

Istruzione sull'attività di verifica: potestà e metodologia dei controlli

*Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza - III Reparto Operazioni -
Ufficio Fiscalità - (CIR) n. 1/1998, Prot. n. 360000 del 20 ottobre 1998 -
Volume I - Potestà e metodologia dei controlli*

SOMMARIO

	Pag.		Pag.
PREMESSA	5337	CAPITOLO 3 — I RESPONSABILI DELLA VERIFICA ED IL PIANO DI VERIFICA	5341
PARTE I — GENERALITÀ SULLE VERIFICHE	5337	3.1 Premessa	5341
CAPITOLO 1 — NOZIONE DI VERIFICA. CLASSIFICAZIONE	5337	3.2 Il direttore della verifica	5341
1.1 Nozione	5337	3.3 Il capo pattuglia	5341
1.2 Classificazione	5337	3.4 Il piano di verifica	5341
1.2.1 Classificazione in base all'oggetto	5337	CAPITOLO 4 — PRESCRIZIONI A CARATTERE GENERALE	5342
1.2.2 Classificazione in base al criterio per l'individuazione dei soggetti	5337	4.1 Il foglio di servizio	5342
CAPITOLO 2 — LE FASI DELLA VERIFICA	5338	4.2 Il luogo di esecuzione	5342
2.1 Premessa	5338	4.3 I tempi di durata della verifica	5343
2.2 Programmazione	5338	4.4 Le annualità da sottoporre a verifica	5343
2.2.1 Criteri e finalità della programmazione	5338	4.5 La competenza dei Reparti	5343
2.2.2 Competenza	5338	CAPITOLO 5 — I DIRITTI DEL CONTRIBUENTE	5344
2.2.3 Modalità di formulazione della proposta e di approvazione	5338	5.1 Generalità	5344
2.2.4 Redazione del documento di programma e sua conservazione	5339	5.2 Diritto d'interpello	5344
2.2.5 Modifiche alla programmazione in corso d'anno	5339	5.3 Diritto di proporre istanza per la formulazione, da parte dell'ufficio competente, di una proposta di accertamento con adesione	5345
2.3 Preparazione	5339	5.4 Diritto alla riservatezza dei dati personali e delle informazioni sul contribuente acquisiti in dipendenza dell'attività di verifica	5346
2.4 Esecuzione	5340	5.5 Diritto d'informazione e consultazione	5346
2.5 Il controllo	5340		

(continua)

(segue)

	Pag.		Pag.
CAPITOLO 6 — OBBLIGO DI MOTIVAZIONE DEGLI ATTI ISPETTIVI	5347	<i>menzionati (abitazione dove non si svolga alcuna attività commerciale o agricola, uffici ed enti che non esercitino attività industriale, commerciale o agricola, circoli privati, ecc.)</i>	5355
6.1 Premessa	5347	2.2.8 Accesso nei locali di soggetti non percettori di redditi di impresa o di lavoro autonomo	5355
6.2 La motivazione dell'atto amministrativo	5347	2.2.9 Disposizioni comuni ai vari tipi di accesso	5355
CAPITOLO 7 — ATTIVITÀ DI VERIFICA DELLE SEZIONI SPECIALI DEI NUCLEI CENTRALE E REGIONALI DI POLIZIA TRIBUTARIA	5348	2.3 Ricerca	5355
7.1 Premessa	5348	2.4 Ispezione documentale	5357
7.2 Disposizioni riguardanti la metodologia operativa	5349	2.5 Verificazioni ed altre rilevazioni	5357
7.3 Programmazione degli interventi	5349	2.5.1 Verificazioni	5357
		2.5.2 Altre rilevazioni	5358
PARTE II — POTERI DELLA GUARDIA DI FINANZA IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI E DI TASSE ED IMPOSTE INDIRETTE SUGLI AFFARI	5349	CAPITOLO 3 — ALTRI POTERI PER L'ACQUISIZIONE DI DATI ED ELEMENTI AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI	5358
CAPITOLO 1 — GENERALITÀ	5349	3.1 Poteri	5358
1.1 Attribuzioni del Corpo a tutela dei singoli tributi nel vigente ordinamento tributario	5349	3.2 Esercizio dei poteri	5359
1.2 Fonti legislative e regolamentari dei poteri	5351	3.2.1 Soggetti abilitati	5359
1.3 Cooperazione internazionale	5351	3.2.2 Modalità operative comuni inerenti l'esercizio dei poteri	5360
		3.2.3 Procedure particolari	5360
CAPITOLO 2 — SINGOLI POTERI IN RELAZIONE ALLA FUNZIONE DI CONTROLLO PRESSO ESERCENTI ATTIVITÀ COMMERCIALI, AGRICOLE, PROFESSIONALI, ARTISTICHE	5352	CAPITOLO 4 — ALTRI POTERI PER L'ACQUISIZIONE DI DATI ED ELEMENTI AI FINI DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO	5360
2.1 Premessa	5352	4.1 Poteri	5360
2.2 Accesso	5353	4.2 Esercizio dei poteri	5361
2.2.1 Premessa	5353	CAPITOLO 5 — POTERI IN MATERIA DI ALTRE IMPOSTE INDIRETTE E TASSE	5361
2.2.2 Accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali o agricole, quali definite dall'art. 4 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e 51 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917	5353	5.1 Imposta di registro	5361
2.2.3 Accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni, quali definite dall'art. 5 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e dall'art. 49 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917	5353	5.2 Imposta sulle successioni e donazioni	5362
2.2.4 Accesso presso gli organi e le amministrazioni dello Stato, enti pubblici non economici, società ed enti di assicurazione, società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, ovvero attività di gestione ed intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria	5353	5.2.1 Imposta sulle successioni	5362
2.2.5 Accesso presso le aziende e gli istituti di credito e presso l'Amministrazione postale	5353	5.2.2 Imposta sulle donazioni	5362
2.2.6 Accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali o agricole e di arti o professioni che siano adibiti anche ad abitazione	5354	5.3 Imposte ipotecarie e catastali	5363
2.2.7 Accesso nei locali diversi da quelli sopra		5.4 Imposte di bollo, sugli spettacoli e sulle assicurazioni, tasse sulle concessioni governative e sui contratti di borsa	5363
		CAPITOLO 6 — POTERI IN MATERIA DI TRIBUTI LOCALI	5363
		6.1 Tributo speciale per il deposito in discarica di rifiuti solidi	5364
		6.2 Imposta regionale sulle attività produttive (I.R.A.P.)	5364
		CAPITOLO 7 — L'ESERCIZIO DEI POTERI NELLA FASE DEL CONTROLLO	5364
		7.1 Premessa	5364

(continua)

(segue)

	Pag.		Pag.
7.2 L'accesso	5365	2.2.3 Il verbale di descrizione dei fatti e delle situazioni	5379
7.2.1 L'accesso finalizzato alla ricerca documentale	5365	2.2.4 Rapporti tra il verbale di accertamento sullo stato delle cose e quello di descrizione dei fatti e delle situazioni: alternative ed elementi comuni	5379
7.2.2 L'accesso finalizzato alla rilevazione diretta di dati e notizie	5366	2.2.5 Altri atti	5379
7.3 Le ricerche	5366	2.2.6 Contenuto dei verbali	5379
7.3.1 Ricerche condotte nei locali	5366	2.3 La comunicazione della notizia di reato	5380
7.3.2 Ricerche condotte sulle persone	5367	2.3.1 Generalità	5380
7.3.3 Ricerche condotte su oggetti o spazi soggetti a forme di cautela	5367	2.3.2 Termini per l'inoltro	5380
7.3.4 Il potere cautelare sui documenti e sulle scritture acquisiti alla verifica	5367	2.3.3 Contenuto della comunicazione	5380
7.4 Le verificazioni e le altre rilevazioni	5368	2.3.4 Gli allegati alla comunicazione	5380
7.4.1 Le verificazioni	5368	2.3.5 Ufficio destinatario della comunicazione	5381
7.4.2 Le altre rilevazioni	5368	2.3.6 Lettera di trasmissione della comunicazione di notizia di reato	5381
7.5 L'acquisizione di informazioni, dati e notizie	5369	2.4 Attività di polizia giudiziaria nel caso di emissione o utilizzo di fatture per operazioni inesistenti	5381
7.5.1 Le dichiarazioni di natura tecnica ed esplicativa	5369	2.4.1 Utilizzo di fatture per operazioni inesistenti	5381
7.5.2 Le dichiarazioni "indizianti"	5369	2.4.2 Emissione di fatture per operazioni inesistenti	5381
7.5.3 Un'ulteriore classificazione: le dichiarazioni rese dal soggetto verificato e quelle rese da terzi	5370		
7.5.4 Conclusioni. Altre prescrizioni operative	5370	CAPITOLO 3 — AVVIO DI ATTIVITÀ DI VERIFICA IN BASE A SEGNALAZIONE PROVENIENTE DA ALTRO REPARTO DEL CORPO, DA ALTRO UFFICIO O DA SOGGETTI ESTERNI ALLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE, NELLA QUALE SIANO EVIDENZIATE IPOTESI DI REATO	5382
7.6 L'esercizio del potere di indagine bancaria	5371	3.1 Premessa	5382
7.6.1 Premessa	5371	3.2 Segnalazioni provenienti da altro Reparto del Corpo	5382
7.6.2 Soggetti nei cui confronti possono essere attivati accertamenti bancari	5371	3.2.1 Generalità	5382
7.6.3 Oggetto degli accertamenti bancari	5372	3.2.2 Emissione ed utilizzo di fatture per operazioni inesistenti	5382
7.6.4 Presupposti per l'esecuzione degli accertamenti bancari	5372	3.3 Segnalazioni provenienti da altri Uffici o da soggetti esterni al Corpo	5383
7.6.5 Modalità di esercizio degli accertamenti bancari	5373		
PARTE III — RAPPORTI TRA FUNZIONI DI POLIZIA TRIBUTARIA E FUNZIONI DI POLIZIA GIUDIZIARIA	5376	CAPITOLO 4 — UTILIZZAZIONE A FINI FISCALI DI DOCUMENTI, DATI E NOTIZIE ACQUISITI NELL'ESERCIZIO DEI POTERI DI POLIZIA GIUDIZIARIA	5384
PREMESSA	5376		
CAPITOLO 1 — INSORGENZA, NEL CORSO DELL'ATTIVITÀ DI VERIFICA, DI INDIZI DI REATO	5377	CAPITOLO 5 — TASSAZIONE DEI PROVENTI DA ATTIVITÀ ILLECITE	5385
CAPITOLO 2 — ADEMPIMENTI CONNESSI ALLA SCOPERTA DI REATI NEL CORSO DELL'ATTIVITÀ DI VERIFICA	5378	5.1 Obiettivo dell'azione di polizia tributaria	5385
2.1 Compiti sostanziali	5378	5.2 Metodologie operative dei controlli fiscali mirati al recupero a tassazione dei proventi illeciti	5385
2.2 Gli atti di polizia giudiziaria: tipologia e caratteristiche	5378		
2.2.1 Tipologia	5378	PARTE IV — METODOLOGIE DI CONTROLLO	5387
2.2.2 Il verbale di accertamento sullo stato delle cose	5378	CAPITOLO 1 — GENERALITÀ	5387

(continua)

(segue)

	Pag.		Pag.
<i>1.1 Definizione e finalità delle metodologie di controllo</i>	5387	<i>5.4 Il riscontro dei versamenti periodici</i>	5409
<i>1.2 Metodologie di controllo e forme di accertamento</i>	5387	<i>5.5 Il controllo I.V.A. delle operazioni di acquisto</i>	5409
<i>1.3 Classificazioni del controllo</i>	5388	<i>5.5.1 Controllo sull'adempimento degli obblighi contabili</i>	5409
<i>1.4 Articolazione e sviluppo del controllo.</i>	5391	<i>5.5.2 Controllo sull'applicazione del diritto alla detrazione dell'imposta affe rente gli acquisti e le importazioni di beni e servizi</i>	5410
CAPITOLO 2 — I CONTROLLI FORMALI E SULLE PROCEDURE	5396	<i>5.5.3 Segnalazione di operazioni di acquisto che meritano un ulteriore controllo più approfondito e più specifico</i>	5411
<i>2.1 I controlli formali</i>	5396	<i>5.5.4 Individuazione di eventuali operazioni di comodo o inesistenti</i>	5411
<i>2.1.1 L'oggetto del controllo</i>	5396	<i>5.5.5 Collegamento con il controllo ai fini delle imposte dirette</i>	5411
<i>2.1.2 L'iter del controllo</i>	5396	<i>5.6 Il controllo I.V.A. della dichiarazione annuale</i>	5411
<i>2.2 I controlli sulle procedure</i>	5400	<i>5.6.1 Esame formale</i>	5411
<i>2.2.1 I controlli sulle procedure contabili</i>	5400	<i>5.6.2 Esame sostanziale</i>	5412
<i>2.2.2 I controlli sulle procedure decisionali</i>	5400	<i>5.6.3 Ulteriori controlli</i>	5412
CAPITOLO 3 — METODOLOGIE DI CONTROLLO IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI D'IMPRESA	5401	CAPITOLO 6 — METODOLOGIE DI CONTROLLO NEI CONFRONTI DEI SOGGETTI NON PERCETTORI DI REDDITI D'IMPRESA O DI LAVORO AUTONOMO	5413
<i>3.1 Profili generali</i>	5401		
<i>3.2 Effettuazione delle operazioni di controllo</i>	5404		
<i>3.3 Il controllo nei confronti delle imprese in regime di contabilità semplificata.</i>	5406		
CAPITOLO 4 — METODOLOGIE DI CONTROLLO IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO	5407	PARTE V — MODULISTICA	
CAPITOLO 5 — METODOLOGIE DI CONTROLLO IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO	5408	ALLEGATI da 1 a 50	5416
<i>5.1 Profili generali</i>	5408		
<i>5.2 Il controllo relativo alla registrazione delle fatture attive</i>	5408		
<i>5.3 Il riepilogo delle fatture emesse nelle liquidazioni periodiche</i>	5408		

PREMESSA**1. Scopo dell'istruzione**

La presente istruzione intende:

- assicurare l'uniformità delle procedure relative all'esecuzione delle verifiche fiscali;
 - definire le competenze e le responsabilità dei Comandanti ad ogni livello nonché dei Capi pattuglia nelle varie fasi della programmazione, preparazione, esecuzione e controllo dell'attività di verifica;
 - fornire un documento di pronta consultazione.
- Essa ha valore di direttiva interna.

2. Norme abrogate

È abrogata ogni precedente disposizione in contrasto con la presente istruzione.

PARTE I GENERALITÀ SULLE VERIFICHE.

CAPITOLO 1 NOZIONE DI VERIFICA. CLASSIFICAZIONE.

1.1 Nozione.

La verifica è una indagine di polizia amministrativa finalizzata a:

- prevenire, ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie e finanziarie;
- qualificare e quantificare la capacità contributiva del soggetto che ad essa viene sottoposto.

Può essere eseguita nei confronti di qualunque persona fisica o giuridica o società di persone o ente che abbia posto in essere attività in relazione alle quali le norme tributarie o finanziarie pongono obblighi o divieti la cui inosservanza è sanzionata in via amministrativa e/o penale.

Le operazioni di verifica sono condotte in conformità alle disposizioni che definiscono le potestà conferite ai militari della Guardia di Finanza e ne disciplinano l'esercizio.

1.2 Classificazione.**1.2.1 Classificazione in base all'oggetto.**

In relazione all'oggetto, la verifica può essere *generale* o *parziale* (1).

È *generale* quando si sostanzia nell'approfondito esame degli aspetti salienti della posizione fiscale del soggetto in riferimento ai principali tributi e, ove ne ricorrano i presupposti, nell'analisi dei connessi profili concernenti la disciplina dei settori extratributari la cui vigilanza è affidata alla Guardia di Finanza.

È *parziale* quando si sostanzia nell'approfondito esame degli aspetti salienti della posizione fiscale del soggetto in riferimento ad un singolo tributo e, ove ne ricorrano i presupposti, nell'analisi dei connessi profili concernenti la disciplina dei settori extratributari la cui vigilanza è affidata alla Guardia di Finanza.

Dalla nozione di verifica va tenuta distinta quella di *control-*

lo con la quale è da intendersi ogni forma di attività ispettiva avente ad oggetto singoli atti di gestione ovvero un complesso di atti di gestione che presentino caratteristiche di omogeneità sotto il profilo fiscale, giuridico o economico.

