

# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE ACCERTAMENTO

Circolare del 16/07/2001 n. 68

## Oggetto:

Attività di controllo formale delle dichiarazioni ai sensi dell'art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

## Sintesi:

La circolare fornisce chiarimenti ed istruzioni agli uffici in merito alle nuove modalità per il controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta a decorrere dal 1 gennaio 1999, alla luce delle disposizioni recate dal decreto legislativo n. 241/97, che ha tra l'altro riformulato l'articolo 36 ter del DPR n.600/73.

## Testo:

### 1. Premessa

Tra gli interventi da attuare nell'ambito dell'azione di contrasto all'evasione fiscale, il Piano delle attività dell'Agenzia per l'esercizio 2001 prevede l'esecuzione dei controlli formali relativi alle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta 1998. Per l'espletamento dell'attività, tenuto conto dei tempi medi unitari previsti per la specifica tipologia di controllo, è stato programmato un impiego di risorse pari a 720.000 ore.

Con il d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, emanato in attuazione della delega contenuta nell'art. 3, comma 134, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, sono state apportate considerevoli modifiche al sistema di gestione delle dichiarazioni ed in particolare sono stati riformulati gli articoli 36 bis e 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, relativi rispettivamente alle nuove modalità di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni ed alle nuove metodologie per il controllo formale delle dichiarazioni.

La nuova disciplina - che ai sensi dell'art. 16 del citato d.lgs. n. 241 del 1997 si applica alle dichiarazioni presentate a decorrere dal 1 gennaio 1999 - ha lo scopo di garantire un più rapido ed efficace controllo delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta.

Con la presente circolare si illustrano le nuove modalità di controllo formale delle dichiarazioni presentate dal 1 gennaio 1999 e si forniscono le relative indicazioni operative.

### 2. Le finalità del controllo formale

L'attività di controllo formale è diretta alla verifica della correttezza degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi ed in tal senso è mirata al controllo dell'esatta determinazione delle imposte, ritenute, contributi e premi, detrazioni d'imposta, oneri deducibili e crediti d'imposta dichiarati, attraverso un riscontro documentale finalizzato a comprovare la spettanza degli elementi che hanno concorso a determinare l'imposta dovuta dal contribuente.

A differenza della liquidazione automatica delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alla dichiarazione, eseguita ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il controllo formale è finalizzato a verificare la conformità dei dati esposti in dichiarazione anche a quelli desunti dal contenuto delle dichiarazioni presentate dai sostituti d'imposta e forniti da enti previdenziali ed assistenziali, banche ed imprese assicuratrici ed alla conseguente richiesta di chiarimenti e documenti nei casi di riscontrata difformità tra i dati stessi.

### 3. Uffici competenti

Competenti all'effettuazione dei controlli formali delle dichiarazioni presentate dal 1 gennaio 1999, sono in via esclusiva gli uffici locali e,

ove non istituiti, gli uffici distrettuali delle imposte dirette nel cui ambito territoriale e' il domicilio fiscale del contribuente alla data di presentazione della dichiarazione.

Residua pertanto l'operativita' dei Centri di Servizio con esclusivo riferimento al controllo formale delle dichiarazioni relative agli anni d'imposta fino al 1997, presentate entro il 31 dicembre 1998, effettuato secondo la disciplina prevista dall'art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973, precedente alle modifiche introdotte dal citato d. lgs. n. 241 del 1997.

Il nuovo assetto normativo dell'attivita' di controllo formale delle dichiarazioni, impone quindi la necessita' di prevedere a livello locale idonee iniziative organizzative ed eventuali specifici interventi formativi a livello regionale, per consentire un proficuo avvio dell'attivita' degli uffici, in linea con le nuove modalita' operative del controllo ed in funzione del perseguimento delle strategie e degli obiettivi previsti in Convenzione.

#### 4. Il rapporto con il contribuente

Nell'ottica di una procedura snella, imposta dalle esigenze di speditezza dell'azione di controllo e di realizzazione di un elevato livello di "compliance" del contribuente, e' centrale la funzione di collaborazione di quest'ultimo, necessaria a seguito della semplificazione degli adempimenti formali correlati alla presentazione delle dichiarazioni ed in particolare alla soppressione delle norme che prevedevano l'obbligo dell'allegazione alla dichiarazione dei documenti probatori degli oneri che danno diritto alle detrazioni d'imposta ed alle deduzioni dal reddito e dei certificati attestanti le ritenute subite.

