il comportamento di un soggetto, formalmente conforme al contenuto del proprio diritto, possa essere considerato illecito in base a una valutazione generale.
- Sull'individuazione del concetto di abuso del diritto e dei criteri di applicazione si rinvengono numerosi studi sia in Italia sia in altri Paesi europei.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

- **Secondo un primo orientamento** l'abuso del diritto rappresenta uno strumento idoneo a garantire un esercizio «normale» del diritto soggettivo e **la sua esistenza è verificabile sulla base dei principi generali e dei valori sociali dell'ordinamento.**
- In tale prospettiva, parte della giurisprudenza ha precisato che sussisterebbe abuso del diritto qualora ricorra un «uso oggettivamente anormale del diritto», inteso come contrasto con i principi fondamentali dell'ordinamento giuridico o con specifiche disposizioni di legge che lo regolano, ovvero qualora l'esercizio del diritto non realizzi un contemperamento con le esigenze sociali e non miri alla realizzazione di un interesse reale.
- **Per altri, invece,** l'abuso sussisterebbe nel caso in cui un soggetto utilizza i poteri e le facoltà di cui è titolare al fine di perseguire un interesse differente rispetto a quello per il quale sono stati conferiti, cosicché si è ritenuto che **«l'abuso vive dello scarto tra fattispecie normativa e fatto concreto».**

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

- L'idea, tuttavia, che l'abuso possa consistere in una deviazione dell'esercizio del diritto da uno scopo che può essere costituito dalla finalità intrinseca del contenuto del diritto o da una finalità estrinseca, un interesse superiore, è stata criticata da altra parte della dottrina secondo la quale, soprattutto nel primo caso, si tende a confondere la prospettiva dell'abuso con quella dell'eccesso dal diritto, dal momento che una finalità intrinseca è desumibile dal contenuto del diritto e contribuisce a stabilire i limiti della situazione soggettiva.
- Sarebbe, pertanto, opportuna una ricostruzione della categoria dell'abuso del diritto che rinunci a un sindacato sulla meritevolezza del fine perseguito e giudichi il risultato dell'esercizio del diritto attraverso un confronto con gli interessi con cui interagisce.
- La dottrina che configura l'abuso del diritto come sviamento dall'interesse ha posto in rilievo le differenze intercorrenti tra l'abuso del diritto e l'eccesso dal diritto: entrambi comportano uno sconfinamento dell'agire permesso al soggetto ma si distinguono, poiché l'abuso è apparentemente conforme al contenuto del diritto.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

- Ciò determina che mentre nell'ipotesi in cui ricorre l'eccesso dal diritto lo sconfinamento dal contenuto del diritto è di immediata rilevanza in quanto l'atto, oltrepassando i limiti posti, non è riconducibile al paradigma normativo, nel caso in cui sussiste l'abuso lo sconfinamento non è rilevabile immediatamente, ma occorre accertare l'interesse che il soggetto vuole in concreto soddisfare esercitando le prerogative attribuite.
- Recentemente la giurisprudenza ha affermato che l'abuso del diritto è criterio rivelatore della violazione del principio di buona fede oggettiva e ha identificato gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto nella titolarità di un diritto soggettivo in capo a un soggetto, nella possibilità che l'esercizio di quel diritto possa essere effettuato in base ad una pluralità di modalità non predeterminate, nella circostanza che l'esercizio, formalmente rispettoso della cornice attributiva di quel diritto, sia svolto con modalità censurabili rispetto ad un criterio di valutazione, giuridico od extragiuridico, nella sproporzione ingiustificata – derivante da tale modalità di esercizio - tra il beneficio ottenuto dal titolare del diritto ed il sacrificio che deve subire la controparte.
- **L'abuso del diritto costituisce, pertanto, un utilizzo alterato dello schema formale del diritto, con obiettivi ulteriori e diversi rispetto a quelli previsti dalla norma.**