1.2.2 Classificazione in base al criterio per l'individuazione dei soggetti

In relazione al criterio per l'individuazione dei soggetti da controllare, le verifiche possono essere:

- *d'iniziativa*, se effettuate nei confronti di soggetti individuati dai Reparti sulla base di elementi che evidenziano una potenziale pericolosità fiscale (2).

Rientra, altresì, in tale contesto l'attività ispettiva che il Corpo sviluppa nei confronti degli evasori totali e paratotali individuati in seguito all'azione di ricerca condotta nello specifico comparto (3);

- *centralizzate*, se disposte dagli Organi Centrali (4). A loro volta possono essere classificate in:

. verifiche "*a sorteggio*", se effettuate nei confronti di soggetti scelti secondo criteri stabiliti annualmente con apposito decreto ministeriale, emanato in attuazione dell'art. 7 della legge 24 aprile 1980, n. 146;

. verifiche *sulla base di criteri selettivi*, fissati annualmente con decreto del Ministro delle finanze;

. verifiche nei confronti di *aziende di rilevanti dimensioni*, intendendosi per tali quelle che hanno dichiarato un volume di affari non inferiore a lire 50 miliardi, escluse quelle del "settore pubblico allargato" (5).

NOTE

(1) — L'art. 25 della legge 13.9.1982, n. 646, modificato dall'art. 10 della legge 19.3.1990, n. 55, prevede per i Nuclei Pt della Guardia di Finanza la facoltà di procedere alla verifica della "posizione fiscale" delle persone nei cui confronti sia stata emessa sentenza di condanna anche non definitiva, per il reato di cui all'art. 416-bis cod. pen. (associazione di tipo mafioso) o sia stata disposta con provvedimento, anche non definitivo, una misura di prevenzione ai sensi della legge 31.5.1965, n. 575, anche ai fini dell'accertamento di illeciti valutari e societari. Le particolari indagini, oltre che a carico dell'inquisito, possono essere disposte anche nei confronti di determinate persone fisiche o giuridiche, legate ad esso da specifici rapporti, quali i coniugi, i figli, le persone conviventi nell'ultimo quinquennio e le società di persone e di capitali per le quali il soggetto inquisito sia amministratore. Da segnalare che tra le locuzioni "verifica della posizione fiscale" e "verifica generale" non vi è sempre identità di contenuti, atteso che la prima può essere condotta con più ampi strumenti di indagine, tra i quali può rientrare anche la metodologia della verifica generale.

(2) — In questo ambito, si definiscono "*a campagna*" le verifiche svolte, in un determinato periodo e con carattere di sistematicità, nei confronti di più soggetti di uno stesso settore economico.

(3) — In proposito, attesa la elevata pericolosità del settore testimoniata anche dal costante incremento dei risultati conseguiti nel tempo, si evidenzia che le collaudate disposizioni in vigore, compendiate nella Sezione nr. 1 del Testo Unico N. 2 FISCALITÀ INTERNA approntato dal III Reparto - 1° Ufficio Operazioni, sono state integrate in occasione dell'istituzione di apposita articolazione nell'ambito del Nucleo Centrale Pt deputata, tra l'altro, ad individuare e codificare rinnovate strategie operative dirette ad omogeneizzare il "*modus operandi*" dei Reparti (cfr. circolare n. 127000 in data 10.4.1997).

Si rammenta, altresì, che nei confronti degli evasori totali e paratotali potranno essere utilizzate, sulla scorta di opportune valutazioni, soprattutto in termini di remuneratività, tutte le previste tipologie ispettive.

(4) — Cfr. art. 37, comma 1, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e art. 51, comma 1, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, nei testi modificati dall'art. 6 della legge 24.4.1980, n. 146.

Al riguardo, occorre, altresì, sottolineare il nuovo sistema di programmazione e di controllo gestionale introdotto dal D.Lgs. 3.2.1993, n. 29, il cui art. 14 attribuisce all'Autorità di Governo la potestà di definire obiettivi e programmi attraverso l'emanazione della "direttiva generale per l'azione amministrativa e la gestione".

(5) — Cfr. pag. 51 della direttiva per l'anno 1997 emanata dal Ministro delle Finanze con foglio n. 5573 del 26.2.1997.

CAPITOLO 2

LE FASI DELLA VERIFICA.

2.1 Premessa.

Ai fini dell'individuazione degli adempimenti da assolvere, delle competenze e responsabilità che fanno capo ai militari che intervengono nelle operazioni ispettive, l'attività di verifica si distingue nelle seguenti fasi:

- **programmazione**, intesa quale analisi degli elementi disponibili, finalizzata alla ottimizzazione del processo di selezione dei soggetti da verificare nell'anno di riferimento e conseguente formalizzazione in atti di un elenco nominativo di contribuenti;

- **preparazione**, consistente nell'attuazione di propedeutiche attività riservate di informazione e ricognizione, dirette all'acquisizione di una più approfondita *conoscenza preventiva del soggetto da verificare*;

- **esecuzione**, quale esercizio dei poteri conferiti dalla legge ai militari della Guardia della Finanza per l'espletamento dei compiti ispettivi in campo tributario.

Nello sviluppo e nella realizzazione di ciascuna delle fasi innanzi indicate si colloca l'attività di **controllo**, attraverso la quale la gerarchia può intervenire, indirizzare e coordinare le scelte e le operazioni.

2.2 Programmazione.

La programmazione annuale dell'attività di verifica generale presuppone conoscenza delle realtà economiche ambientali e consapevolezza della capacità del Reparto di incidere su di esse.

Il principale strumento di questa conoscenza è costituito dall'attività di polizia tributaria **investigativa**, atteggiamento operativo che distingue l'azione della Guardia di Finanza rispetto alle procedure degli altri organismi deputati alla tutela degli interessi erariali.

La scelta nominativa dei soggetti da verificare deve essere effettuata nel rispetto dei criteri, delle finalità, delle competenze e delle modalità di seguito indicate.

2.2.1 Criteri e finalità della programmazione.

La selezione dei nominativi da sottoporre a verifica generale d'iniziativa deve essere operata:

- *principalmente, sulla base di elementi* (dati informativi raccolti o segnalati da altri Reparti o Uffici (6)) **che evidenziano una potenziale pericolosità fiscale del contribuente** (7);

- con criteri tali da individuare posizioni soggettive la cui ispezione *possa condurre realisticamente* ad un incremento delle entrate erariali. In questa ottica è da evitare, in linea di massima, l'inserimento di soggetti "falliti" o comunque sottoposti a procedure concorsuali.

Per il conseguimento di tale obiettivo si rende necessaria un'attività continua di raccolta di dati e notizie da parte di tutti gli appartenenti al Corpo. La programmazione, in sostanza, si pone come attività permanente del Reparto e, dunque, motivo di sensibilizzazione degli uomini per valorizzare ed accrescere la cultura dell'**intelligence** (8).

2.2.2 Competenza.

La selezione dei nominativi da inserire nella programmazione annuale dell'attività di verifica generale compete:

- *per i Nuclei centrale e regionali, nonché per quelli provinciali in sede di Legione:*

al Comandante di Corpo sulla base della proposta avanzata dai Comandanti dei Gruppi di sezione o dei Nuclei ovvero, su delega, al Comandante del Gruppo di sezioni o del Nucleo a seguito di proposta dei Comandanti di sezione;

- *per i Nuclei e le Compagnie dipendenti dai Comandi di Gruppo:*

al Comandante di Gruppo sulla base della proposta avanzata dal Comandante del Reparto proponente;

- *per le Tenenze e per i Comandi non retti da ufficiale:*

al Comandante di Gruppo sulla base della proposta avanzata dal Comandante di Tenenza o dal sottufficiale Comandante di Reparto, trasmessa tramite gerarchico e sulla quale i comandanti dei livelli intermedi devono esprimere il loro motivato parere.

2.2.3 Modalità di formulazione della proposta e di approvazione.

La programmazione deve essere redatta secondo la seguente procedura.

a. Proposta.

Il Comandante del Reparto proponente formerà un documento conforme a quello in all. 1, da trasmettere con protocollo riservato al superiore livello.

Tale documento riporterà l'elencazione dei soggetti proposti, in numero almeno doppio rispetto a quello delle verifiche assegnate, ordinati in relazione alle priorità di intervento.

Per ogni soggetto dovrà essere redatta una scheda - da trasmettere unitamente all'elenco - conforme a quella in all. 2, nella quale, in particolare, dovrà essere data chiara ed esauriente motivazione della selezione.

b. Approvazione.

Il Comandante ricevente:

- qualora competente all'approvazione della programmazione:

• se concorde, apporrà il visto di approvazione sul documento, restituendolo al mittente;

• se non concorde, per carenza o inadeguatezza delle motivazioni ovvero per una diversa valutazione delle priorità di in-

tervento, acquisirà tutti gli elementi e/o integrazioni ritenuti necessari. Farà, quindi, conoscere formalmente al Comandante della dipendente unità le proprie decisioni;

- qualora non competente all'approvazione della programmazione:

. se concorde, redigerà attergato di approvazione che allegnerà al documento, facendolo poi proseguire per il livello di Comando competente all'approvazione;

. se non concorde, per carenza o inadeguatezza delle motivazioni ovvero per una diversa valutazione delle priorità di intervento, svolgerà le sue osservazioni nell'attergato che allegnerà al documento, facendolo poi proseguire per il Comando competente all'approvazione.

2.2.4 Redazione del documento di programma e sua conservazione.

Il Comandante del Reparto proponente, sulla base delle superiori determinazioni, redigerà il programma delle verifiche secondo il modello in all. 3 (9).

Il documento verrà trasmesso, per via gerarchica, al soggetto deputato all'approvazione per il visto di concordanza finale.

Il programma approvato e la relativa trattazione dovranno essere conservati da tutte le articolazioni ordinarie interessate.

In particolare, l'elenco dei nominativi da sottoporre a verifica dovrà essere custodito e conservato in aderenza alle disposizioni che regolano la tenuta del carteggio d'ufficio (10).

Due copie del documento, secondo quanto previsto dalla sezione nr. 4 del Testo Unico N. 2 FISCALITÀ INTERNA, saranno tenute a disposizione del Se.C.I.T..

2.2.5 Modifiche alla programmazione in corso d'anno.

I soggetti nei confronti dei quali non potrà essere eseguita la verifica nel corso dell'anno dovranno essere inseriti nel programma relativo all'anno successivo, sempreché permangano quei motivi che avevano determinato, a suo tempo, la scelta (11).

Salvo il successivo verificarsi, in corso d'anno, di eventi non prevedibili - da documentare adeguatamente - al momento della programmazione e tali da rendere opportuno o da imporre mutamenti nella selezione effettuata, il programma vincola, di norma (12), il Reparto alla sua esecuzione, anche per quanto concerne l'ordine di effettuazione degli interventi.

In ogni caso, qualunque modifica del programma dovrà essere sottoposta alle decisioni del livello gerarchico che ha approvato la programmazione, secondo la procedura in precedenza indicata, da allegare agli atti della programmazione.

L'avvio di verifiche non programmate:

- è ammesso nell'ipotesi di:

. attivazioni esterne che rendano necessario ovvero opportuno l'intervento;

. situazioni contingenti che richiedano un'azione immediata;

. motivate ragioni che evidenzino la proficuità dell'intervento, anche sotto il profilo del rendimento;

- è approvato previamente, salvo ragioni di necessità ed urgenza, dal livello gerarchico competente, secondo le indicazioni di cui alla precedente lettera b.;

- è formalizzato con trattazione da allegare agli atti della programmazione e della verifica.

Il carteggio relativo alla fonte di innesco della verifica dovrà

essere conservato nel fascicolo del contribuente.

2.3 Preparazione.

In questa fase deve essere acquisita la più ampia conoscenza preventiva del soggetto prescelto, del settore economico nel quale lo stesso opera, dei suoi collegamenti con altri contribuenti e, in generale, della sua posizione fiscale.

Le relative risultanze assumeranno fondamentale importanza nella valutazione dell'impegno - in termini di uomini e mezzi, sia sotto il profilo qualitativo che numerico - che l'operazione di servizio richiederà al Reparto e nell'indirizzare le conseguenti decisioni operative (13).

La fase della preparazione:

- *si concretizza*, in linea di massima, nelle seguenti attività:

. analitico esame di tutti gli atti, i documenti e le informazioni già in possesso del Reparto, concernenti il soggetto;

. raccolta, in via riservata, di tutte le *altre* possibili notizie sulle attività del soggetto e sulla sua organizzazione (14);

. individuazione, in relazione all'attività svolta dal soggetto da controllare, dei settori di intervento presumibilmente interessati nel corso dell'operazione, al fine, anche, di acquisire disposizioni regolamentari, pronunce giurisprudenziali intervenute o verbalizzazioni già compiute per soggetti operanti nei medesimi settori economici (onde poter rilevare, ad esempio, particolari impostazioni date al controllo in precedenza eseguite o specifiche ed interessanti situazioni riscontrate).

La più ampia possibile conoscenza del soggetto o degli indirizzi operativi consolidatisi attraverso la prassi amministrativa esistente o, ancora, un approfondimento su esperienze già maturate offrono indubbiamente un determinante contributo alla corretta impostazione e conduzione delle operazioni ispettive consentendo, in particolare, di delineare in anticipo gli elementi salienti dell'attività da verificare;

. studio ed applicazione orientativa, ove ne ricorrano i presupposti, delle metodologie di controllo differenziate elaborate dal Ministero delle Finanze per le categorie economiche dirette ai consumatori finali. Al riguardo, si rammenta che - allo stato attuale - sono state diramate specifiche circolari (15) per i settori:

.. attività di servizi:

... agenzie di mediazione immobiliare;

... stabilimenti balneari;

... discoteche, sale da ballo;

... servizi di pompe funebri;

... installazione di impianti idraulico-sanitari;

... dattilografia e fotocopiatura;

... riparazioni di carrozzerie di autoveicoli;

... alberghi e pensioni;

... gestioni di impianti sportivi;

... parrucchieri e barbieri;

... agenzie disbrigo pratiche;

... autorimesse;

... bar e caffè;

... riparazioni meccaniche ed elettriche di autoveicoli;

... ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie con cucina;

.. attività professionali:

... medici chirurghi;

... commercialisti, ragionieri e consulenti tributari;

... ingegneri, architetti e geometri;

... attività degli studi legali;

... veterinari;

- .. attività commerciali
 - ... commercio al dettaglio di mobili;
 - ... commercio al dettaglio di elettrodomestici, radio, TV etc.;
 - ... commercio al dettaglio di carni;
 - ... commercio al dettaglio di confezioni per adulti;
 - ... commercio al dettaglio di orologi, articoli di gioielleria e argenteria;
 - ... farmacie;
 - ... commercio al dettaglio di oggetti d'arte e di antiquariato;
 - ... commercio di autoveicoli;
 - ... pasticcerie;
- . ricognizioni per rilevare l'ubicazione e le caratteristiche dei luoghi ove sarà effettuato l'intervento;
- . designazione dei militari chiamati ad operare sulla base della loro preparazione professionale con riferimento soprattutto al settore o ai settori di intervento interessati;

- è *condotta*, di norma, dal "direttore della verifica" con la collaborazione del "capo pattuglia", soggetti responsabili della verifica.

Ultimata la fase di preparazione, con la redazione dell'apposita scheda (all. 4), il direttore della verifica predisporrà un piano di intervento (16) stabilendo il numero ed i compiti degli uomini nonché i mezzi da impiegare per l'inizio del servizio.

2.4 Esecuzione.

Tale fase inizia con l'effettuazione dell'accesso presso il soggetto da verificare per concludersi con la stesura del processo verbale di constatazione.

Può essere concettualmente articolata in tre momenti:

- il primo, nel quale, a seguito dell'accesso, vengono svolte le attività di ricerca ed acquisizione dei libri, dei registri, delle scritture e dei documenti che saranno oggetto della successiva analisi;

- il secondo, in larga misura identificabile con l'esecuzione dell'ispezione contabile, nel corso del quale vengono altresì poste in essere tutte le attività di verifica, rilevazione ed acquisizione, anche esterna, di dati, informazioni e notizie, ritenuti necessari ai fini del perseguimento degli obiettivi della verifica. *Tale stadio della fase esecutiva non si risolve nell'acritica osservanza di un rigido schema ispettivo predeterminato.* Compete, invece, ai responsabili della verifica individuare, sulla base delle conoscenze progressivamente acquisite nello svolgimento delle attività di controllo, gli obiettivi immediati della verifica nonché i più appropriati mezzi istruttori per il buon esito delle operazioni;

- la fase conclusiva compendia le risultanze dell'attività posta in essere e trova formale espressione nella redazione e sottoscrizione del processo verbale di constatazione.