Il contribuente, tenuto alla conservazione della documentazione probatoria degli oneri deducibili e detraibili, nonche' dei crediti d'imposta, fino alla scadenza del termine previsto per l'accertamento, puo' essere pertanto invitato dall'ufficio ad esibire o trasmettere la documentazione desumibile dall'esame della dichiarazione e a fornire chiarimenti qualora emergano situazioni di difformita' tra quanto dichiarato e quanto trasmesso all'Agenzia sia direttamente che da parte degli enti sopra indicati.

Il coinvolgimento del contribuente deve comunque avvenire nel rispetto delle disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente. In particolare, l'art. 6, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212, prevede l'obbligo per l'Amministrazione - prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione - di invitare il contribuente a fornire chiarimenti o a produrre documenti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. Il comma 4 dello stesso art. 6 stabilisce inoltre che al medesimo contribuente non possono essere richiesti documenti ed informazioni in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre pubbliche amministrazioni indicate dal contribuente.

Come di consueto, occorre tener conto dell'opportunita' di evitare che le predette richieste di chiarimenti e di documentazione, pervengano al contribuente nel corso del mese di agosto.

Gli uffici operativi, nel procedere all'esame della posizione del contribuente, sono inoltre invitati ad effettuare, caso per caso, attente valutazioni in ordine alla legittimita' delle richieste di documentazione e all'opportunita' delle stesse anche in relazione alla prevedibile proficuita' degli esiti dei riscontri effettuabili per comprovare la correttezza dei dati dichiarati. A tal fine si avvarranno di una specifica procedura automatizzata di gestione delle diverse fasi del controllo, le cui modalita' di utilizzo saranno fornite con apposite istruzioni operative.

L'invito al contribuente a trasmettere o esibire la documentazione probatoria dei dati esposti in dichiarazione, effettuato in forma scritta, deve essere inoltrato mediante corrispondenza ordinaria, in busta chiusa.

Gli uffici avranno altresì cura di assicurare l'aggiornamento del Sistema Informativo circa le ulteriori modalita' di richiesta di chiarimenti e documentazione indicate al comma 3 del citato art. 36 ter eventualmente adottate, secondo le specifiche indicazioni previste nelle istruzioni operative.

Assumeranno inoltre le opportune misure organizzative per garantire al

contribuente un'adeguata informazione circa il contenuto delle richieste che saranno formulate in ogni caso con la massima chiarezza possibile, provvedendo altresì ad organizzare uno o più punti di ricezione della documentazione eventualmente esibita.

5. Visto di conformità

In relazione alle modalità di espletamento delle diverse fasi dell'attività, occorre porre in evidenza talune peculiarità relative al controllo delle dichiarazioni per le quali è stato rilasciato il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del citato d.lgs. n. 241 del 1997.

L'art. 26 del regolamento di attuazione del d.lgs. 28 dicembre 1998, n. 490, adottato con D.M. 31 maggio 1999, n. 164, stabilisce che il controllo formale delle predette dichiarazioni sia effettuato sulla base di appositi criteri selettivi. Infatti, pur tenendo conto della prevedibile corrispondenza dei dati esposti nelle dichiarazioni alle risultanze della relativa documentazione ed alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni ed i crediti d'imposta e lo scomputo delle ritenute d'acconto, è comunque necessario assicurare un'azione di controllo mirata, tra l'altro, alla verifica della correttezza dei visti rilasciati.

A tal fine, come previsto dal comma 3 del citato art. 26, l'ufficio dovrà informare della richiesta di documenti e chiarimenti al contribuente, anche il responsabile dell'assistenza fiscale o il professionista che ha rilasciato il visto di conformità, affinché possa garantire un'adeguata assistenza al contribuente nei rapporti con l'ufficio ed essere a conoscenza dell'avvio di un'attività istruttoria dalla quale potrebbe scaturire la constatazione di violazioni allo stesso imputabili (sull'argomento si rinvia alle indicazioni fornite nel paragrafo 5 della circolare 134/E del 17 giugno 1999, recante chiarimenti relativamente alle disposizioni in materia di assistenza fiscale e di visto di conformità di cui al citato art. 35).