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

- La figura dell'abuso del diritto presenta profili di differenziazione – oltre che nei confronti dell'eccesso dal diritto - anche rispetto all'abuso della libertà contrattuale.
- La teoria dell'abuso della libertà contrattuale nasce e si sviluppa in seguito all'abbandono della visione liberale classica dei rapporti economici e per l'inadeguatezza del principio di eguaglianza formale a garantire la giustizia del contratto.
- In tale senso si muove il diritto di derivazione comunitaria con il quale si è assistito a un ritorno degli *status*, non in funzione privilegiante, ma in funzione protettiva del soggetto che versa in una condizione di debolezza, che può essere determinata da svariati fattori.
- In questo contesto storico-giuridico il diritto può valutare il comportamento di una parte del contratto che, approfittando di una situazione di maggiore forza contrattuale, ottiene abusivamente delle clausole per sé di vantaggio che comportano svantaggio per la controparte.
- L'abuso della libertà contrattuale consiste, dunque, in uno scorretto esercizio della stessa.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

- Nell'affrontare la tematica relativa all'abuso della libertà contrattuale la dottrina distingue i comportamenti abusivi posti in essere da una delle parti contrattuali nei confronti della parte debole del rapporto – c.d. abuso nel contratto – e i comportamenti abusivi posti in essere da entrambe le parti; in quest'ultimo caso, l'abuso non è perpetrato da una parte in pregiudizio dell'altra ma da entrambe in danno dei creditori, dei terzi o della legge.
- I due tipi di comportamenti abusivi sono diversi tra loro, poiché soltanto l'abuso unilaterale è caratterizzato dalla differente posizione economica e di forza tra le parti che porta alla sopraffazione di una nei confronti dell'altra: il soggetto in posizione di supremazia, abusando della situazione di fatto in cui si trova, esercita la libertà contrattuale a danno della controparte.
- Nelle ipotesi di abuso bilaterale, invece, le parti possono trovarsi in posizione paritaria: a essere pregiudicato, infatti, non è il contraente debole – che può essere assente nel caso in esame - ma il terzo estraneo al contratto; il contratto, dunque, diviene fonte di danno ingiusto.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

- Confrontando, in particolare, l'abuso unilaterale della libertà contrattuale con l'abuso del diritto emerge la diversità delle due figure.
- Nell'ipotesi di abuso unilaterale può ritenersi che il potere economico integri il presupposto fattuale dell'abuso costituendo una condizione reale della possibilità d'abuso: la parte in posizione di maggiore forza economica riesce a imporre all'altra condizioni che altrimenti questa non avrebbe accettato.
- L'abuso del diritto, invece, si colloca sul piano dell'effetto giuridico presupponendo che la situazione giuridica già ricorra e consiste in uso anomalo dei poteri attribuiti al titolare.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

#### La giurisprudenza comunitaria: caso Halifax – sent. C-255/2002

- Affinché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni.
- Non solo. Deve altresì risultare, da un insieme di elementi oggettivi, che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale.
- Come ha precisato l'avvocato generale al paragrafo 89 delle conclusioni, il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali.
- Spetta al giudice del rinvio verificare, conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, ma senza che sia compromessa l'efficacia del diritto comunitario, se gli elementi costitutivi di un comportamento abusivo sussistano nel procedimento principale.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

#### Sentenze 23.12.2008, n. 30055 e n. 30056

- La fonte di un generale principio antielusivo in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano. Infatti, i principi di capacità contributiva (art. 53, c. 1 Cost.) e di progressività dell'imposizione (art. 53, c. 2 Cost.) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi.
- Con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

Sentenza 23.12.2008, n. 30057

È inopponibile all'Erario - in virtù di un generale principio di divieto di abuso del diritto in materia tributaria, desumibile dall'art. 53 della Costituzione - il negozio con il quale è costituito, in favore di una società residente nel territorio dello Stato, un diritto di usufrutto sulle azioni o sulle quote di una società italiana, possedute da un soggetto non residente, in modo da consentire al cedente di trasformare il reddito di partecipazione in reddito di negoziazione (esente dalla ritenuta sui dividendi di cui al DPR n. 600/1973, art. 27, c. 3) e alla cessionaria di percepire i dividendi, sui quali, oltre a subire l'applicazione della ritenuta meno onerosa di cui al DPR n. 600/1973, art. 27, c. 1, (oltretutto recuperabile in sede di dichiarazione annuale) essa può avvalersi del credito di imposta previsto dall'art. 14 Tuir, e inoltre di dedurre dal reddito di impresa, pro quota annuale, il costo dell'usufrutto, allorché risulti che il negozio stesso non ha altre ragioni economicamente apprezzabili al di fuori di quella di conseguire un vantaggio tributario.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