2.5 Il controllo.

Nell'espletamento delle attività ispettive, il controllo è funzione precipua del direttore della verifica e dei livelli gerarchici a questo sovraordinati.

Viene attuato:

- dal direttore della verifica, mediante:
 - . la partecipazione all'accesso;
 - . la quotidiana, puntuale analisi dello svolgimento delle operazioni descritte nel processo verbale di verifica;

. l'effettuazione di frequenti interventi presso la sede di svolgimento della verifica, per la diretta cognizione delle attività in corso, della loro rispondenza alle direttive impartite (e risultanti dal piano di verifica) e per l'emanazione di indicazioni, suggerimenti e qualsiasi altra iniziativa ritenuta necessaria per assicurare efficacia ed efficienza alla presenza ispettiva;

- dai livelli gerarchici sovraordinati quali responsabili degli organi di esecuzione del servizio, mediante il costante monitoraggio dello svolgimento delle operazioni, da effettuarsi attraverso l'esame degli atti compilati e del piano di verifica nonché con saltuari interventi presso il luogo di svolgimento delle operazioni;

- dai Comandanti di Gruppo, attraverso l'esame degli atti compilati e del piano di verifica nel corso delle periodiche ispezioni;

- dai Comandanti di Corpo, avvalendosi dell'Ufficio Operazioni che dovrà richiedere ed esaminare ogni anno un campione, numericamente significativo, degli atti concernenti le verifiche generali effettuate dai Reparti dipendenti, facendo poi risultare l'esito dell'analisi condotta dal carteggio con il quale vengono restituiti gli atti.

NOTE

(6) — Si richiama l'attenzione sul disposto dell'art. 36, comma 4, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, che obbliga "i soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettiva o di vigilanza nonché gli organi giurisdizionali civili ed amministrativi che, a causa o nell'esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie" a comunicarli al Comando della Guardia di Finanza competente.

(7) — A titolo meramente esemplificativo essi possono essere rappresentati da pregresse violazioni contestate; elevato tenore di vita in relazione alle disponibilità dichiarate; acquisizione o segnalazione di elementi che indicano l'esercizio di attività occultate al fisco o rivelano improvvisi incrementi patrimoniali; coinvolgimento del soggetto in procedimenti giudiziari per fatti che possono far prefigurare violazioni tributarie; etc..

(8) — Un'adeguata attività in tal senso dovrà prendere le mosse dall'esame dei precedenti esistenti nello schedario del Reparto e non dovrà assolutamente prescindere dalla consultazione, quantomeno, delle banche dati disponibili attraverso il sistema informatico del Corpo. L'elenco di queste ultime e l'indicazione delle modalità tecniche di accesso sono contenute nel Testo Unico N. 6 approntato dal V Reparto - Ufficio Informatica.

(9) — È opportuno precisare che nel documento di programma approvato non devono essere riportati i soggetti in "sovranumero" indicati nella proposta di programmazione, bensì soltanto i contribuenti da verificare nell'anno di riferimento. Peraltro, viene rimessa alla discrezionalità del Comandante del Reparto proponente la prudente valutazione, permanendo le ragioni di pericolosità fiscale, in ordine all'inserimento nella proposta di programmazione relativa all'anno successivo dei contribuenti segnalati in "sovranumero" in quella afferente l'annualità precedente.

(10) — Cfr. "Istruzioni sul funzionamento dell'archivio e massimario di scarto per la Guardia di Finanza" edita nel 1969 dal Poligrafico dello Stato.

(11) — È opportuno precisare, allo scopo di dirimere ogni dubbio, che per quanto attiene alle verifiche iniziate e non concluse nel corso dell'anno, le stesse non dovranno essere inserite nel programma relativo all'anno successivo.

(12) — Si segnala che tra le possibili ipotesi derogatorie all'ordine di effettuazione degli interventi, come stabilito nel documento di programma approvato, è contemplabile la valutazione concernente l'ineadeguata "potenzialità", in termini di qualificazione professionale, della pattuglia resasi disponibile in relazione alla presumibile complessità dell'intervento ispettivo da eseguire.

Ogni deroga all'ordine fissato dovrà essere adeguatamente motivata nell'ambito del relativo piano di verifica.

(13) — Si pensi, ad esempio, alla determinazione, che eventualmente può essere assunta in questa fase, di estendere il controllo ad altre annualità oltre quelle normalmente stabilite.

(14) — Tale attività deve essere agevolata ed arricchita nei contenuti dalla consultazione delle banche dati accessibili tramite la rete informatica del Corpo.

(15) — Circolari Ministero delle Finanze n. 199/E del 10.7.1997 (in "*Finanza & Fisco*" n. 28/97), n. 289/E del 7.11.1997 (in "*Finanza & Fisco*" n. 41/97, pag. 4678 e ss.) e n. 117/E del 6.5.1998 (in "*Finanza & Fisco*" n. 29/98, pag. 3352), diramate, rispettivamente, con fogli n. 292297 in data 7.8.1997, n. 455310 in data 13.12.1997 e n. 231063 in data 26.6.1998.

(16) — Non è necessario che detto piano venga formalizzato per iscritto.

CAPITOLO 3

I RESPONSABILI DELLA VERIFICA ED IL PIANO DI VERIFICA.

3.1 Premessa.

La particolare natura dell'attività di verifica e la necessità di garantirne lo svolgimento nell'assoluto rispetto dei precetti di efficiente ed imparziale gestione che presiedono all'azione della Pubblica Amministrazione impongono di delineare un quadro preciso dei ruoli e delle responsabilità che ne derivano.

A tale esigenza risponde la individuazione delle figure del "direttore della verifica" e del "capo pattuglia", nonché la compilazione del "piano di verifica".

3.2 Il direttore della verifica.

La funzione di "direttore della verifica" è svolta:

- per i *Nuclei centrale, regionali e provinciali*:

dall'ufficiale Comandante di sezione (17), ovvero, su delega (18), dagli ufficiali Comandanti di drappello.

In particolare, per quanto attiene ai Nuclei provinciali, qualora l'articolazione interna sia retta da un sottufficiale, le funzioni di direttore della verifica saranno assolte dallo stesso Comandante del Nucleo;

- per le *Compagnie e le Tenenze*:

dall'ufficiale Comandante di sezione operativa ovvero, qualora questa manchi o sia retta da un sottufficiale, dal Comandante del Reparto;

- per i *Comandi non retti da ufficiale*:

dal Comandante del Reparto, quando questi non sia anche Capo pattuglia.

In quest'ultimo caso il ruolo di direttore della verifica sarà assunto dal Comandante del Reparto immediatamente sovraor-

dinato.

Il direttore della verifica deve:

- designare il Capo pattuglia;
- dirigere la preparazione dell'intervento;
- partecipare all'accesso, salvo casi di assoluta e documentata impossibilità;
- predisporre, sviluppare e sottoscrivere il "piano di verifica", curandone l'aggiornamento in relazione all'evolversi dell'attività ispettiva ed al progressivo maturarsi dei relativi esiti;
- decidere sulla prosecuzione, estensione, sospensione e chiusura dell'intervento, anche con riferimento a criteri di economicità e di ordinato svolgimento del servizio;
- controllare che le operazioni di verifica siano svolte con la necessaria competenza ed in sostanziale coerenza con le direttive contenute nel piano di verifica;
- sottoscrivere, quale verbalizzante, il p.v. di constatazione e gli altri atti conclusivi del servizio.

3.3 Il capo pattuglia.

L'esecuzione delle operazioni di verifica è affidata a pattuglie composte da due o più militari, muniti dell'ordine di servizio del Comandante di Reparto o del direttore della verifica.

Le pattuglie sono comandate da ufficiali o sottufficiali.

Per i controlli, potranno essere impiegate anche pattuglie comandate da appuntati o finanziari scelti, purché dotati delle necessarie qualità professionali.

Il Capo pattuglia designato è responsabile delle operazioni di servizio svolte dalla pattuglia nell'ambito della verifica.

Egli deve:

- svolgere gli adempimenti esecutivi legati alla preparazione della verifica, secondo le indicazioni ricevute dal direttore della verifica;
- partecipare all'accesso;
- partecipare, con atteggiamento propositivo e propulsivo, alla predisposizione ed allo sviluppo del piano di verifica;
- attuare le disposizioni del direttore della verifica, ripartendo gli incarichi fra i diversi componenti della pattuglia, verificandone quotidianamente la corretta interpretazione ed esecuzione;
- curare la tempestiva informazione del direttore della verifica in ordine ai fatti salienti emersi dalle operazioni in corso;
- curare la corretta redazione del processo verbale di verifica e l'ordinata conservazione degli altri atti della verifica;
- sottoscrivere, quale verbalizzante, gli atti della verifica.

3.4 Il piano di verifica.

Il piano di verifica è atto avente rilevanza esclusivamente interna, a forma libera, da predisporre sin dalle prime fasi dell'esecuzione.

In esso sono espone le scelte operative che i responsabili della verifica compiono nel corso dell'intervento, in ordine alla selezione degli aspetti su cui concentrare l'attenzione ispettiva e degli strumenti di indagine da utilizzare, nonché ad eventuali obiettivi particolari da perseguire.

La sua redazione, in duplice esemplare, è obbligatoria solo per le verifiche generali.

Alla prima stesura del piano provvedono di concerto il direttore della verifica ed il capo pattuglia che ne sottoscrivono il contenuto dopo avervi apposto annotazione del luogo e della data di redazione.

Inizialmente, il piano riporta (19), in forma sintetica:

- le fonti di innesco del servizio (essenzialmente quegli elementi e quei motivi indicati al precedente capitolo 2, paragrafo 2.2.1);
- gli aspetti della gestione ed i conseguenti riflessi contabili su cui si intende concentrare l'attenzione ispettiva;
- gli strumenti di indagine prescelti e le relative motivazioni;
- gli obiettivi peculiari che si intendono conseguire come risultato delle scelte concernenti gli aspetti da indagare ed i mezzi istruttori da utilizzare.

Nel prosieguo della verifica, il "piano" registra ogni nuova decisione influente sulla sua durata ed estensione, sugli aspetti della gestione da analizzare, sugli strumenti investigativi e sui conseguenti obiettivi, nonché i motivi che l'hanno determinata.

Le successive annotazioni su entrambi gli esemplari del piano sono operate congiuntamente dal direttore della verifica e dal capo pattuglia che le sottoscrivono dopo avervi apposto la data ed il luogo.

Sino al termine delle operazioni, i due esemplari del piano vengono custoditi uno dal direttore della verifica e l'altro dal capo pattuglia. Successivamente dovranno essere conservati, unitamente agli atti della verifica, nel fascicolo relativo al contribuente sottoposto all'ispezione.

Tutti i soggetti cui spettano funzioni di controllo, secondo quanto esposto al capitolo 2, paragrafo 2.5, possono prendere visione del piano di verifica ed apporvi, sottoscrivendole, le proprie osservazioni.

Nella specie, le osservazioni poste da un Superiore su uno dei due esemplari del piano di verifica dovranno essere riportate integralmente anche sull'altro. Tale parificazione verrà posta in essere dagli stessi responsabili della verifica, alla prima occasione utile, dopo l'intervento del Superiore.

NOTE

(17) — Con riferimento alle Sezioni Speciali, qualora l'ufficiale Comandante di sezione sia impegnato direttamente nell'esecuzione delle operazioni quale Capo pattuglia, non disponendo di ufficiali dipendenti o avendone in numero non sufficiente, le incombenze di direttore della verifica faranno capo, relativamente alle medesime operazioni, al Comandante del Gruppo di sezioni.

(18) — La delega va formalizzata con una nota da conservare unitamente agli atti della verifica.

(19) — Gli elementi richiesti, ad eccezione di quelli di cui al primo alinea, devono essere esattamente indicati soltanto se già noti, anche parzialmente, fermo restando la possibilità di modificarli ovvero integrarli nel corso dell'intervento, in ragione delle relative risultanze.

CAPITOLO 4

PRESCRIZIONI A CARATTERE GENERALE.

4.1 Il foglio di servizio.

I militari operanti devono essere muniti del foglio di servizio firmato:

- dal Comandante di Reparto o dall'ufficiale delegato, relativamente al primo giorno di avvio delle operazioni;

- dal direttore della verifica, ove diverso dai predetti, nei giorni successivi.

Nel foglio di servizio dovranno essere indicati:

- luogo, data, grado e nominativo dei militari operanti;
- i dati identificativi del soggetto da verificare o da controllare;
- l'ordine circostanziato dell'operazione di servizio da sviluppare (eseguire una verifica o un controllo e, qualora si proceda mediante l'accesso, anche l'ordine di accedere presso il soggetto da sottoporre a verifica o a controllo).

Esso potrà riguardare:

- una verifica generale o parziale da eseguire ai fini dell'imposizione diretta ed indiretta ai sensi degli:

• artt. 51, 52 e 63 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, 32 e 33 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e 35 della Legge 7.1.1929, n. 4, in caso di soggetto percettore di redditi d'impresa o di lavoro autonomo e assimilati;

• artt. 32 e 33, comma 3, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e/o dell'art. 1 del R.D.L. 3.1.1926, n. 63 in combinato disposto con le singole norme contemplate dalle leggi relative ai tributi al cui accertamento è finalizzato il servizio, nell'ipotesi di soggetto non percettore di redditi d'impresa o di lavoro autonomo e assimilati (20);

• un controllo per il riscontro di singoli atti di gestione ovvero di particolari adempimenti fiscali, enunciando, in tal caso, i pertinenti articoli di legge (21).

Fotocopia dell'originale del foglio di servizio dovrà essere consegnata, soltanto all'atto dell'accesso, al contribuente, o a chi in quel momento lo sostituisce, notificando il contenuto del provvedimento.

4.2 Il luogo di esecuzione.

Normalmente, la verifica è eseguita presso la sede del soggetto da controllare o, su indicazione dello stesso, presso la sede del professionista che lo assiste o lo rappresenta.

Tale potere è riconosciuto dall'art. 52, comma 1, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, richiamato dall'art. 33 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e consente di superare anche un'eventuale, contraria manifestazione di volontà della parte.

Qualora i locali messi a disposizione non siano idonei, o a richiesta del contribuente, le operazioni di verifica potranno essere proseguite presso il Comando operante, adottando le cautele necessarie per garantire il trasporto e la custodia della documentazione.

Essa può inoltre essere svolta nei locali del Comando operante quando:

- il soggetto sottoposto a verifica abbia cessato l'attività;
- il soggetto sottoposto a verifica non disponga o non disponga più di una sede diversa da quella di abituale dimora;
- sussistano particolari ragioni di natura straordinaria, debitamente documentate, a causa delle quali è impossibile o inopportuno che le operazioni di verifica vengano svolte presso la sede dell'impresa o dello studio professionale;
- il contribuente ne faccia espressa richiesta in attuazione delle direttive impartite dal Ministro delle finanze (22).

Alle operazioni hanno diritto di assistere il titolare dell'impresa, i rappresentanti legali o di fiducia.

Qualora l'assistenza del contribuente o della persona delegata non sia possibile o venga declinata o rifiutata, le operazioni di verifica proseguiranno ugualmente, dandone atto nel p.v.

di verifica.

4.3 I tempi di durata della verifica.

Il “fattore tempo” costituisce elemento rilevante nell’esecuzione della verifica e, più in generale, nella realizzazione della programmazione annuale.

Il direttore della verifica ed il capo pattuglia, nella scelta degli strumenti investigativi, devono quindi considerare attentamente anche tale elemento sia per le evidenti incidenze sulla operatività del Reparto e la puntuale attuazione del principio dell’economicità dell’azione amministrativa in base al rapporto costi-benefici dell’attività ispettiva, sia per gli effetti che determina sull’attività economica del contribuente controllato.

In esito alla durata del controllo, sempre con la richiamata direttiva (cfr. nota 22), al fine di agevolare e semplificare il rapporto fra Amministrazione finanziaria e contribuente, è stato fissato in 30 giorni, di massima, il periodo di permanenza presso la sede del soggetto ispezionato.

La disposizione, comunque, pur afferendo al concetto di **permanenza** - non direttamente riconducibile a quello di **durata** dell’azione posta in essere - deve essere considerata unitamente alle esigenze di approfondimento richieste dall’attività ispettiva.