6. Esame documentale: poteri dell'ufficio e limiti del controllo formale

La successiva fase del controllo è rivolta all'esame di merito della documentazione trasmessa dal contribuente, il quale potrà in tal modo comprovare la correttezza degli oneri deducibili, delle detrazioni d'imposta, dei premi, contributi, crediti d'imposta e ritenute dichiarati.

Qualora dall'esame della documentazione l'ufficio rilevi un errore del contribuente nella valutazione della natura degli oneri documentati ai fini dell'esatta quantificazione delle deduzioni o detrazioni spettanti, essendo tenuto ad operare la corretta liquidazione del tributo, deve procedere alla rettifica della dichiarazione anche nell'ipotesi in cui emerga un rimborso a favore dello stesso.

Riguardo alla tipologia degli interventi correttivi dei dati esposti in dichiarazione consentiti all'ufficio e all'ampiezza con cui gli stessi possono essere considerati operabili, è opportuno precisare che l'esame di merito deve comunque mirare ad attribuire ai dati dichiarati l'effettiva rilevanza ai fini dell'esatta determinazione dell'imposta. L'ufficio, pertanto, deve escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalla dichiarazione dei sostituti d'imposta o risultanti, anche dalla documentazione, in misura inferiore a quelle dichiarate, le deduzioni dal reddito e le detrazioni d'imposta non previste dalla legge o non risultanti dai documenti richiesti, riducendo quelle esposte in misura superiore a quanto comprovato sulla base della documentazione prodotta.

Deve al contrario astenersi dall'effettuare interventi correttivi al di fuori delle fattispecie espressamente previste dalla norma. Al riguardo, qualora dall'esame della citata documentazione ovvero dalle informazioni desunte dall'Anagrafe Tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o di singole componenti di reddito non dichiarate, che avrebbero dovuto concorrere alla formazione del reddito imponibile, l'ufficio è tenuto ad attivarsi per il conseguente innesco dell'attività di controllo sostanziale.

7. L'esito del controllo formale

In presenza di insufficiente documentazione ai fini della corretta

determinazione del debito d'imposta o del rimborso esposti in dichiarazione, ovvero in assenza di risposta da parte del contribuente alla richiesta di chiarimenti e documentazione, l'ufficio deve procedere, ai sensi del comma 4 del citato art. 36 ter, a comunicare al medesimo gli esiti del controllo formale ed i motivi che hanno dato luogo alla rettifica delle ritenute, dei contributi, delle detrazioni, deduzioni e dei premi dichiarati, con l'indicazione della maggiore imposta o del minor credito emersi dal controllo, della sanzione amministrativa prevista dall'art. 13 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e delle somme dovute a titolo di interessi.

Il contribuente deve essere inoltre invitato ad effettuare il pagamento delle somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione degli esiti del controllo, usufruendo del beneficio della riduzione ai due terzi della sanzione, come previsto dall'art. 3 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462.

La comunicazione degli esiti del controllo deve essere inviata mediante raccomandata postale con avviso di ricevimento, al fine di acquisire certezza sulla data di ricevimento della stessa.

L'esito del controllo assolve, pertanto, alla duplice funzione di rendere edotto il contribuente delle motivazioni poste alla base dei recuperi d'imposta operati dall'ufficio e di consentire allo stesso, entro il termine previsto dal comma 4 del citato art. 36 ter, modificato da ultimo dall'art. 1, lett. b) del d.lgs. n. 32 del 29 gennaio 2001, l'eventuale segnalazione di dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente dall'ufficio, anche mediante la produzione di documentazione a sostegno dei rilievi effettuati, in conformita' con le prescrizioni recate dall'art. 6, comma 5, della citata legge n. 212 del 2000.

La comunicazione degli esiti del controllo non costituisce un atto autonomo di contestazione della pretesa tributaria e non e' pertanto autonomamente impugnabile. Con la stessa infatti, il contribuente e' invitato, oltre che a regolarizzare la propria posizione usufruendo della riduzione della sanzione, a comunicare all'ufficio eventuali elementi comprovanti la correttezza dei dati dichiarati ed a contestare l'eventuale erronea rideterminazione dell'imposta dovuta.