Sentenza 21.01.2009, n. 1465

- In tema di abuso del diritto, l'Amministrazione Finanziaria deve precisare gli aspetti che fanno ritenere che l'operazione del contribuente è priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio di imposta.
- Incombe all'Amministrazione Finanziaria ridefinire l'alternativa accettabile all'operazione ritenuta abusiva del contribuente.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

#### Osservazioni

- La Cassazione, di fatto, ha ampliato il fenomeno dell'elusione, che il diritto positivo aveva comunque circoscritto alle fattispecie specificatamente indicate dall'art. 37-bis del Dpr n. 600/1973.
- Si osserva, peraltro, che il concetto di «abuso» o di «elusione» non può, di per sé, essere ricollegato al mero conseguimento del vantaggio fiscale in quanto tale, ma solo se ciò è disapprovato dal sistema, con rinvio, dunque, all'art. 53 della Costituzione.
- Le conclusioni della Cassazione, in sintesi e in linea con la giurisprudenza comunitaria, giudicano l'atto quale «abuso del diritto» se il vantaggio fiscale è «indebito», ossia tale da violare il principio normativo o se è disapprovato dal sistema.
- In altri termini, mentre l'evasione fiscale «classica» si sostanzia nell'occultamento totale di ricavi imponibili o nella contabilizzazione di costi inesistenti, l'abuso rientra nel *genus* delle alterazioni dei fatti economici (interposizione fittizia, simulazione, anti-economicità).

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

#### Definizione di «lecito risparmio tributario»

**Concettualmente la definizione si desume dalla relazione di accompagnamento all'artt. 37-bis del Dpr n. 600/1973:**

- il legittimo risparmio d'imposta si verifica quando tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso.
- Non esiste «aggiramento», dunque, finché il contribuente si limita a scegliere fra alternative fisiologiche e naturali previste dall'ordinamento.
- Una diversa soluzione contrasterebbe con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei Paesi sviluppati, che consentono, infatti, di regolare i propri «affari» nel modo fiscalmente meno oneroso.
- Così, esemplificando, non costituisce certamente abuso del diritto una trasformazione societaria che determini una minore tassazione.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

#### Definizione di «lecito risparmio tributario»

- In virtù di tale principio generale il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio fiscale «in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale».
- L'esistenza di questo principio non contrasta né con le successive norme antielusive sopravvenute, che appaiono «mero sintomo» dell'esistenza di una regola generale, né con la riserva di legge di cui all'articolo 23 della Costituzione, in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, ma solamente nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione delle norme fiscali.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

#### L'onere della prova

- Anche dal punto di vista dell'onere della prova la **sentenza n. 1372/2011** contiene un'affermazione rilevante: l'applicazione del principio dell'abuso del diritto comporta per l'amministrazione finanziaria l'onere di provare le anomalie o le inadeguatezze delle operazioni intraprese dal contribuente cui compete allegare le finalità perseguite, diverse dal mero vantaggio consistente nella diminuzione del carico tributario.
- La sentenza n. 7739/2012 ha affermato la rilevanza penale dell'elusione attuata attraverso il ricorso a qualsiasi forma di abuso del diritto. In particolare, il reato di cui all'articolo 4 del D.Lgs. n. 74/2000 (infedele dichiarazione, oltre una certa soglia di imposta non dichiarata) è stato ritenuto configurabile quando la condotta del contribuente, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione finanziaria, comporti comunque una dichiarazione non veritiera.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