Al riguardo, ad esempio, una maggiore presenza è già prevista nei confronti delle aziende di rilevanti dimensioni, per le quali la direttiva di programma per il 1998 indica una durata media di 100 giorni.

4.4 Le annualità da sottoporre a verifica.

Le verifiche generali di iniziativa dovranno comprendere almeno un periodo d’imposta per il quale siano scaduti i termini per la presentazione delle dichiarazioni oltre quello in corso all’atto dell’intervento.

Al riguardo, occorre precisare che per “annualità in corso” deve intendersi non solo l’anno corrente ma anche quello precedente per il quale non siano già decorsi i termini per la presentazione delle dichiarazioni (23).

In linea generale, attesa la presumibile maggiore remuneratività di un intervento operativo condotto sugli accadimenti economici più recenti ed attuali, l’annualità “chiusa” da verificare sarà l’ultima, salvo diversa decisione del direttore della verifica in relazione agli elementi raccolti nella fase della preparazione della verifica.

Con particolare riferimento all’annualità in corso, il cui controllo risulta ineludibile, l’ispezione potrà essere limitata, salvo diversa valutazione del direttore della verifica, al riscontro degli adempimenti i cui termini temporali siano già decorsi quali, ad esempio:

- il rispetto degli obblighi formali;
- le liquidazioni ed i versamenti periodici ai fini I.V.A.;
- l’effettuazione ed il versamento delle ritenute d’acconto.

Peraltro, come delineato nel paragrafo 6.3, lettera e), del capitolo 6 del II volume, occorre procedere - per l’annualità “aperta” - anche all’inventario fisico delle rimanenze, possibilmente nello stesso giorno di inizio della verifica o in quelli immediatamente successivi.

Resta fermo, altresì, in caso di individuazione di particolari fenomeni evasivi o elusivi riconducibili a comportamenti abituali del contribuente, che facciano fondatamente ritenere che si siano verificati anche in altri periodi di imposta, l’obbligo di

estendere - relativamente a questi aspetti - le operazioni ispettive a tutte le annualità per le quali non è ancora prescritta l’azione del Fisco (24).

L’estensione della verifica generale ad altri periodi di imposta (25) è sempre consentita in presenza di concreti elementi che facciano presumere una maggiore produttività dell’intervento.

4.5 La competenza dei Reparti.

Il Reparto competente all’esecuzione della verifica o del controllo è, normalmente, quello nella cui circoscrizione ha sede il soggetto presso cui deve essere effettuato l’intervento (26).

Per sede si deve intendere normalmente il domicilio fiscale determinato a norma dell’art. 58 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600.

Per le imprese individuali per sede deve intendersi il luogo di esercizio dell’attività, come indicato nell’art. 35 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

Per le società, nell’ipotesi di mancata coincidenza tra sede legale ed amministrativa, la competenza spetta al Reparto nella cui circoscrizione è ubicata quest’ultima.

Per il professionista avente il domicilio fiscale in luogo diverso da quello in cui esercita la propria attività, è competente il Reparto nella cui circoscrizione è allocata quest’ultima. Analogamente, nel caso in cui il professionista svolga l’attività in più località, la competenza è demandata al Reparto nella cui circoscrizione è ubicata l’attività prevalente.

Eventuali conflitti di competenza saranno rimessi alla decisione del livello gerarchico immediatamente sovraordinato alle unità operative tra cui è sorto il conflitto.

Nel quadro dei suoi compiti di indirizzo e coordinamento dell’azione delle Legioni e del Nucleo regionale (ex art. 20 Regolamento di servizio della Guardia di Finanza, Bozza di stampa 1959), al Comandante di Zona devono essere rappresentate tempestivamente le questioni che possono determinare l’esecuzione di verifiche nei confronti di soggetti non di competenza del Reparto operante o l’esercizio di poteri di delega o richieste di interventi che causino adempimenti particolarmente onerosi per il Comando da attivare.

Qualora in fase di indagine, di aggiornamento schedario o di preparazione delle verifiche dovesse emergere il trasferimento del soggetto ad altra sede, se ne darà comunicazione al Reparto competente, trasmettendo anche il relativo fascicolo.

Gli interventi qualificabili come controlli, secondo la definizione che di essi è stata data al precedente capitolo primo, possono essere eseguiti anche da Reparti non competenti territorialmente, nel rispetto delle disposizioni di cui all’art. 15 del Regolamento di servizio della Guardia di Finanza, Bozza di stampa 1959. In tale evenienza copia degli atti compilati dovrà essere inviata al Reparto competente per territorio.

NOTE

(20) — Nel caso di verifica generale, ad esempio, ad un soggetto non obbligato alla tenuta delle scritture contabili, nel foglio di servizio dovrà essere indicato: “*per eseguire una verifica generale nei confronti di (generalità) tesa a reperire elementi utili ai fini dell’accertamento e rilevare la corretta applicazione delle disposizioni contenute nel D.P.R. 22.12.1986, n. 917, nel D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e nelle singole leggi d’imposta*” (successione, donazione, registro, etc.).

Nel caso di verifica parziale allo stesso soggetto, nel foglio di servizio dovrà essere indicato: “*per eseguire una verifica parziale nei confron-*

ti di (generalità) al fine della tutela delle disposizioni contenute nel (indicare il provvedimento relativo a: imposte sui redditi o I.V.A. o registro, etc).

Naturalmente, dovranno essere fatti specifici riferimenti normativi nell'ipotesi di controlli "integrati" (Guardia di Finanza - Servizi Ispettivi degli Enti ed Organismi previdenziali) e di verifiche "simultanee" in applicazione delle vigenti convenzioni internazionali (cfr., da ultimo, la circolare n. 69000 del 2.3.1998 concernente gli "Accordi bilaterali in materia di scambio di informazioni ed esecuzione delle verifiche simultanee stipulati con la Finlandia").

(21) — Ad esempio, "Controllo a richiesta di altro Comando del Corpo degli atti economici intrattenuti tra A e B nel".

(22) — Direttiva n. 29181/Gab del 18.12.1996, con la quale vengono impartite apposite linee guida da osservare nell'esercizio ordinario dell'attività amministrativa, diramata ai Reparti con circolare n. 63400 del 19.2.1997.

(23) — In via esemplificativa, si consideri il caso di una verifica iniziata il 12 febbraio 1999, in tale ipotesi per "annualità in corso" deve intendersi il periodo intercorrente tra il 1° gennaio 1998 e la citata data di avvio dell'intervento.

(24) — Ad esempio, nel caso in cui venga constatato che il contribuente ha effettuato taluni ammortamenti utilizzando coefficienti maggiori di quelli consentiti dalla normativa fiscale.

(25) — L'estensione della verifica dovrà risultare dal p.v. di verifica e le relative motivazioni andranno documentate nel piano di verifica.

(26) — Sono fatte salve le eccezioni per i soggetti sottoposti alla vigilanza dei Nuclei pt e le particolari attribuzioni conferite a Reparti speciali.

Le competenze dei Nuclei pt su aziende ubicate nella circoscrizione dei Comandi territoriali riguarda lo svolgimento delle verifiche generali e parziali. I controlli, le informative e gli altri servizi possono essere svolti dal Reparto territorialmente competente, previo avviso al Nucleo pt (compatibilmente con la tutela del segreto delle indagini).

CAPITOLO 5

I DIRITTI DEL CONTRIBUENTE.

5.1 Generalità.

L'attività di verifica comporta necessariamente la compressione di taluni diritti individuali quali il diritto all'invulnerabilità della libertà personale e del domicilio ed alla segretezza della corrispondenza.

La relativa portata è definita dalla legge unitamente alle concrete modalità attraverso cui può esercitarsi.

Ne discende che, nel corso dell'attività ispettiva, la lesione potrà verificarsi soltanto se il comportamento tenuto dai militari operanti abbia esorbitato i limiti imposti dalla legge o sia comunque risultato non conforme alle norme che disciplinano l'esercizio dei poteri riconosciuti alla Guardia di Finanza per l'espletamento dei propri compiti istituzionali.

Ne consegue, altresì, che nella misura in cui non sono compressi dall'esercizio legittimo delle potestà conferite al Corpo dalle leggi d'imposta, tali diritti hanno piena vigenza e possono perciò essere liberamente esercitati anche nei confronti dei militari operanti in sede di verifica.

L'ordinamento, inoltre, contempla a favore del contribuente alcune posizioni giuridiche specifiche (e perciò diverse da quelle

cui si è fatto sin qui riferimento, che hanno, invece, carattere generale) il cui esercizio è suscettibile di condizionare, sotto diversi profili, le operazioni di verifica (27).

Successivamente saranno richiamati:

- il diritto d'interpello;
- il diritto di proporre istanza per la formulazione, da parte dell'ufficio competente, di una proposta di accertamento con adesione;
- il diritto alla riservatezza dei dati personali e delle informazioni sul contribuente acquisiti in dipendenza dell'attività di verifica;
- il diritto d'informazione e consultazione.

5.2 Diritto d'interpello.

L'art. 21 della legge 30.12.1991, n. 413, come modificato dall'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 8.10.1997, n. 358, prevede che il contribuente possa richiedere ad un apposito comitato consultivo, insediato presso il Ministero delle finanze, pareri in ordine all'applicazione di norme antielusive (28).

In particolare, la richiesta di parere deve riguardare l'applicazione a casi concreti rappresentati dal contribuente delle disposizioni previste:

- dall'art. 37, comma 3, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, che prescrive, in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio, l'imputazione al contribuente dei 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;
- dall'art. 37-bis del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, che dispone l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria degli atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

In particolare, la potenzialità elusiva è configurata per:

- . trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
- . conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;
- . cessioni di crediti;
- . cessioni di eccedenze d'imposta;
- . operazioni di cui al D.Lgs. 30.12.1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni;
- . operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'art. 81, comma 1, lett. c), c-bis), c-ter), del T.U.I.R.;
- dall'art. 74, comma 2, del T.U.I.R. (D.P.R. 22.12.1986, n. 917), in ordine alla qualificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza;
- dall'art. 76, comma 7-ter, del T.U.I.R., concernente la indeducibilità dei costi e delle spese sostenuti in operazioni con società con le quali esiste un rapporto di controllo, ubicate in Paesi fiscalmente privilegiati, a meno che le operazioni poste in essere non rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse abbiano avuto effettiva realizzazione (29);
- artt. 96-bis, comma 7, del T.U.I.R. e 27-bis, comma 5, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, relativamente al divieto di applica-

zione della direttiva c.d. "madre/figlia" alle società residenti che sono partecipate da soggetti extraeuropei, salvo dimostrare che la partecipazione non sia stata acquisita con lo scopo esclusivo o principale di godere dei benefici concessi dal regime agevolativo (30).

Il parere del Comitato ha efficacia esclusivamente ai fini e nell'ambito del rapporto tributario.

Da un punto di vista procedimentale (31), la richiesta di parere deve essere dapprima presentata al Dipartimento delle Entrate - Direzione generale del Ministero delle finanze e, solo successivamente, al Comitato per l'applicazione delle norme antielusive. Essa va spedita a mezzo del servizio postale in plico raccomandato con avviso di ricevimento.

In merito al contenuto, è richiesta l'esposizione dettagliata del caso concreto nonché la soluzione interpretativa prospettata allegando copia della relativa documentazione (con relativo elenco) rilevante ai fini dell'individuazione e della qualificazione della fattispecie considerata.

Il parere del citato Dipartimento deve essere comunicato al contribuente, non oltre 60 giorni dalla richiesta e, contemporaneamente, inviato al Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive.

In merito, va ricordato che la richiesta di parere, le intimazioni e le altre comunicazioni al contribuente si intendono presentate all'atto della ricezione dei plichi e la conformità del parere alla soluzione interpretativa prospettata dal contribuente rende improcedibile l'eventuale richiesta di parere al menzionato Comitato.

In caso di mancata risposta da parte della Direzione generale entro l'indicato termine ovvero qualora alla soluzione conseguita il contribuente non intenda uniformarsi, un'ulteriore richiesta di parere sulla medesima fattispecie esaminata può essere rivolta al Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive. Va indirizzata al Ministero delle finanze - Segretariato generale, sempre tramite la Direzione regionale delle entrate.

L'istanza dovrà contenere, tra l'altro, una dettagliata e precisa esposizione del caso concreto, la soluzione interpretativa prospettata, la documentazione necessaria per l'emissione del parere. Dovrà essere allegata, poi, copia della preventiva richiesta presentata al Dipartimento delle Entrate, con l'indicazione degli estremi di spedizione e dell'eventuale risposta ricevuta.

Il Comitato dispone di sessanta giorni per emettere il parere decorsi i quali, senza che sia pervenuto ad una pronuncia, il contribuente dovrà presentare una formale diffida con invito a rispondere entro ulteriori sessanta giorni; permanendo l'atteggiamento omissivo, si intende formato il silenzio - assenso.

Da segnalare che le richieste istruttorie formulate dal Comitato a soggetti diversi dal contribuente sospendono il termine per la formazione del silenzio - assenso per un periodo non superiore a trenta giorni, fermo restando l'obbligo di informazione all'interpellante.

In definitiva, quindi, qualora in relazione a taluna delle operazioni oggetto di controllo in sede di verifica il contribuente abbia esperito la procedura per l'esercizio del diritto d'interpello, l'ottenimento dell'assenso da parte dell'Amministrazione all'effettuazione dell'operazione stessa nei termini prospettati ovvero la formazione del silenzio - assenso producono un obiettivo impedimento di natura legale alla contestazione di qualsivoglia violazione alla normativa tributaria, in relazione all'operazione per la quale il diritto è stato esercitato.

È del pari evidente che, affinché tale effetto ostativo si verifichi, è necessario che l'operazione sia stata concretamente re-

alizzata nei fatti secondo le modalità e nei termini descritti nella richiesta di parere alla Direzione regionale delle entrate e/o al Comitato consultivo, circostanza questa che dovrà, pertanto, formare oggetto di attenta analisi da parte dei militari verificatori.

Qualora poi, in presenza di operazione già compiuta, la richiesta di parere sia stata esercitata, ma non sia ancora pervenuta risposta ovvero non siano scaduti i termini per la formazione del silenzio - assenso, della circostanza dovrà darsi menzione nel p.v. di constatazione senza procedere ad alcuna proposta di recupero, ma limitandosi, se del caso, a segnalare l'eventuale difformità, allorché ne ricorrano i presupposti, delle modalità dell'operazione concretamente posta in essere rispetto a quelle relative alla medesima operazione descritte nella richiesta di parere.

5.3 Diritto d'interporre istanza per la formulazione, da parte dell'ufficio competente, di una proposta di accertamento con adesione.

Ai sensi del D.Lgs. 19.6.1997, n. 218, il contribuente ha il diritto di chiedere all'Ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.

L'iniziativa del contribuente può manifestarsi in due modi differenti, di cui, il primo antecedente l'emanazione dell'atto impositivo, il secondo successivo.

Relativamente alla prima ipotesi, l'attivazione è subordinata alla esecuzione di accessi, ispezioni o verifiche operati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sui redditi ai sensi degli artt. 52 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e 33 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600.

È da ritenere che analoga facoltà sia riconosciuta per l'IRAP.

In merito, si evidenzia che, pur in mancanza di uno specifico riferimento temporale cui subordinare l'inoltro dell'istanza, per la presentazione della stessa si ritiene necessario attendere la conclusione delle operazioni di controllo e la formalizzazione dei risultati conseguiti negli atti conclusivi.

Per formulare proposte concrete l'Ufficio deve poter procedere ad un esame critico del verbale compilato ai fini dell'acquisizione di elementi sufficienti per una configurazione completa della reale espressività contributiva del soggetto passivo d'imposta.

Ovviamente, nulla impedisce alla parte di inoltrare la richiesta di formulazione della proposta atteso che anche per l'Ufficio manca la specificazione di un termine per la sua concreta redazione.

Ove la richiesta, quindi, pervenisse prima della redazione del processo verbale di constatazione non si determinerebbe alcun effetto preclusivo.

Qualora informati, nel corso dell'attività ispettiva, i militari verificatori non devono redigere alcun atto, anche se riepilogativo delle violazioni sino a quel momento constatate con riferimento ai periodi d'imposta per i quali il contribuente ha formulato l'istanza, essendo evidente che quest'ultima non potrà che essere valutata dopo la conclusione della verifica.