A fronte della verifica della fondatezza dei rilievi effettuati dal contribuente a seguito dell'invio della comunicazione degli esiti del controllo, l'ufficio deve infatti procedere con sollecitudine ad esercitare il proprio potere di autotutela, al fine di consentire al contribuente di effettuare i versamenti delle somme eventualmente dovute, in tempo utile per usufruire del beneficio previsto dal citato art. 3 del d.lgs. n. 462/1997.

#### 8. Iscrizione a ruolo delle somme dovute

Trascorsi trenta giorni dalla ricezione della comunicazione degli esiti del controllo, in assenza del versamento di quanto richiesto ovvero dei chiarimenti in relazione agli esiti comunicati, l'ufficio procede all'iscrizione a ruolo delle imposte, delle ritenute, dei relativi interessi e dell'intera sanzione nella misura prevista dal citato art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997.

Si precisa che le somme dovute a seguito del controllo formale delle dichiarazioni presentate nel 1999 e non versate dai contribuenti successivamente alla comunicazione degli esiti del controllo, devono comunque essere iscritte nei ruoli da rendere esecutivi entro il 31 dicembre 2002, ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. b) del D.P.R. n. 602 del 1973.

Il ruolo emesso a seguito del controllo formale delle dichiarazioni, titolo esecutivo della pretesa impositiva, costituisce pertanto l'atto conclusivo di una procedura articolata in distinte fasi che vedono il contribuente informato e coinvolto in un'ottica ispirata alla trasparenza, efficacia e snellezza dell'azione amministrativa, tesa ad evitare interventi rettificativi da parte degli uffici che possano dar luogo ad una infruttuosa attivita' contenziosa.

#### 9. Indicazioni operative

La programmazione dell'attivita' di controllo formale delle dichiarazioni su base regionale ha tenuto conto della distribuzione sul territorio delle dichiarazioni presentate per il periodo di imposta 1998.

Tale attivita' impegna tutti gli uffici locali (ovvero, qualora ancora

non istituiti, gli uffici distrettuali delle imposte dirette) competenti in relazione al domicilio fiscale del contribuente alla data di presentazione della dichiarazione.

L'elenco delle dichiarazioni selezionate sulla base di specifici criteri selettivi, e' trasmesso a tutti gli uffici via terminale.

Al fine di agevolare l'ufficio nelle proprie scelte operative, le dichiarazioni selezionate sono organizzate in liste predisposte sulla base di differenti indici di proficuita' del controllo, stabiliti con riferimento al potenziale recupero di imposta ipotizzato in caso di abbattimento degli oneri, detrazioni, crediti e degli ulteriori elementi da verificare.

La distribuzione agli uffici delle liste delle posizioni da controllare e' articolata in piu' fasi nel corso dell'anno, in relazione ai diversi criteri selettivi individuati ed al perfezionamento delle attivita' preliminari di incrocio dei dati in possesso dell'Agenzia con quelli risultanti dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti; tiene inoltre conto della quota dell'obiettivo di produzione assegnato all'ufficio per la specifica attivita', in rapporto ai risultati del progressivo perfezionamento delle elaborazioni.

La predetta attivita' di incrocio consente di riscontrare i dati dichiarati dai contribuenti con quelli risultanti dalle dichiarazioni presentate dai sostituti di imposta e dagli elenchi dei soggetti che hanno corrisposto quote di interessi passivi, premi di assicurazione e contributi previdenziali ed assistenziali, trasmessi all'Anagrafe Tributaria ai sensi dell'art. 78, comma 25, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, dai soggetti che erogano mutui agrari e fondiari, dalle imprese assicuratrici e dagli enti previdenziali. E' prevista pertanto la segnalazione di posizioni meritevoli di specifici controlli da effettuare mediante la richiesta di chiarimenti e documentazione ai contribuenti interessati.

Le dichiarazioni UNICO - 1999 Persone Fisiche, rientranti nel primo criterio di segnalazione e caratterizzate dalla presenza di ritenute, premi, contributi previdenziali ed assistenziali, saranno pertanto rese disponibili agli uffici non appena perfezionata l'attivita' di riscontro sopra descritta.