### L'onere della prova

- La Corte dei conti, nel rapporto per il 2012 sul coordinamento della finanza pubblica, ha affermato che la disciplina dell'abuso del diritto discendente dall'elaborazione giurisprudenziale ha corroborato l'azione di contrasto dei comportamenti elusivi svolta dall'amministrazione finanziaria, inducendo in numerosi casi i grandi contribuenti a definire bonariamente la pretesa tributaria, con evidenti benefici sul piano sanzionatorio e della certezza dei rapporti giuridici. Tutto ciò ha dato luogo a notevoli effetti positivi in termini di entrate erariali, tanto che gran parte dei risultati finanziari conseguiti dall'attività di accertamento degli ultimi anni deriva essenzialmente dall'attività antielusiva svolta nei confronti delle grandi imprese.
- Si segnala, da ultimo, l'ordinanza n. 2234/2013 ha stabilito che, ai fini dell'applicazione delle sanzioni amministrative, è irrilevante che il minor versamento di imposte derivi da violazione o da elusione (o abuso) di norme impositive. Con tale ordinanza la Corte ha esteso a qualunque tipo di imposta (nel caso di specie, all'imposta di registro, ipotecaria e catastale) il suddetto principio, già affermato nella sentenza n. 25537/2011 in materia di imposte dirette e Iva.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

### Le valide ragioni economiche

- In dottrina, in particolare, si è discusso dell'opportunità di considerare tra gli elementi qualificanti della fattispecie l'assenza di «valide ragioni economiche» nell'operazione effettuata dal contribuente. Si tratta di un elemento, come visto, considerato essenziale dalla giurisprudenza della Cassazione.
- In particolare tale requisito è contestato quando è la stessa legge tributaria a prevedere regimi fiscali alternativi i quali hanno a loro volta giustificazioni puramente fiscali, disgiunte dal risultato pratico dell'operazione. Tipico, ad esempio, è il caso dell'articolo 176 del TUIR dove la «non elusività» della scelta di cedere le partecipazioni della società conferitaria dell'azienda anziché vendere l'azienda medesima è espressamente stabilita dalla legge.
- Si tratta, quindi, di regimi diversificati per ragioni di ordine puramente fiscale che non possono che condurre a scelte orientate da valutazioni di natura fiscale e, come tali, non sindacabili in base al parametro delle «valide ragioni economiche».

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

#### Le valide ragioni economiche

- Vi sono tuttavia ipotesi in cui esistono regimi fiscali differenziati rispetto a operazioni anch'esse praticamente equivalenti, la cui ragione giustificatrice non è facilmente individuabile o perché indeterminata fin dall'origine, o perché divenuta tale nel tempo. Si fa riferimento alla possibilità (*fatte salve le recenti novità normative*) per le società agricole di optare per la tassazione su base catastale, riconosciuta solo alle società di persone e alle società a responsabilità limitata, ma non alle società per azioni, e ciò in modo del tutto indipendente da qualsiasi altra caratteristica strutturale (volume d'affari, numero dei soci, regole organizzative interne, ecc.).
- Finché la linea di confine era individuata nel carattere «personale» della società, si poteva ipotizzare che il legislatore avesse voluto limitare il beneficio alle sole ipotesi in cui l'attività agricola era più direttamente riferibile alle persone fisiche. Ma l'inclusione, fra i soggetti che possono esercitare l'opzione, anche delle Srl rende la discriminazione incomprensibile. Sembra allora desumibile che la scelta della forma societaria da assumere può legittimamente dipendere da motivi puramente fiscali senza che ciò implichi alcun abuso di diritto.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Abuso del diritto

#### Ultima pronuncia sugli effetti penali ...

- La Cassazione, con la sentenza 9.09.2013, n. 36894, ha affermato che in materia penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme, così come ritenuto dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 30055/2008, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrano in una specifica disposizione fiscale antielusiva ... Fra queste rientra la dichiarazione infedele ... senza necessità che sia fraudolenta ... poiché è sufficiente indicare un reddito e dei costi indebiti nell'ambito di un'operazione commerciale finalizzata a conseguire il mero risparmio d'imposta.
- In sostanza, anche senza mezzi fraudolenti, si determina l'infedeltà ogni qual volta nella dichiarazione siano indicati elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, ricorrendo, comunque, le altre condizioni relative all'entità degli elementi attivi sottratti all'imposizione e dell'imposta evasa.