Potrebbe anche accadere che la verifica non abbia ancora preso in esame il/i periodo/i d'imposta per i quali è stata avanzata la richiesta. In tal caso, nessun adempimento dovrà essere assolto considerato che la valutazione in ordine agli effetti della istanza spetta al solo Ufficio finanziario.

Le operazioni di verifica, infatti, non dovranno essere inter-

rotte.

Ai fini della valutazione della richiesta di adesione, il punto di riferimento non può che essere costituito dal verbale di constatazione redatto a conclusione delle operazioni ispettive, ove si consideri che la disposizione richiama i contribuenti nei "cui confronti sono stati effettuati" accessi, ispezioni, etc..

Può verificarsi, poi, che quantunque l'azione di controllo sia stata iniziata ai fini I.V.A. e delle imposte sui redditi, i verbalizzanti rilevino violazioni anche per tributi diversi quali, ad esempio, registro, bollo, INVIM, concessioni governative, etc..

Allo stato attuale, la norma non attribuisce per gli altri tributi la facoltà di presentare istanza di accertamento a seguito dell'esecuzione della verifica.

L'impossibilità di proporre un ridimensionamento della pretesa tributaria non può escludere una sollecitazione del contribuente finalizzata all'attivazione della procedura.

In tal caso, l'iniziativa va considerata come una semplice manifestazione di disponibilità alla discussione che non riverbera alcun effetto sulle operazioni ispettive.

I verbalizzanti, di conseguenza, qualora il soggetto ispezionato rappresenti nel corso della verifica eventuali iniziative si limiteranno a darne contezza nel verbale di verifica senza assumere alcuna ulteriore attività.

Diversamente, qualora nel corso dell'azione ispettiva il contribuente dovesse produrre l'attestato di adesione relativamente ad uno o più periodi d'imposta verificati, i militari operanti ne daranno atto nel verbale di verifica, previa acquisizione della ricevuta di versamento autenticata, da conservare agli atti.

In caso di rateizzazione è sufficiente per il perfezionamento della procedura il versamento della prima rata. In entrambi i casi, i periodi definiti non saranno considerati a meno che non emergano i presupposti per la riapertura di cui all'art. 2, comma 4, del D.Lgs. 19.6.1997, n. 218.

5.4 Diritto alla riservatezza dei dati personali e delle informazioni sul contribuente acquisiti in dipendenza dell'attività di verifica.

Tale diritto trova la sua legittimazione:

- nel corrispondente obbligo del segreto d'ufficio cui sono tenuti i dipendenti dell'Amministrazione finanziaria e gli appartenenti al Corpo, per quanto concerne i dati e le notizie di cui vengono a conoscenza nell'adempimento dei compiti e nell'esercizio dei poteri previsti dalle disposizioni di legge (artt. 68 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, e 66 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633);

- nella legge 31.12.1996, n. 675, sulla tutela delle persone e di altri soggetti rispetto al trattamento dei dati personali, che, tra l'altro, sancisce agli articoli:

• 27, che il trattamento di dati personali da parte di soggetti pubblici è consentito soltanto per lo svolgimento delle funzioni istituzionali;

• 15, che i dati personali oggetto di trattamento devono essere custoditi e controllati in modo da ridurre al minimo, mediante l'adozione di idonee e preventive misure di sicurezza, i rischi di distruzione o perdita anche accidentale dei dati stessi, di accesso non autorizzato o di trattamento non consentito o non conforme alle finalità per i quali i dati sono stati raccolti;

• 18, che chiunque cagiona danno ad altri per effetto del trattamento di dati personali è tenuto al risarcimento ai sensi dell'art. 2050 c.c.;

• 36, che chiunque, essendovi tenuto, omette di adottare le

misure necessarie a garantire la sicurezza dei dati personali, è punito con la reclusione sino ad un anno o fino a due anni se dal fatto deriva documento;

• 35, commi 1 e 2, che chiunque al fine di trarne per sé o per altri profitto, ovvero di recare ad altri un danno, procede al trattamento ovvero comunica o diffonde dati personali in violazione delle disposizioni di legge, è punito con la reclusione fino a due anni.

In base all'art. 7, comma 5-ter, della citata legge n. 675/1996, l'attività di trattamento dei dati connessa allo svolgimento delle operazioni di verifica fiscale non è soggetta all'obbligo di notificazione al Garante.

5.5 Diritto d'informazione e consultazione.

Il contribuente ha diritto ad una costante e completa informazione sulle attività di verifica in corso e sugli esiti delle medesime.

Tale diritto trova particolare riconoscimento normativo in virtù del disposto di cui all'art. 13, comma 1, lettera b), della legge 31.12.1996, n. 675, a tenore del quale il contribuente deve essere informato sulle finalità e sulle modalità del trattamento dei dati personali acquisiti nei suoi confronti.

Ogni qual volta le attività di verifica si sostanzino in esperimenti di natura tecnica (quale, ad esempio, la misurazione oraria dell'energia elettrica consumata da un determinato impianto) il contribuente ha diritto ad essere preventivamente avvisato dell'effettuazione dell'esperimento, onde eventualmente assistervi personalmente o designare un proprio rappresentante ai fini del contraddittorio.

Il contribuente, inoltre, ha il diritto di essere posto a conoscenza della tipologia della fonte di innesco della verifica, senza, però, alcuna specificazione delle ragioni che hanno originato l'intervento.

Tutta la documentazione temporaneamente acquisita presso il contribuente ai fini della verifica può essere da questi richiesta in visione in qualunque momento senza particolari formalità. Della richiesta e della sua evasione deve essere data analitica menzione nel processo verbale di verifica.

Eventuali richieste di accesso ad atti esistenti nel fascicolo del contribuente verificato, presentate ai sensi della legge 7.8.1990, n. 241, nel corso della verifica, devono essere respinte, dandone atto nel verbale (32).

Per effetto del disposto dell'art. 2, comma 2, del D.P.R. 27.6.1992, n. 352, emanato in attuazione dell'art. 24, comma 2, della legge 7.8.1990, n. 241, è da ritenersi che la Guardia di Finanza non possa essere destinataria di richieste di accesso ai documenti amministrativi (33), in quanto non è competente a formare o a detenere stabilmente l'atto conclusivo del procedimento, cioè l'avviso di accertamento.

Il Comando del Corpo destinatario di un'istanza della specie, a mente dell'art. 4, comma 3, del citato D.P.R. 27.6.1992, n. 352, dovrà pertanto trasmetterla immediatamente al competente ufficio finanziario, dandone comunicazione all'interessato, utilizzando all'uopo lettera di trasmissione (all. 5).

NOTE

(27) — Al riguardo, peraltro, occorre evidenziare che è all'esame del Parlamento il disegno di legge n. 1286 presentato dal Governo concernente "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente".

(28) — Lo scopo è quello di ottenere un sistema che obblighi gli

organi competenti dell'Amministrazione finanziaria ad emettere "pareri qualificati" circa la natura giuridico - tributaria dell'operazione già posta in essere o che si sta per compiere, in modo da formare una sorta di presunzione di legittimità degli atti e degli adempimenti compiuti dalla "parte" del rapporto tributario (contribuente ed Amministrazione finanziaria) che si sia conformata ai precetti in essi contenuti.

(29) — La facoltà di interpello, nella fattispecie, è prevista dell'art. 11, comma 13, della legge 30.12.1991, n. 413, il quale, peraltro, fa rinvio alla procedura contemplata dall'art. 21 della legge medesima.

(30) — Il comma 7 dell'art. 96-bis ed il comma 5 dell'art. 27-bis fanno entrambi espresso rinvio alla procedura di cui all'art. 11, comma 13, della legge 30.12.1991, n. 413.

(31) — La procedura da seguire è stata disciplinata dai DD.MM. 13/06/1997, nn. 194 e 195. In particolare, con D.M. 13/06/1997, n. 194 (in "*Finanza & Fisco*" n. 29/97, pag. 3352) sono state disciplinate l'organizzazione interna, il funzionamento e le dotazioni finanziarie del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive. Con il D.M. 13/06/1997, n. 195 (in "*Finanza & Fisco*" n. 29/97, pag. 3356) sono stati, invece, stabiliti i termini e le modalità da osservare per l'invio delle richieste di parere alla competente Direzione generale e la conseguente comunicazione al contribuente.

(32) — Secondo l'interpretazione fornita dal Consiglio di Stato del combinato disposto degli artt. 24, comma 6, e 13, comma 2, della citata legge 7.8.1990, n. 241, non è ammesso l'accesso agli atti preparatori del procedimento finalizzato alla emanazione di un provvedimento di accertamento tributario quando lo stesso sia ancora in corso di svolgimento.

Tale interpretazione è oggi ufficialmente condivisa dal Ministro delle Finanze, che l'ha fatta propria con la circolare n. 213/s/UCOP in data 28.7.1997 del Segretariato generale.

(33) — In proposito, peraltro, si veda anche il decreto del Ministro delle finanze n. 603 datato 29.10.1996 recante: "Regolamento per la disciplina delle categorie di documenti sottratti al diritto di accesso in attuazione dell'art. 24, comma 4, della legge 7 agosto 1990, n. 241".

CAPITOLO 6

OBBLIGO DI MOTIVAZIONE DEGLI ATTI ISPETTIVI.

6.1 Premessa.

Il procedimento di imposizione si realizza, ad opera dell'Amministrazione, attraverso una pluralità di atti, tra di loro eterogenei, finalizzati all'emanazione di un provvedimento conclusivo. Si tratta, quindi, di una tipica attività amministrativa che si svolge nelle forme dei procedimenti amministrativi.

In generale, il procedimento amministrativo ha trovato riconoscimento e disciplina soltanto con la legge 7.8.1990, n. 241 (34), la quale, evidentemente, è applicabile anche ai procedimenti tributari, ad eccezione del capo dedicato alla partecipazione del cittadino al procedimento stesso; difatti, di norma, per essi non è previsto alcun contraddittorio con il contribuente (35).

Nella specie, quindi, i procedimenti tributari rinvengono la disciplina generale nel richiamato testo normativo e quella particolare nelle singole leggi d'imposta.

In linea di massima, le principali fasi del procedimento amministrativo sono:

- la fase iniziale;

- la fase istruttoria;
- la fase conclusiva.

Il procedimento d'imposizione inizia sempre d'ufficio e non è caratterizzato da una tipologia predeterminata e necessaria di atti preliminari. Nella fase istruttoria vengono esperite le indagini del caso per ricercare e verificare i fatti fiscalmente rilevanti ed al termine delle stesse, nell'ambito della fase conclusiva, si perviene, di regola, all'emanazione del provvedimento impositivo, salvo che non ne ricorrano i presupposti.

In tale contesto si colloca l'azione della Guardia di Finanza quale organo ausiliare dell'attività di accertamento, attraverso l'esecuzione di una serie di atti endoprocedimentali aventi parimenti natura amministrativa.

6.2 La motivazione dell'atto amministrativo.

L'art. 3 della citata legge 7.8.1990, n. 241, stabilisce, tra l'altro, che "ogni provvedimento amministrativo ... deve essere motivato", fatta eccezione "per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale". È ivi, altresì, previsto che "la motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria".

La motivazione si configura, pertanto, come elemento necessario, essenziale ed ineluttabile (36) dell'atto o provvedimento amministrativo. Per essa è stabilito un obbligo di indicazione, nel senso che deve risultare sufficiente e puntuale, ma non necessariamente dettagliata e minuziosa. In altri termini, non è richiesto che la motivazione sia diffusa o ampiamente articolata; bensì è necessario che essa fornisca gli elementi idonei per la ricostruzione dell'iter logico - giuridico seguito dall'organo nella formazione dell'atto.

In particolare, gli elementi indicativi del percorso argomentativo sono individuati, per espressa previsione normativa, nei presupposti di fatto e nelle ragioni giuridiche.

Con il termine "presupposti di fatto" si fa riferimento a ciò che è realmente accaduto e più precisamente a quei fatti o atti che si reputano precedenti e che, quindi, come tali devono essere oggettivamente valutati, costituendo i supporti fattuali del provvedimento.

Con l'inciso "ragioni giuridiche", invece, si richiede l'indicazione delle argomentazioni di natura giuridica, non apparendo sufficiente un mero richiamo alle norme. Ciò nel senso che il riferimento alle disposizioni normative deve individuare la portata e l'applicazione di esse al caso considerato. Le ragioni giuridiche possono, altresì, spaziare anche negli ambiti giurisprudenziale e dottrinario.

I presupposti di fatto e le ragioni giuridiche costituiscono, quindi, il nucleo indissolubile della motivazione del provvedimento amministrativo, con la conseguenza che, ove mancasse uno di questi due elementi, il provvedimento risulterebbe viziato da violazione di legge e la motivazione sarebbe, più che insufficiente nel contenuto, priva di un fattore essenziale fissato dalla legge stessa.

Appare evidente, inoltre, che tra tali elementi deve intercorrere un nesso, nel senso che deve trattarsi di ragioni giuridiche riferite a quei presupposti di fatto e non ad altri. Ciò viene chiarito anche nell'espressione finale del comma "in relazione alle risultanze dell'istruttoria", dalla quale si evince chiaramente come anche la fase prodromica dell'istruttoria debba riguardare certi presupposti di fatto, collegati con conseguenti determinate ragioni giuridiche.

Analoghe norme esistono nell'ordinamento giuridico tributario ed, in particolare, nei settori impositivi concernenti l'I.V.A. e le imposte sui redditi.

Con riguardo a queste ultime, l'art. 42, secondo comma, del D.P.R. 29.9.1973 n. 600 sancisce che l'avviso di accertamento deve, tra l'altro, essere motivato in relazione alle disposizioni applicate ai fini della rettifica operata dall'ufficio finanziario.

La motivazione deve essere distinta con riferimento ai singoli redditi delle varie categorie; essa, inoltre, deve contenere 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 o detrazioni.

Il requisito della motivazione, unitamente alla sottoscrizione del capo dell'ufficio o del funzionario delegato ed alle altre indicazioni richieste, viene considerato essenziale ai fini della validità, sotto il profilo giuridico, dell'atto di accertamento atteso che, in mancanza, l'ultima parte della norma in esame ne sancisce la nullità.

In tal senso dispone anche l'art. 56 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 relativo alla notificazione e motivazione degli accertamenti in materia di I.V.A..

Ovviamente, quanto sopra è riferibile anche all'attività investigativa posta in essere dalla Guardia di Finanza e finalizzata a fornire agli Uffici gli elementi necessari per l'adozione dell'atto conclusivo del procedimento amministrativo di imposizione.

In particolare, il processo verbale di constatazione, come atto eminentemente amministrativo in cui sono compendiate gli esiti del controllo, deve opportunamente rispondere alle delineate prescrizioni di contenuto (37), al fine di garantire allo stesso e, in prospettiva, all'atto di accertamento un'ideale motivazione, potenzialmente immune da vizi o difetti, tale da poter "resistere" anche in sede processuale.

Infatti, nel processo tributario d'impugnazione sono posti in discussione i fatti sui quali si fonda e dai quali trae legittimità il provvedimento impugnato; la mancata prova di questi ultimi, se contestati dal ricorrente, equivale al riconoscimento della loro insussistenza.

In tale contesto, la motivazione assume rilievo ai fini dell'esatta delimitazione della "materia del contendere" atteso che il giudice è tenuto a pronunciarsi non sulla debenza in assoluto del tributo o del maggior tributo richiesto al contribuente ma in ordine alla fondatezza della pretesa sulla scorta delle ragioni indicate dall'Amministrazione finanziaria.

Ad ulteriore conferma della ineludibile necessità di corroborare le violazioni constatate, e successivamente contestate dagli Uffici finanziari, con un adeguato ed "inattaccabile" sostrato motivazionale, occorre richiamare anche la nuova disciplina del contenzioso tributario che, a norma dell'art. 15, comma 1, del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546, prevede, nell'ipotesi di soccombenza in giudizio, la condanna a rimborsare le spese processuali.

Conseguentemente, l'eventuale inadeguatezza delle ragioni adottate alla base dei rilievi formulati può implicare un duplice effetto lesivo non solo in termini di inefficacia dell'azione amministrativa bensì anche sotto il profilo finanziario a detrimento delle disponibilità erariali, sia quale mancato introito tributario e sia in ragione del sostenimento delle spese giudiziarie.

NOTE

(34) — Tale legge si articola in sei capi relativi a: i principi; il responsabile del procedimento; la partecipazione al procedimento amministrativo; la semplificazione dell'azione amministrativa; l'accesso ai do-

cumenti amministrativi; le disposizioni finali.