In funzione dell'ottimizzazione delle diverse fasi di realizzazione dell'obiettivo e per il conseguimento di una maggiore efficacia dell'operazione, l'assegnazione agli uffici delle dichiarazioni selezionate per il controllo formale, e' effettuata sulla base di un criterio che prevede diversificati momenti di segnalazione delle posizioni, in relazione alle diverse date previste per il completamento del processo di attivazione degli uffici locali.

In particolare, il primo invio e' effettuato a tutti gli uffici locali gia' istituiti.

Per ridurre gli adempimenti gestionali degli uffici distrettuali delle imposte dirette nei cui ambiti territoriali e' prevista l'istituzione degli uffici locali entro il 2 agosto 2001 (Salerno, Mercato San Severino, Amalfi; Cosenza, Acri, Montalto Uffugo, Rogliano), le liste delle dichiarazioni rientranti nella rispettiva competenza territoriale, sono inviate direttamente agli uffici di nuova istituzione.

Il primo invio delle dichiarazioni selezionate e' inoltre effettuato agli uffici distrettuali delle imposte dirette nel cui ambito territoriale e' programmata l'istituzione di un unico ufficio locale successivamente al 2 agosto 2001. A tali ultimi uffici saranno rese automaticamente disponibili le liste meccanografiche delle dichiarazioni al momento della relativa istituzione, per consentire l'eventuale perfezionamento delle procedure di controllo gia' avviate.

Il medesimo invio e' altresì effettuato agli uffici distrettuali delle imposte dirette nel cui ambito territoriale e' prevista l'istituzione di uno o piu' uffici locali dei quali non e' ancora definita la competenza territoriale. In tal caso l'attivita' deve essere avviata dall'ufficio imposte dirette ed eventualmente proseguita dai nuovi uffici sulla base di un piano di distribuzione definito con l'ausilio di procedure automatizzate e coordinato dalla scrivente.

Le Direzioni Regionali sono invitate ad intraprendere ogni iniziativa idonea a permettere l'immediato inizio dell'attivita' da parte degli uffici operativi e - con particolare riguardo a quella espletata dagli uffici distrettuali delle imposte dirette - a garantire l'adeguato supporto anche logistico, assicurando al momento dell'istituzione dell'ufficio locale, la

continuita' dell'attivita' di controllo formale nelle diverse fasi in cui la stessa si esplica (gestione delle richieste di documentazione: invio e ricezione delle stesse, esame di merito della documentazione ed operazioni di correttiva, comunicazioni ai contribuenti degli esiti del controllo formale e gestione delle segnalazioni da parte degli stessi, emissione dei ruoli, ecc...).

L'attivita' e' ispirata ad un modello organizzativo caratterizzato dalla valorizzazione dei compiti affidati agli uffici operativi. A tal fine e' auspicabile, in particolar modo negli uffici di medie e grandi dimensioni, la costituzione di specifici "team," per consentire una maggiore celerita' e snellezza nell'espletamento delle diverse fasi del controllo. Il conseguimento dell'obiettivo richiede infatti la massima ottimizzazione nell'utilizzo delle risorse, sia per il raggiungimento dei risultati di produzione assegnati, che per il perseguimento di un elevato livello qualitativo dei controlli.

Le Direzioni Regionali assicureranno una costante azione di indirizzo e coordinamento dell'attivita' degli uffici ed un continuo monitoraggio del relativo andamento, finalizzato alla verifica della corretta applicazione degli indirizzi forniti, della coerenza delle modalita' operative impiegate e del conseguimento di livelli ottimali di realizzazione degli obiettivi numerici assegnati.

In conclusione, ai fini della corretta consuntivazione dell'attivita' di controllo formale delle dichiarazioni, e' opportuno far presente che il processo al quale dovranno essere imputate le risorse effettivamente impiegate, e' individuato dal codice E03B00 ("Controlli documentali"), nell'ambito del macroprocesso "Contrasto all'evasione fiscale," contrassegnato dal codice 03; nello stesso processo verranno consuntivati, in via automatica, i prodotti realizzati. Si precisa al riguardo che per ciascuna dichiarazione controllata, e' previsto un parametro di assorbimento di capacita' operativa pari a 0,6 ore (36 minuti).