Spese di pubblicità e rappresentanza

In sintesi:

- sono **spese di rappresentanza** quelle sostenute per creare, mantenere o accrescere il prestigio della società e migliorarne l'immagine senza dare luogo ad aspettativa di incremento del processo di vendita;
- sono, invece, **spese di pubblicità** quelle che, informando i consumatori dell'esistenza di beni e servizi prodotti dall'impresa, evidenziano ed esaltano le loro caratteristiche e l'idoneità a soddisfare i bisogni e hanno, quindi, il fine di incrementare le vendite.

La Cassazione (sent. n. 3433/2012), similmente, definisce:

- **spese di rappresentanza** quelle finalizzate ad accrescere il prestigio e l'immagine e a potenziarne la possibilità di sviluppo;
- **spese di pubblicità e propaganda** quelle tendenti, anche se non esclusivamente, a pubblicizzare merci, prodotti e servizi e, in ogni caso, l'attività svolta.

In breve, se non è provato il «ritorno commerciale» la deduzione è «ridotta», considerata la minore incidenza fiscale delle spese di rappresentanza.

Spese di pubblicità e rappresentanza: alcuni casi

**Sentenza n. 3433/2012:** l'indicazione della denominazione dell'impresa su una vettura da corsa costituisce spesa di rappresentanza se non è provato l'incremento dei ricavi.

**Sentenza n. 17673/2013:** le spese per i pranzi offerti ai clienti, supportate da ricevute fiscali e non da fatture non possono essere considerate inerenti e, pertanto, è legittimo il recupero a tassazione (la sentenza non specifica, peraltro, neppure se potevano essere incluse fra le spese di pubblicità).

**Sentenze n. 4516/2013 e n. 6548/2012:** le spese di sponsorizzazione, riguardanti il marchio d'impresa, devono essere ritenute inerenti, salvo prova contraria a carico dell'Amministrazione Finanziaria, né occorre necessariamente un incremento dei ricavi per legittimare la deducibilità fiscale delle medesime.

**Cassazione: i principi di diritto più rilevanti**



**Correlazione fra costi e ricavi: principio di inerenza**

**Sentenza n. 9554/2013:** occorre che sia rispettato il principio di inerenza, in base al quale, stabilita l' idoneità a produrre reddito d'impresa, il costo è legittimamente deducibile.

**Sentenza n. 3330/2013:** la strumentalità del costo all'attività d'impresa e, quindi, la sua inerenza deve essere provata dal contribuente.

**Sentenza n. 4497/2013:** i contributi a fondo perduto erogati da concessionari appartenenti a reti di vendita concorrenti, essendo destinati all'incremento dei ricavi, sono deducibili.

**Sentenza n. 4901/2013:** è censurabile l'operazione con la quale si cede una partecipazione in una società della quale è stata coperta la perdita, da parte della società partecipante, ad altra società del gruppo, poiché si configura un'operazione antieconomica e priva del requisito di inerenza.

**Cassazione: i principi di diritto più rilevanti**



**Compensi degli amministratori**

**Premessa:** devono comunque risultare da una **delibera assembleare**.

**Sentenza n. 3243/2013:** è consentito all'Agenzia delle Entrate controllare l'attendibilità economica dei compensi degli amministratori, poiché la loro deducibilità non è vincolata dai fatti che vi siano specifiche delibere o contratti sociali.

**Sentenza n. 9036/2013:** se i compensi risultano sproporzionati rispetto ai ricavi conseguiti, l'Agenzia delle Entrate può legittimamente valutare la congruità dei compensi degli amministratori, confrontando l'entità dei costi e dei ricavi quali risultanti dal bilancio di esercizio e dalla dichiarazioni fiscali.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Studi di settore

**Principio generale:** le presunzioni sono di natura semplice, la cui gravità, precisione e concordanza può nascere solo dopo il contraddittorio (**sezioni unite, sentenze n. 26635, 26636, 26637 e 26638/2009**). E' dunque fondamentale l'instaurazione del contraddittorio preventivo.