(35) — Il coinvolgimento del contribuente è, invece, obbligatorio allorché, ad esempio, l'ufficio intende emettere un accertamento sulla base dei coefficienti presuntivi, ovvero allorché si procede ad accessi, ispezioni e verifiche.

(36) — Secondo l'orientamento prevalente, l'inciso "ogni provvedimento" deve essere interpretato nel senso di ogni atto o provvedimento amministrativo, con esclusione di quelli per i quali la motivazione si presenta impossibile (ad esempio, in un certificato di nascita) ovvero superflua (ad esempio, in una verifica tecnica che non implichi esame comparativo o apprezzamento sulla base di precedenti parametri).

(37) — Ciò a maggior ragione ove si consideri che, di frequente, gli uffici finanziari emanano avvisi di accertamento utilizzando i risultati di indagini svolte dalla Guardia di Finanza, cioè trasferendo i rilievi risultanti dai processi verbali di constatazione, ovvero ricorrendo, in alternativa, alla c.d. motivazione "per relationem".

CAPITOLO 7

ATTIVITÀ DI VERIFICA DELLE SEZIONI SPECIALI DEI NUCLEI CENTRALE E REGIONALI DI POLIZIA TRIBUTARIA.

7.1 Premessa.

L'istituzione delle "Sezioni Speciali", nell'ambito dei Nuclei Centrale e Regionali di polizia tributaria, ha inteso soddisfare l'esigenza di realizzare un potenziamento, in termini qualitativi e quantitativi, dell'azione di controllo fiscale del Corpo nei confronti delle fasce più alte di contribuenti dei vari settori economici, previo l'impiego di specifiche articolazioni, connotate da elevata professionalità e spiccata competenza tecnico-tributaria.

Infatti, per poter realizzare una sempre più efficace, incisiva e mirata attività di contrasto all'evasione fiscale, avente come obiettivo l'individuazione e la repressione delle più sofisticate ed articolate metodologie di sottrazione di materia imponibile, si è resa necessaria l'implementazione dell'azione ispettiva nei riguardi dei soggetti di rilevanti dimensioni allo scopo di attuarne un monitoraggio costante, da realizzare d'intesa con le competenti Direzioni Regionali delle Entrate.

In tale contesto, risulta evidente l'alto grado di specificità e di approfondimento richiesto per l'azione di controllo, condotta dalle citate unità operative, nei confronti di una platea di soggetti caratterizzati dalla complessità degli atti gestionali e degli impianti contabili.

Per quanto sopra, le prescrizioni operative contenute nella presente istruzione, denotate da una valenza di carattere generale e volte precipuamente ad assicurare l'omogeneizzazione delle modalità di esecuzione delle verifiche fiscali, trovano applicazione, di massima, anche per gli interventi effettuati dalle richiamate Sezioni, compatibilmente, al fine di salvaguardarne la specialità, con le disposizioni di dettaglio indicate nel Testo Unico N. 2 "FISCALITÀ INTERNA".

L'attività di servizio istituzionalmente demandata alle Sezioni Speciali assume, quindi, un ruolo di determinante importanza nell'ambito delle incombenze che il Corpo è deputato ad assolvere in quanto massima espressione della sua professionalità e, nel contempo, elemento di valutazione e di misura della qualità ed efficienza dell'azione ispettiva.

7.2 Disposizioni riguardanti la metodologia operativa.

Coerentemente con quanto osservato in premessa, la verifica sviluppata dalle particolari unità operative dovrà riguardare, di norma, oltre alle attività che assumono immediata rilevanza ai fini della imposizione diretta ed indiretta, tutti gli altri rapporti che investono settori condizionatori della stessa indagine sul volume degli affari e sulla consistenza reddituale.

Alla verifica dovrà essere data conclusione piena, sostanziale e formale, attraverso:

- esaurimento degli accertamenti in ogni settore preso in esame;
- sviluppo delle indagini sul piano contabile ed extra-contabile;
- compiuta verbalizzazione sia di natura amministrativa che eventualmente penale;
- segnalazione di iniziativa ai competenti uffici degli elementi rilevanti ai fini della imposizione diretta.

Inoltre, si sottolinea come sia opportuno valutare a cura del direttore della verifica e del capo-pattuglia:

- l'estensione della verifica, nell'ipotesi in cui la verificata faccia parte di un gruppo economico, a tutti i soggetti riconducibili al medesimo o, quanto meno, l'esecuzione dell'analisi dei rapporti intrattenuti dalla società ispezionata con la controllante e le altre società del gruppo al fine di garantire l'unitarietà dell'azione ispettiva;
- l'attivazione, ove ne ricorrano le condizioni, della procedura di richiesta di informazioni ai collaterali organismi esteri secondo quanto disciplinato dalle vigenti Convenzioni internazionali in materia di doppie imposizioni;
- la possibilità di eseguire verifiche simultanee d'intesa con le amministrazioni finanziarie straniere, nei confronti di soggetti controllati e/o controllanti di contribuenti residenti.

Pertanto, in presenza di imprese multinazionali, nella fase di preparazione dell'intervento sarà accuratamente vagliata, ove sussistenti gli specifici accordi amministrativi, anche l'eventualità di un proficuo ricorso all'indicata tipologia di controllo.

In ogni caso, nell'ambito del controllo sostanziale nei confronti dei contribuenti della specie, particolare cura dovrà essere posta all'esame dei "prezzi di trasferimento".

Peraltro, non si ritiene superfluo evidenziare che è rimessa alle unità operanti la possibilità di valutare l'opportunità di eseguire verifiche scaglionate nel tempo nei confronti dei maggiori complessi aziendali operanti contemporaneamente in settori economici diversi o agenti, con separata organizzazione, nell'ambito della produzione o della distribuzione dei beni tale da rendere difficoltosa un'indagine unica riferita alle vaste dimensioni dell'intera vita aziendale.

Tali verifiche saranno, di volta in volta, riferite ad uno o ad alcuni soltanto dei settori o delle forme dell'attività in questione, ferme restando le modalità di esecuzione sopra descritte.

7.3 Programmazione degli interventi.

La programmazione dell'attività ispettiva delle Sezioni Speciali va realizzata nella prospettiva di massimizzare il rapporto costi-benefici, privilegiando tendenzialmente la qualità degli interventi rispetto alla quantità.

Rispondono a tali finalità le prescrizioni specifiche emanate con circolare n. 370000 in data 8.10.1997, relativamente alla

redazione degli elenchi dei soggetti affidati alla esclusiva vigilanza delle citate Sezioni ed alla pianificazione annuale degli interventi.

In particolare, per quanto concerne il numero di verifiche generali da programmare, pur tenendo conto della natura e delle dimensioni dei contribuenti, che rendono difficoltosa qualsiasi previsione di durata delle relative operazioni ispettive, occorre comunque definire alcuni criteri di massima – soggetti ad aggiornamento nel tempo - ai quali ispirare la fissazione degli obiettivi da affidare alle predette articolazioni.

Ciò anche al fine di modulare i "ritmi" dell'attività di controllo e consentirne una più esaustiva analisi in sede di consuntivazione, sotto il profilo della congruità tra i risultati conseguiti e le risorse impiegate.

Peraltro, pur considerando le connotazioni peculiari delle articolazioni operative in esame, la loro attività di servizio:

- non può essere del tutto sottratta alla "logica degli obiettivi", cui viene conformata l'azione di contrasto del Corpo all'evasione fiscale;
- deve essere conciliata con le prescrizioni contenute nella direttiva ministeriale in materia di "semplificazione dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti" la quale, tra l'altro, limita la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, di massima, a trenta giorni lavorativi, per i controlli nei confronti della massa dei contribuenti, ed a novanta, per le attività ispettive eseguite nei confronti dei grandi complessi aziendali.

Nella considerazione di dover comunque, conciliare le diverse e, a volte, opposte esigenze, sembra possibile ipotizzare, in deroga alle vigenti direttive, che:

- mediamente una pattuglia, escludendo l'Ufficiale, sia composta da 3 unità;
- la durata media di una verifica generale tipo, eseguita dalle Sezioni Speciali, venga contenuta, di massima, in un periodo non superiore a 100 giornate lavorative effettive.

Naturalmente, non si esclude che la durata ipotizzata possa subire condizionamenti nel corso di svolgimento del programma in presenza, ad esempio, di accertamenti bancari, di verifiche simultanee ovvero di altre particolari tipologie di controllo e/o modalità ispettive che, per loro natura, richiedono tempi di esecuzione più ampi.

PARTE II

POTERI DELLA GUARDIA DI FINANZA IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI E DI TASSE ED IMPOSTE INDIRETTE SUGLI AFFARI

CAPITOLO 1 GENERALITÀ.

1.1 Attribuzioni del Corpo a tutela dei singoli tributi nel vigente ordinamento tributario.

Il sistema fiscale italiano, nella sua attuale strutturazione, costituisce la risultante di una continua evoluzione normativa che, dall'entrata in vigore della riforma tributaria degli anni 1971-1973 (38), ha prodotto, per successive stratificazioni, un

articolato scenario legislativo e regolamentare.

L'attività di integrazione e perfezionamento del quadro normativo di riferimento, sviluppata senza soluzione di continuità nel corso degli anni, è risultata principalmente orientata:

- all'aggiornamento della disciplina sostanziale di tutti i principali tributi dettato, in parte, dall'evoluzione delle tecniche commerciali e negoziali, in parte dalla necessità di una sempre più stretta aderenza dell'ordinamento nazionale alle disposizioni emanate in seno alle comunità internazionali cui l'Italia ha dato la propria adesione (39);

- ad una migliore definizione dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e soggetto passivo d'imposta, la quale ha condotto ad un'incisiva rivisitazione - soprattutto, ma non esclusivamente, nel settore delle imposte sui redditi - delle procedure di accertamento dei tributi (40) e ad una più compiuta individuazione ed armonizzazione delle attribuzioni degli organi dello Stato cui compete la constatazione delle violazioni e l'accertamento del debito fiscale (41);

- a stabilire una più efficace forma di raccordo tra il sistema sanzionatorio amministrativo e quello penale (42).

Ne è scaturito un disegno dispositivo più razionale, all'interno del quale la Guardia di Finanza ha visti accresciuti i propri margini di autonomia operativa.

La normativa vigente, infatti, riconosce al Corpo la possibilità di esercitare, anche di propria iniziativa, tutti i poteri istruttori di controllo conferiti per legge agli Uffici finanziari e finalizzati all'attività di accertamento del tributo. Quest'ultima resta di competenza esclusiva degli Uffici e si traduce, a ragione dei diversi presupposti, di fatto e di diritto, da cui può originare, in procedure tecnicamente differenziate.

In tale generale contesto, l'esercizio dei poteri da parte della Guardia di Finanza potrà trovare graduazione in moduli operativi diversificati, in funzione della possibile confluenza delle risultanze dell'attività ispettiva in una o più forme di accertamento delineate dal legislatore.

Tutti i poteri sono riconducibili alle due seguenti, fondamentali tipologie:

- poteri il cui esercizio presuppone l'intervento diretto presso i locali e le pertinenze, anche mobili, in cui si svolge l'esercizio di imprese, arti o professioni e/o presso altri locali e relative pertinenze diversi dai precedenti ancorché formalmente destinati ad usi diversi (ad esempio, un'abitazione);

- poteri il cui esercizio si concretizza nel richiedere l'esibizione, eventualmente al fine della loro acquisizione, di supporti documentali, ovvero la comunicazione, in forma scritta o verbale, di dati, notizie, informazioni o elementi suscettibili di un proficuo utilizzo in sede di accertamento.

I poteri di cui al primo alinea sono essenzialmente quelli di **accesso, ricerca, ispezione documentale e verifica**. Una loro compiuta disciplina, allo stato attuale, si rinviene esclusivamente nell'art. 52 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, cui, peraltro, fanno rinvio altre importanti norme dell'ordinamento (43).

Ai medesimi poteri, inoltre, fanno riferimento, sia pure utilizzando una terminologia non del tutto coincidente e, comunque, senza darne alcuna definizione tecnica, l'art. 35 della legge 7.1.1929, n. 4 (44) e l'art. 1 del R.D.L. 3.1.1926, n. 63 (45) - *Attribuzione di facoltà di indagine e controllo alla polizia tributaria* - modificato dall'art. 1 del R.D.L. 8.7.1937, n. 1290 (46).

I poteri di cui al secondo alinea compendiano una vasta gamma di mezzi istruttori individualmente disciplinati dalle singole leggi d'imposta (47) e consistono, essenzialmente, nella facoltà

di richiedere l'invio o l'esibizione di dati, notizie, informazioni e documenti.

In forza delle disposizioni rinvenibili nella citata legge 7.1.1929, n. 4, la quale riconosce ai militari della Guardia di Finanza, nella loro qualità di ufficiali ed agenti di polizia tributaria, particolari autonome attribuzioni, e della espressa equiparazione dei poteri del Corpo a quelli degli uffici finanziari, operano:

- per le imposte sui redditi, l'art. 33, comma 3, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600;

- per l'I.V.A., l'art. 63, comma 1, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, così come modificato dall'art. 18, comma 2, lettera l) della legge 30.12.1991, n. 413;

- per gli altri tributi, la disposizione di cui al citato art. 1 del R.D.L. 3.1.1926, n. 63, la quale stabilisce che *agli ufficiali della Guardia di Finanza sono conferiti tutti i poteri e diritti d'indagine, accesso, visione, controllo, richiesta di informazioni che spettano per legge ai diversi uffici finanziari incaricati della applicazione dei tributi diretti ed indiretti. Le stesse facoltà sono attribuite ai sottufficiali e militari di truppa del Corpo medesimo incaricati del servizio di polizia tributaria.*

La Guardia di Finanza è, pertanto, posta nella piena facoltà di esercitare, di iniziativa o su delega, tutti i suddetti poteri, siano essi quelli di accesso, ricerca, ispezione documentale e verifica, siano pure quelli di richiedere l'invio o l'esibizione di dati, notizie e documenti.

Tanto premesso, occorre sottolineare che la verifica - quale momento caratterizzante dell'attività della polizia tributaria - si sviluppa mediante il modulato e funzionale utilizzo dei poteri in argomento, finalizzandone l'esercizio alla raccolta di ogni elemento, di diritto e di fatto, idoneo ad accertare il rispetto, formale e sostanziale, degli adempimenti cui il soggetto ispezionato è tenuto in virtù della normativa.

Pur non potendosi aprioristicamente indicare una formula univoca e standardizzata di utilizzo dei poteri per legge riconosciuti alla Guardia di Finanza in sede di verifica, l'esercizio di quelli riconducibili alla prima tipologia suindicata assume rilevanza particolare nell'ambito della specifica attività di servizio.

In particolare, quando questa si attui nei confronti di soggetti titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo, l'esecuzione dell'accesso e delle attività ad esso conseguenti potrà omettersi solo a ragione di insuperabili impedimenti ovvero sulla base di analitiche considerazioni dettate dal ricorrere di evenienze eccezionali, di cui significativa testimonianza dovrà essere resa nel piano di verifica.

Il ricorso ai poteri esercitabili senza un intervento diretto presso la sede dell'impresa o dello studio professionale è invece rimesso all'apprezzamento del direttore della verifica, il quale dovrà valutarne il potenziale apporto nel più vasto quadro delle attività investigative programmate.

Parimenti, allorché la verifica si svolga nei confronti di soggetti non titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo, i poteri in argomento costituiranno comunque il mezzo ispettivo principale per la verifica della corretta posizione fiscale del contribuente.

Nel paragrafo che segue verrà data sommaria enunciazione delle fonti dei singoli poteri in rassegna.

L'analisi dei poteri medesimi verrà sviluppata nei successivi capitoli della presente parte. Specifiche modalità di esercizio, non direttamente ricavabili dalle fonti legislative o regolamentari, verranno dettate nel capitolo 7 sempre della presente parte.