- Si è anche affermato che **non è elemento fondante della motivazione il rilievo dello scostamento**, dovendosi dimostrare, invece, il nesso del medesimo con la dimostrazione della concreta applicabilità dello standard prescelto e con le ragioni in forza delle quali non sono state accolte le obiezioni mosse dal contribuente. In difetto, l'accertamento è illegittimo per vizio di motivazione.
- Peraltro, **l'accertamento può essere sempre impugnato, indipendentemente dall'esito del contraddittorio**, poiché spetta comunque al giudice valutare in libertà sia le giustificazioni del contribuente, sia l'attendibilità dello standard.
- **L'eventuale inerzia del contribuente**, inoltre, pur non pregiudicando la possibilità di impugnare l'atto, costituisce inevitabilmente un punto di debolezza all'interno del processo tributario.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Studi di settore ed entità dello scostamento

Si segnalano alcune sentenze di merito che, di fatto, recepiscono quanto statuito dalla **Cassazione (sentenza 9.07.2013, n. 17002): in tema di accertamento tributario, la necessità che lo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli studi di settore testimoni una «grave incongruenza» ai fini dell'avvio della procedura finalizzata all'accertamento, deve ritenersi implicitamente confermata, nel quadro di una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio della capacità contributiva, dall'art. 10, c. 1 L. n. 146/1998 il quale, pur richiamando direttamente l'art. 62-sexies, non contempla espressamente il requisito dello scostamento ...**

- **C.T.P. Milano (2005):** lo scostamento rispetto allo studio di settore non deve essere inferiore al 25–30%.
- **C.T.R. Piemonte, sent. n. 14/05/2012:** lo scarto superiore al 16% è indizio di grave incongruenza.
- **C.T.R. Lombardia, sent. n. 7/2012:** non è gravemente incongruente uno scarto dell'11,66%;
- **C.T.P. Rimini, sent. n. 98/01/2012:** è «normale» uno scarto compreso fra 6% e 8%;
- **C.T.R. Lazio, sent. n. 264/14/2013:** non è decisiva l'incongruenza della percentuale di ricarico rispetto al costo del venduto.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Redditometro

- Natura del **nuovo redditometro**: così come il previgente strumento, ha natura di **presunzione semplice (Cassazione, sentenza 20.12.2012, n. 23554)**.
- *L'accertamento sintetico ex art. 38 Dpr n. 600/1973, già nella formulazione anteriore a quella modificata dall'art. 22 del D.L. n. 78/2010, tende a determinare, con l'utilizzo di presunzioni semplici, il reddito complessivo del contribuente mediante i cosiddetti elementi indicativi di capacità contributiva stabiliti dai decreti ministeriali con periodicità biennali.*

In sintesi, è stato sovvertito il precedente orientamento che, fino al 2011, qualificava la presunzione come «legale». L'inversione si ha con la sentenza n. 13289/2011 che, includendo il redditometro fra gli accertamenti standardizzati, gli attribuiva natura di presunzione semplice. Conforme a tale pronunciamento era stata anche la precedente relazione n. 94 del 9.07.2009 dell'Ufficio del Massimario e del Ruolo della Cassazione, fondata essenzialmente sulla valenza probatoria degli studi di settore e che equiparò a tale valenza anche quella del redditometro.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Redditometro

- **Cassazione, sentenza n. 23544/2012**: è onere dell'Amministrazione Finanziaria provare lo scostamento rispetto al redditometro, che ha natura di presunzione semplice.
- **Cassazione, sentenza n. 13289/2011**: rientrando fra gli accertamenti standardizzati, la rilevanza del redditometro è quello di una presunzione semplice.
- **Cassazione, sentenza n. 21661/2010**: così come gli studi di settore, il redditometro rappresenta un accertamento standardizzato e vale quale presunzione semplice.

### Applicazione retroattivo del nuovo redditometro se più favorevole il contribuente

Dispongono in tal senso:

- **C.T.P. Rimini, sentenza n. 41/02/2013;**
- **C.T.P. Reggio Emilia, sentenza n. 74/02/2013;**
- **C.T.P. Pistoia, sentenza n. 100/02/2013;**
- **C.T.P. Torino, sentenza n. 38/01/2013;**
- **C.T.P. Reggio Emilia, sentenza n. 272/01/2012.**

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Irap e professionisti

Sulla soggettività passiva possono influire sia l'entità dei compensi sia quella dei beni strumentali; per gli studi associati, è ammessa la prova contraria.

- **Sentenza n. 23901/2012:** la presenza di dipendenti, di per sé, non costituisce elemento costitutivo dell'autonoma organizzazione, bensì un elemento presuntivo dal quale dedurre l'esistenza della stessa.
- **Sentenza n. 2131/2013:** la presenza di compensi corrisposti a un lavoratore autonomo non è decisiva per l'imponibilità ai fini Irap.
- **Sentenza n. 8809/2013:** i corrispettivi pagati a terzi non sono decisivi per stabilire la presenza di un'organizzazione rilevante ai fini Irap.
- **Sentenza n. 15325/2013:** la borsa di studio assegnata alla figlia tirocinante e i compensi per attività di elaborazione dati giustificano la soggettività passiva Irap.
- **Sentenze n. 2712/2008, n. 19124 e 23446/2012, n. 15641/2013:** non determina automatismi ai fini della soggettività passiva Irap l'utilizzo di beni strumentali di rilevante valore.
- **Sentenze n. 21950 e n. 21954/2010:** l'utilizzo di personale dipendente, anche di una sola persona, determina la soggettività passiva Irap.
- **Sentenza n. 1868/2008:** deve essere valutata caso per caso la presenza di collaboratori non occasionali.

## Cassazione: i principi di diritto più rilevanti



### Irap e professionisti

- **Sentenze n. 20190, n. 20386 e n. 21228/2012:** i compensi per attività di amministratore e sindaco sono imponibili Irap se è provata la presenza di un'autonoma organizzazione.
- **Sentenze n. 12108, n. 12109, n. 12110 e n. 12111/2009:** la qualificazione reddituale stabilita dal Tuir non determina automatismi ai fini Irap.
- **Sentenza n. 22592/2012:** l'esercizio di un'attività autonomamente organizzata non implica che la struttura debba funzionare in assenza del titolare, poiché non è di ostacolo la circostanza che il *dominus* risulti insostituibile o che la clientela si rivolga allo Studio per le capacità del *dominus* medesimo.
- **Sentenze n. 29146/2008 e n. 1197/2013:** in presenza di una segretaria, sorge l'obbligo di versare l'Irap.
- **Sentenze n. 13048/2012 e n. 11197/2013:** indipendentemente dal loro costo e complessità, gli strumenti di diagnosi rientrano nelle attrezzature di base dei medici; pertanto, non scatta automaticamente la soggettività passiva Irap.
- **Sentenza n. 6050/2013:** sono necessari costi rilevanti per l'esercizio dell'attività di commercialista e ciò non determina necessariamente la soggettività passiva Irap.

Notifica atti tributari

- **Sentenza n. 13278/2013:** il mancato rispetto delle rigide regole della notifica rendono nullo l'accertamento.
- **Sentenza n. 3.07.2013, n. 16696:** il messo notificatore deve sempre effettuare, nel Comune del domicilio fiscale del contribuente, le ricerche volte ad accertare l'irreperibilità relativa o assoluta del contribuente. Solo nel secondo caso, infatti, è impossibile inviare la raccomandata informativa dell'avvenuto deposito nella casa comunale, con conseguente discarico, in favore del notificatore, di eseguire tale adempimento e perfezionamento della notifica nell'ottavo giorno successivo a quello di deposito nella casa comunale.
- **Sentenza n. 12489/2013:** non è obbligatoria la redazione della relata di notifica o l'annotazione specifica sull'avviso di ricevimento in ordine al soggetto al quale è consegnato il plico; l'atto pervenuto all'indirizzo del contribuente, dunque, deve ritenersi ritualmente a questi recapitato (principio di conoscenza ex art. 1335 C.C.), salvo che il contribuente non provi l'impossibilità (senza colpa) di prenderne atto.
- **Sentenza n. 17356/2013:** la consegna del ricorso per Cassazione, nel domicilio eletto da una delle parti nel processo, eseguita con modalità diretta rende inesistente la notifica.
- **Sentenza n. 7714/2013:** è legittima la notifica presso la residenza della matrigna del destinatario, anche se ella vive con il contribuente.