1.2 Fonti legislative e regolamentari dei poteri.

Le fonti legislative da cui promanano, distintamente per tributo, i poteri della Guardia di Finanza sono costituite da:

imposte sui redditi:

- artt. 32, 33 e 70 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600;

imposta sul patrimonio netto delle imprese:

- art. 3, comma 4, del D.L. 30.9.1992, n. 394, convertito con modificazioni nella legge 26.11.1992, n. 461;

imposta sul valore aggiunto:

- artt. 51, 52, 63 e 75 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633;
- art. 8 della legge 10.5.1976, n. 249, modificato con la legge 13.3.1980, n. 71 (ricevuta fiscale);
- art. 2 della legge 26.1.1983, n. 18, artt. 9, comma 1, n. 1) del D.M. 23.3.1983, in combinato disposto con l'art. 3, comma 2, del D.M. 4.4.1990, e 15 del D.M. 23.3.1983 (misuratori fiscali);
- artt. 55 e 56 del D.L. 30.8.1993, n. 331, convertito, con modificazioni, nella legge 29.10.1993, n. 427;

imposta di registro:

- art. 1 del R.D.L. 3.1.1926, n. 63, sostituito dall'art. 1 del R.D.L. 8.7.1937, n. 1290;
- artt. 10, comma 1, lettera d), 15, 51, comma 4, e 63 del D.P.R. 26.4.1986, n. 131;

imposta sulle successioni e donazioni:

- art. 1 del R.D.L. 3.1.1926, n. 63, sostituito dall'art. 1 del R.D.L. 8.7.1937, n. 1290;
- artt. 34, comma 4, e 47 del D.Lgs. 31.10.1990, n. 346 (per l'imposta sulle successioni);
- art. 60 del D.Lgs. 31.10.1990, n. 346 (per l'imposta sulle donazioni);

imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili (48):

- art. 1 del R.D.L. 3.1.1926, n. 63, sostituito dall'art. 1 del R.D.L. 8.7.1937, n. 1290;
- art. 31 del D.P.R. 26.10.1972, n. 643;

imposte ipotecarie e catastali:

- art. 1 del R.D.L. 3.1.1926, n. 63, sostituito dall'art. 1 del R.D.L. 8.7.1937, n. 1290;
- l'art. 13 del D.Lgs. 31.10.1990, n. 347;

accise:

- art. 18 del D.Lgs. 26.10.1995, n. 504;
- artt. 33 e 35 della legge 7.1.1929, n. 4;

settore doganale:

- art. 25 del D.P.R. 23.1.1973, n. 43;
- art. 32, commi 1 e 4, e 64 del D.L. 30.8.1993, n. 331, convertito, con modificazioni, nella legge 29.10.1993, n. 427, in combinato disposto con l'art. 11, comma 9, del D.Lgs. 8.11.1990, n. 374;
- artt. 33 e 35 della legge 7.1.1929, n. 4;

imposta di bollo:

- artt. 34, 35 e 36 del D.P.R. 26.10.1972, n. 642, e successive modificazioni;
- legge 7.1.1929, n. 4;

imposta sugli spettacoli:

- artt. 18 e 37 del D.P.R. 26.10.1972, n. 640;
- legge 7.1.1929, n. 4;

tasse sulle concessioni governative:

- art. 10 del D.P.R. 26.10.1972, n. 641;
- legge 7.1.1929, n. 4;

tasse sulle radioaudizioni:

- art. 24 del R.D.L. 21.2.1938, n. 246, convertito in legge 4.6.1938, n. 880;
- art. 11 della legge 12.11.1949, n. 996;
- legge 7.1.1929, n. 4;

tasse automobilistiche:

- art. 2 della legge 24.1.1978, n. 27;
- art. 38 del D.P.R. 5.2.1953, n. 39;
- D.L. 30.12.1982, n. 953, convertito nella legge 28.2.1983, n. 53;
- legge 7.1.1929, n. 4;

tasse sui contratti di borsa:

- art. 100 del R.D. 4.8.1913, n. 1068;
- art. 13 del R.D. 30.12.1923, n. 3278;
- legge 7.1.1929, n. 4;
- art. 20 del D.M. 16.7.1926;

imposta sulle assicurazioni private:

- art. 28 della legge 29.10.1961, n. 1216;
- legge 7.1.1929, n. 4.

Ovviamente le norme in rassegna non delineano compiutamente il ventaglio delle attribuzioni conferite al Corpo da altre disposizioni legislative le quali, pur perseguendo finalità estranee all'area fiscale, richiamano comunque, ed in chiave strumentale, le professionalità tipiche della polizia tributaria.

1.3 Cooperazione internazionale.

La cooperazione tra Stati in materia di attività di controllo è fondata su:

- scambio di informazioni;
- convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sui redditi;
- accordi amministrativi, stipulati in esecuzione delle citate convenzioni, finalizzati all'effettuazione di verifiche simultanee d'intesa con i collaterali organi esteri.

In merito allo scambio di informazioni, si evidenzia che le direttive comunitarie n. 77/799 e n.79/1070, rispettivamente concernenti l'imposizione diretta e l'I.V.A., sono state recepite nell'ordinamento italiano con il D.P.R. 5.6.1982, n. 506 e trasferite negli artt. 31 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e 65 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

Il più recente Regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio del 27.1.1992 reca, invece, la disciplina della cooperazione amministrativa in materia di I.V.A. intracomunitaria.

Numerose sono, altresì, le convenzioni internazionali stipulate dagli Stati per evitare le doppie imposizioni sul reddito nel cui contesto è specificamente previsto - secondo l'art. 26 dello schema "tipo" approntato dall'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) - che le Autorità competenti dei Paesi contraenti scambiano le necessarie informazioni per prevenire e reprimere le evasioni fiscali.

Gli accordi sottoscritti dall'Italia sono ispirati, di massima, al richiamato schema OCSE.

L'Autorità competente per lo Stato italiano è il Ministero delle Finanze al quale i Reparti del Corpo, nell'ipotesi in cui ne

ricorrano le condizioni, devono rivolgere - per il tramite del II Reparto - le richieste da rimettere alle Amministrazioni fiscali straniere.

Le istruzioni di dettaglio circa l'utilizzo di tali strumenti sono compendiate nella Sezione nr. 3 del Testo Unico N. 1, RICERCA E RELAZIONI INTERNAZIONALI, al quale si rinvia.

Da ultimo, buona parte dei Paesi con i quali vigono le citate convenzioni hanno stipulato con l'Italia, in attuazione delle disposizioni ivi contenute, accordi amministrativi finalizzati all'esecuzione di verifiche fiscali simultanee le quali consentono l'avvio contestuale delle operazioni ispettive nei confronti di imprese che svolgono attività nel territorio di entrambi gli Stati contraenti.

Al momento, possono essere attivate verifiche simultanee con le amministrazioni fiscali degli Stati Uniti, dell'Austria, della Francia, della Danimarca, del Belgio, della Slovacchia, della Svezia, dell'Ungheria e della Finlandia.

Le direttive attinenti all'utilizzo del particolare strumento sono contenute nella Sezione nr. 1 del Testo Unico N. 2, FISCALITÀ INTERNA.

NOTE

(38) — Realizzatasi in concreto, mediante l'emanazione dei seguenti decreti delegati, che ne costituiscono la struttura portante:

- D.P.R. 26.10.1972, n. 633 - Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto;
- D.P.R. 26.10.1972, n. 634 - Disciplina dell'imposta di registro (sostituito, a decorrere dall'1.7.1986, dal D.P.R. 26.4.1986, n. 131);
- D.P.R. 26.10.1972, n. 635 - Disciplina delle imposte ipotecarie e catastali (a decorrere dall'1.1.1991, sostituito dal D.Lgs. 31.10.1990, n. 347);
- D.P.R. 26.10.1972, n. 637 - Disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni (a decorrere dall'1.1.1991, sostituito dal D.Lgs. 31.10.1990, n. 346);
- D.P.R. 26.10.1972, n. 640 - Imposta sugli spettacoli;
- D.P.R. 26.10.1972, n. 641 - Disciplina delle tasse sulle concessioni governative;
- D.P.R. 26.10.1972, n. 642 - Disciplina dell'imposta di bollo (successivamente modificato, integrato e corretto dal D.P.R. 30 dicembre 1982, n. 955).
- D.P.R. 29.9.1973, n. 597 - Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (sostituito, a decorrere dall'1.1.1988, dal D.P.R. 22.12.1986, n. 917);
- D.P.R. 29.9.1973, n. 598 - Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (sostituito a decorrere dall'1.1.1988, dal D.P.R. 22.12.1986, n. 917);
- D.P.R. 29.9.1973, n. 599 - Istituzione e disciplina dell'imposta locale sui redditi (sostituito, a decorrere dall'1.1.1988, dal D.P.R. 22.12.1986, n. 917);
- D.P.R. 29.9.1973, n. 600 - Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi;
- D.P.R. 29.9.1973, n. 601 - Disciplina delle agevolazioni tributarie;
- D.P.R. 29.9.1973, n. 602 - Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito;
- D.P.R. 29.9.1973, n. 605 - Disposizioni relative all'anagrafe tributaria ed al codice fiscale dei contribuenti.

(39) — Si veda, in particolare, la legge 29.10.1993, n. 427, che, nel convertire il D.L. 30.8.1993, n. 331, ha disciplinato gli scambi intracomunitari, arrecando significative modifiche alla normativa in materia di I.V.A., ed ha disciplinato, ex novo, il trattamento fiscale dei prodotti soggetti ad accise.

(40) — Di particolare rilevanza sono, in proposito:

- il D.L. 2.3.1989, n. 69, convertito, con modificazioni, nella legge 27.4.1989, n. 154 (artt. 11 e 12);
- la legge 30.12.1991, n. 413;
- il D.L. 19.9.1992, n. 384, convertito, con modificazioni, nella legge 14.11.1992, n. 438 (artt. 11, 11-bis e 11-ter, successivamente abrogati dal D.L. 30.8.1993, n. 331, convertito, con modificazioni, nella legge 29.10.1993, n. 427);
- il D.L. 30.8.1993, n. 331 convertito, con modificazioni, nella legge 29.10.1993, n. 427 (artt. 62, 62-bis, 62-ter, 62-quater, 62-quinquies, 62-sexies e 64).

(41) — In particolare, si veda l'art. 18 della legge 30.12.1991, n. 413.

(42) — Da segnalare, al riguardo, il D.L. 16.3.1991, n. 83, convertito, con modificazioni, nella legge 15.5.1991, n. 154.

(43) — Tra queste si richiamano: l'art. 33, comma 1, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600; l'art. 51, comma 4, del D.P.R. 26.4.1986, n. 131; l'art. 34, comma 4, del D.Lgs. 31.10.1990, n. 346; l'art. 11, comma 9, del D.Lgs. 8.11.1990, n. 374; l'art. 24, comma 5, del D.Lgs. 15.12.1997, n. 446.

(44) — G.U. del 14.1.1929, n. 11.

(45) — G.U. del 21.1.1926, n. 16; il R.D.L. 3.1.1926, n. 63 è stato convertito nella legge 24.5.1926, n. 898.

(46) — G.U. del 6.8.1937, n. 181; il R.D.L. 8.7.1937, n. 1290 è stato convertito nella legge 23.12.1937, n. 2389.

(47) — In particolare, per le imposte sui redditi, l'art. 32 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, per l'I.V.A., l'art. 51 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, per le imposte di fabbricazione, l'art. 18 del D.Lgs. 26.10.1995, n. 504.

(48) — Occorre rammentare che l'INVIM è stata abrogata, con effetto dal 1° gennaio 1993, dall'art. 17, commi 6 e 7, del D.Lgs. 30.12.1992, n. 504, emanato in attuazione della legge 23.10.1992, n. 421, ma dovrà essere pagata, al verificarsi del presupposto, fino al 31.12.2003.

CAPITOLO 2

SINGOLI POTERI IN RELAZIONE ALLA FUNZIONE DI CONTROLLO PRESSO ESERCENTI ATTIVITÀ COMMERCIALI, AGRICOLE, PROFESSIONALI, ARTISTICHE.

2.1 Premessa.

Gli artt. 51 e 52 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e gli artt. 32 e 33 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 individuano i poteri degli Uffici finanziari competenti, rispettivamente, in materia di I.V.A. e di imposte dirette.

Entrambe le normative riconoscono alla Guardia di Finanza i medesimi poteri attribuiti agli Uffici per l'effettuazione di accessi, ispezioni e verifiche.

In particolare:

- il primo comma, prima parte, dell'art. 63 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 stabilisce che: *“La Guardia di Finanza coopera con gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dell'imposta e per la repressione delle violazioni del presente decreto, procedendo, di propria iniziativa o su richiesta degli uffici, secondo le norme e con le facoltà di cui agli artt. 51 e 52, alle operazioni ivi indicate e trasmettendo agli*

uffici stessi i relativi verbali e rapporti”;

- il terzo comma, prima parte, del citato art. 33 dispone che: *“La Guardia di Finanza coopera con gli uffici delle imposte per l’acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell’accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni delle leggi sulle imposte dirette, procedendo, di propria iniziativa o su richiesta degli uffici secondo le norme e con le facoltà di cui all’art. 32 e al precedente comma”.*

La Guardia di Finanza può quindi avvalersi delle facoltà di accesso, ispezione e verifica di cui all’art. 52 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, richiamato anche dall’art. 33 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, per le imposte sui redditi.

Nell’ambito dei poteri di accesso, ricerca, ispezione documentale e verificazione di cui all’art. 52 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, occorre altresì ricordare la sussistenza dell’art. 35 della legge 7.1.1929, n. 4 per quei tributi che tale legge richiamano ai fini dell’accertamento e della repressione delle violazioni.

2.2 Accesso.

2.2.1 Premessa.

Consiste nel potere di entrare in un luogo e di soffermarvisi, anche senza o contro il consenso di chi ne ha la disponibilità, al fine di eseguirvi le operazioni richieste dal servizio.

Sulla base della vigente disciplina, è possibile individuare più tipi di accesso, ciascuno riferibile a luoghi diversi, per natura o destinazione.

Ognuno di detti accessi costituisce oggetto di specifica disciplina in ordine ai presupposti che ne legittimano l’esecuzione ed alle relative modalità attuative.

2.2.2 Accesso nei locali destinati all’esercizio di attività commerciali o agricole, quali definite dall’art. 4 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e 51 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917.

È consentito previo ordine del Comandante di Reparto, sia esso un ufficiale o un sottufficiale (49).

Non richiede la sussistenza di alcun particolare presupposto legittimante, ma può essere finalizzato esclusivamente:

- all’esecuzione di ricerche, ispezioni documentali, verificazioni e di ogni altra rilevazione ritenuta utile per l’accertamento dell’imposta sul valore aggiunto e delle imposte sui redditi;
- alla verifica di congruità del valore degli atti aventi ad oggetto aziende e diritti reali su di esse ai fini dell’applicazione dell’imposta di registro e di quella sulle successioni e donazioni;
- alla repressione dell’evasione e delle altre violazioni alle leggi finanziarie.

L’accesso può essere effettuato in qualunque ora di apertura delle aziende.

Se la normale attività dell’impresa si protrae o si svolge in ore serali o notturne, l’accesso sarà lecito anche in tale arco temporale (cinematografi, teatri, night club, ecc.).

2.2.3 Accesso nei locali destinati all’esercizio di arti o professioni, quale definito dall’art. 5 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e dall’art. 49 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917.

È consentito su ordine del Comandante di Reparto, sia esso un ufficiale o un sottufficiale.

Non richiede la sussistenza di alcun particolare presupposto legittimante ed è attuato per il perseguimento delle medesime finalità indicate al precedente sub-paragrafo 2.2.2.

Va eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.

Non vi è dubbio che, agendo detta presenza come requisito di legittimazione, la ritualità degli atti, sostanziali e procedurali, successivi, subisce il condizionamento della regolarità delle operazioni iniziali.

Peraltro, poiché la legge richiede la mera “presenza”, non è necessaria un’attività di collaborazione o di disponibilità del soggetto presente - titolare dello studio o suo delegato - essendo irrilevante un suo atteggiamento passivo o finanche ostruzionistico.

È sufficiente che il soggetto delegato agisca sulla base di uno specifico incarico (procura speciale) conferito in forma scritta e solo in caso eccezionale anche telefonicamente, da far risultare comunque nel processo verbale di verifica. Occorre tener presente, quanto al contenuto della delega, che deve trattarsi non di una mera “rappresentanza” formale in atti, ma di una vera e propria attribuzione sostitutiva della presenza del titolare per assistere alle operazioni di accesso, abilitante come tale il delegato anche all’eventuale opposizione del segreto professionale, nei limiti del mandato ricevuto.

L’accesso può essere effettuato in qualunque ora di apertura dei locali all’interno dei quali si esercita l’attività professionale o artistica.

2.2.4 Accesso presso gli organi e le amministrazioni dello Stato, enti pubblici non economici, società ed enti di assicurazione, società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, ovvero attività di gestione ed intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria.

È consentito dietro ordine del Comandante di Reparto, sia esso un ufficiale o un sottufficiale.

Non richiede la sussistenza di particolare presupposto legittimante, ma può essere finalizzato esclusivamente alla rilevazione diretta dei dati e delle notizie specificamente indicati al numero 5) dell’art. 32 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, sul conto di contribuenti oggetto di controllo.

Considerata la particolare qualità dei soggetti destinatari, la facoltà in esame dovrà essere esercitata a ragion veduta e dopo un approfondito esame della situazione.

2.2.5 Accesso presso le aziende e gli istituti di credito e presso l’Amministrazione postale.

È consentito, previa autorizzazione del Comandante di Zona, su ordine del Comandante del Gruppo, ai soli ufficiali di grado non inferiore a capitano, nel numero massimo di quattro.

È finalizzato esclusivamente alla rilevazione diretta dei dati e delle notizie relative ai conti intrattenuti con i contribuenti, la cui copia sia già stata richiesta in base alle norme del n. 7 degli artt. 32 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e 51 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

Presupposto legittimante l’esecuzione dell’accesso è costituito dalla circostanza che la menzionata documentazione:

- non sia stata trasmessa entro il termine stabilito dai citati articoli (non meno di sessanta giorni, prorogabili di altri trenta

per giustificati motivi dal Comandante di Zona (50) su istanza dell'azienda o istituto di credito);

- sia stata trasmessa, ma sussistano fondati sospetti che pongano in dubbio la completezza e l'esattezza del suo contenuto, rispetto a tutti i rapporti intrattenuti dal contribuente con l'azienda o istituto di credito o l'Amministrazione postale.

La facoltà di accesso in esame (come pure quella di semplice richiesta dei dati) è esercitabile con le modalità indicate dal decreto dei Ministri delle finanze e del tesoro 15.9.1982 (51).

In merito è dato rilevare che, pur avendo la legge 30.12.1991, n. 413 modificato le condizioni legittimatrici relative agli accertamenti bancari, si ritengono tuttora vigenti le disposizioni regolamentari fissate nel richiamato decreto interministeriale quantunque emanato in attuazione della precedente formulazione normativa.

Infatti, tale regolamento è stato emanato in esecuzione di una disciplina di legge certamente più rigorosa dell'attuale, atteso che essa definiva determinati tassativi presupposti di superamento del segreto bancario, quali quelli recati dagli ormai abrogati artt. 51-bis D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e 35 D.P.R. 29.9.1973, n. 600.

Inoltre, la modifica intervenuta ha operato con la tecnica della novellazione, che sebbene abbia comportato la sostituzione integrale delle specifiche disposizioni, ha riprodotto in maniera pressoché identica le parti che rinviano al decreto interministeriale di attuazione.

Il provvedimento del Comandante di Zona che autorizza gli accessi presso le aziende e gli istituti di credito o presso l'Amministrazione postale assumerà diversa valenza - e sarà dunque subordinato ad un differente ordine di considerazioni e valutazioni - sulla base dei seguenti motivi prospettati nella richiesta di autorizzazione all'accesso:

- a) mancato invio nei termini della copia dei conti richiesti;
- b) fondato sospetto circa l'esattezza e/o la completezza dei dati e delle notizie contenuti nelle copie dei conti trasmesse.

Nel primo caso, è sufficiente che il Comandante del Reparto richiedente rappresenti al Comandante di Zona l'omesso invio, nei termini prescritti, della copia dei conti richiesti.

In merito, l'attività decisionale dell'Autorità adita non gode di margini di discrezionalità, atteso che, all'atto omissivo dell'istituto interpellato, può porsi rimedio soltanto mediante un'azione diretta all'acquisizione coattiva della documentazione.

La vigente normativa, poi, non introduce una chiara differenza tra semplice ritardo ed omissione vera e propria, se non al fine di determinare una graduazione delle conseguenti specifiche sanzioni previste dall'art. 52, comma 1, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600.

Ne discende che, allo spirare del termine per l'adempimento, dopo avere esperito tutti i necessari accertamenti tesi ad appurare, in maniera inequivoca, l'infruttuoso decorso del periodo utile per dare ad esso corso (52), il Comandante del Reparto richiedente ben potrà inoltrare istanza per ottenere, dal Comandante di Zona, l'autorizzazione all'accesso per il rilevamento diretto di quanto richiesto, essendo sufficiente dimostrare, formalmente, l'inosservanza (documentata) del termine da parte della banca o dell'Amministrazione postale interessata.

Può, peraltro, configurarsi un caso limite nell'ipotesi in cui la documentazione bancaria pervenga al Comando richiedente dopo la scadenza dei termini assegnati e prima che sia stata avviata la procedura intesa a consentire l'accesso diretto, ovvero prima che il Comandante di Zona abbia rilasciato la necessaria autorizzazione. Tuttavia, in caso di semplice ritardo nell'in-

vio della documentazione richiesta - e salvo il caso in cui siano ravvisabili gli ulteriori presupposti di cui sub b) - il Reparto competente dovrà opportunamente astenersi dall'inoltrare istanza intesa ad ottenere l'autorizzazione all'accesso e, nel caso essa sia comunque stata avanzata, il Comandante di Zona dovrà essere interessato affinché possa esercitare compiutamente il proprio diniego.

Parimenti, laddove la documentazione richiesta sia pervenuta oltre il termine assegnato ed il Comandante di Zona abbia già autorizzato l'accesso diretto, ma questo non sia stato ancora eseguito, il Comandante del Reparto operante dovrà immediatamente notificare l'Ufficiale Generale dell'avvenuto adempimento, al fine di porlo nelle condizioni di emanare un provvedimento di revoca inteso ad annullare l'autorizzazione precedentemente concessa.

Risposte interlocutorie, nelle quali si segnalino possibili ritardi nell'adempimento, anche dovuti ad insuperabili impedimenti di natura tecnica, ed eventuali adempimenti parziali non interrompono il decorso dei termini assegnati. In tali casi, infatti, la banca o l'Amministrazione postale possono ovviare ai negativi effetti determinati dal mancato o inesatto adempimento, solo attivando la relativa procedura di proroga.

Il Comandante del Reparto procedente, verificandosi tale presupposto, provvederà ad indicare in maniera quanto più dettagliata possibile le ragioni dei sospetti maturati, onde porre il Comandante di Zona in condizioni di poter operare una responsabile e compiuta valutazione al fine di pervenire a una decisione correttamente calibrata sulla effettiva situazione.

Occorre peraltro rilevare che, in questa particolare circostanza, la discrezionalità concessa al Comandante di Zona nel formulare la propria valutazione è meramente tecnica, nel senso che si fonda su argomenti obiettivamente individuabili alla stregua delle risultanze emergenti da quanto relazionato, in sede di richiesta, dal Comandante del Reparto.

Mentre, cioè, nel decidere dell'autorizzazione alla richiesta di copia dei conti il Comandante di Zona è chiamato, essenzialmente, ad una verifica *ex ante* dei fattori positivi e negativi che la specifica procedura di supporto all'accertamento comporta, nel decidere dell'autorizzazione all'accesso egli dovrà esclusivamente soppesare la fondatezza del sospetto di mendacio o incompletezza dei dati e delle notizie inviate.

L'esecuzione dell'accesso deve avvenire in ore diverse dall'apertura al pubblico degli sportelli, ad eccezione dei casi in cui l'attività di rilevazione si svolga in locali adibiti a servizi tecnici o amministrativi.

Tutte le attività devono essere eseguite alla presenza del responsabile della sede o dell'ufficio presso cui avvengono o di un suo delegato, che deve provvedere a darne notizia immediata al soggetto interessato.

Durante l'accesso, gli ufficiali operanti possono effettuare solo ispezioni e rilevazioni al fine di acquisire direttamente i dati e le notizie relativi ai conti richiesti la cui copia non sia stata trasmessa nei termini, ovvero verificare la completezza dei dati e delle notizie contenuti nella copia dei conti trasmessa.

2.2.6 Accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali o agricole e di arti o professioni che siano adibiti anche ad abitazione.

È consentito previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale (53) e dietro ordine dell'ufficiale o del sottufficiale Comandanti di Reparto.

Non richiede la sussistenza di alcun particolare presupposto

legittimante, ma può essere finalizzato esclusivamente:

- all'esecuzione di ricerche, ispezioni documentali, verificazioni e di ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sui redditi;
- alla verifica di congruità del valore degli atti aventi ad oggetto aziende e diritti reali su di esse ai fini dell'applicazione dell'imposta sul registro e di quella sulle successioni;
- alla repressione dell'evasione e delle altre violazioni alle leggi finanziarie.

Per "locali che siano adibiti anche ad abitazione" devono intendersi quelli ove sia contestualmente individuata la sede di esercizio dell'attività commerciale, agricola o professionale e l'abitazione.

Quest'ultima deve essere intesa nel senso di centro effettivo della vita domestica della persona, risultando non sufficiente, a tal fine, la mera predisposizione, per il saltuario pernottamento o la consumazione di pasti, di alcuni vani o spazi dell'immobile.

L'autorizzazione all'accesso rilasciata dal Procuratore della Repubblica è dunque necessaria quando nello stesso locale, contestualmente, un soggetto abita ed esercita la propria attività commerciale o agricola, mentre non occorre per accedere, ad esempio, in uno stabilimento industriale, anche se alcuni locali di esso sono adibiti ad abitazione del proprietario, del direttore o del custode; sarà richiesta solo quando si voglia entrare specificamente in quei locali adibiti ad abitazione, ancorché - come detto - siano all'interno dello stabilimento.

L'accesso può essere effettuato in qualunque ora di apertura delle aziende.

I modelli di richiesta e di autorizzazione all'accesso costituiscono gli allegati n. 6 e 7 della presente istruzione.

2.2.7 Accesso nei locali diversi da quelli sopra menzionati (abitazione dove non si svolga alcuna attività commerciale o agricola, uffici di enti che non esercitino attività industriale, commerciale o agricola, circoli privati, ecc.).

È consentito previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale (54) e dietro ordine dell'ufficiale o del sottufficiale comandanti di Reparto.

In questi casi l'autorizzazione può essere richiesta solo se sussistono indizi gravi di violazioni che suggeriscano la necessità di ricercare ed acquisire particolare documentazione, contabile e non, ed ogni altro elemento idoneo a fornire prova delle infrazioni ipotizzate.

L'accesso in esame è pertanto finalizzato esclusivamente all'effettuazione di ricerche indirizzate a reperire libri, registri, documenti, scritture ed altri elementi di prova delle violazioni.

I moduli di richiesta e di autorizzazione costituiscono gli allegati n. 8 e 9.

2.2.8 Accesso nei locali di soggetti non percettori di redditi d'impresa o di lavoro autonomo.

È consentito - ai sensi del combinato disposto degli artt. 32, comma 1, n. 1, e 33, comma 1, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e dell'art. 52, comma 2, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 - previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale e dietro ordine dell'ufficiale o del sottufficiale Comandanti di Reparto.

L'accesso in esame può essere fatto, presso i luoghi nella disponibilità del contribuente, qualora il Comando operante sia

in possesso di :

- gravi indizi di violazioni in materia di imposte sui redditi;
- elementi che inducano a ritenere che nei luoghi in cui si richiede l'accesso siano rinvenibili prove delle violazioni.

Infatti, la facoltà di accesso nei confronti dei contribuenti possessori di redditi soggetti alle imposte personali può essere esercitata anche qualora i medesimi non esercitino attività imprenditoriali o di lavoro autonomo in quanto il rinvio disposto dall'art. 32, comma 1, n. 1, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e dall'art. 52 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, riguarda esclusivamente le modalità di esercizio della suddetta facoltà di accesso e non l'individuazione dei potenziali soggetti passivi.

2.2.9 Disposizioni comuni ai vari tipi di accesso.

L'eventuale rifiuto all'accesso sarà fatto constare nel p.v. di verifica.

In ogni caso, l'accesso deve essere effettuato nonostante l'opposizione, attesa la natura autoritativa dell'atto ed operando, nella fattispecie, l'elemento dell'esecutività del provvedimento stesso.

Quando si svolgono accertamenti nei confronti di soggetti diversi da quelli esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo, è vietato accedere nelle loro abitazioni a meno che non ricorrano elementi tali da renderlo necessario, sempre previa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria.

Se del caso, il contribuente potrà essere convocato presso gli uffici del Reparto con l'invito a presentare i documenti che, a norma delle singole leggi, devono essere esibiti agli organi di controllo.

Operato l'accesso, il capo pattuglia deve:

- esibire la propria tessera personale di riconoscimento ed ordinare che la esibiscano gli altri componenti la pattuglia;
- consegnare al contribuente, o a chi in quel momento lo sostituisce, copia del foglio di servizio contenente l'ordine di accesso, notificando il contenuto del provvedimento;
- invitare il contribuente o chi per esso a prendere nota dei nomi dei militari operanti;
- comunicare al contribuente, o a chi in quel momento lo sostituisce, lo scopo della visita, invitandolo, in relazione a tale scopo, ad esibire tutti i registri, libri e documenti che egli è tenuto a porre a disposizione degli organi di controllo;
- invitare il contribuente ad assistere alla verifica o a farsi rappresentare, previo rilascio di delega scritta, anche privata (all. 10, 11, 12).

Le operazioni eseguite sono descritte nel p.v. di verifica.

Quando l'accesso sia stato eseguito previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica o del Comandante di Zona si compilerà separato p.v. di accesso (all. 13 e 14).

2.3 Ricerca.

Consiste in una serie di attività volte al materiale reperimento degli elementi (libri, registri, scritture e documenti) necessari per eseguire le ispezioni documentali e le verificazioni. È atto d'autorità, da compiersi quindi anche contro la volontà del contribuente. Tende non alla semplice raccolta di documenti, ma all'acquisizione di materiale che, da un sommario esame, può risultare utile per il prosieguo del controllo.

Può essere eseguita:

- anche se il contribuente sostiene di avere esibito tutti i do-

cumenti richiesti;

- nei locali nei quali è consentito o è stato autorizzato l'accesso, sugli autoveicoli e natanti dell'impresa verificata e su quelli adibiti al trasporto di merci per conto di terzi.

Qualora il contribuente dichiari che le scritture contabili, o alcune di esse, si trovano presso altri soggetti (commercialista, notaio, centro elettrocontabile ed, in generale, qualunque depositario), deve esibire un'attestazione, sottoscritta dai soggetti medesimi, recante la specificazione delle scritture detenute.

A seguito di tale esibizione, ed in mancanza di opposizione del soggetto depositario, è consentito l'intervento nel luogo di detenzione al fine di acquisire le scritture stesse, non procedendosi in tal caso ad attività di ricerca (all. 15).

La mancata esibizione dell'attestazione, così come la dichiarazione di non possedere libri, registri, scritture e documenti, determineranno effetti preclusivi in sede difensiva ai sensi dell'art. 52, comma 5, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633. Sarà valutata, di volta in volta, l'esistenza o meno di un atteggiamento cosciente e volontario, caratterizzato dall'intenzione di commettere un illecito, fermo restando l'obbligo di far risultare il tutto nel verbale di verifica (o di accesso).

Potrebbero esulare, quindi, dall'operatività del divieto ed essere presi in considerazione, anche a favore del contribuente, i documenti la cui tardiva esibizione non deriva da un rifiuto, bensì da una situazione che determina la temporanea indisponibilità del documento per forza maggiore o per altra causa non imputabile al soggetto (es. documenti trafugati e successivamente ritrovati, oppure dispersi per un crollo, un incendio e poi fortunatamente ritrovati), oppure a sua mera colpa (ritrovamento di documenti smarriti per negligente custodia, o non tempestivamente rintracciati a motivo dell'imperizia o della distrazione nella loro archiviazione).

In tutti questi casi si avrà cura di procedere ad una dettagliata esposizione dei fatti, circostanze, ecc. onde porre l'Organo competente nelle migliori condizioni per una compiuta ed approfondita valutazione.

Per i soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, potrà essere valutata l'opportunità di acquisire, in ragione anche delle professionalità disponibili, agli atti della verifica:

- i supporti magnetici (floppy-disk);
- i dati presenti nell'hard-disk dell'elaboratore, mediante back-up su dischetti precedentemente formattati, al fine di poter lasciare in breve tempo la disponibilità delle macchine al soggetto, atteso che l'art. 52, comma 9, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 non consente di eseguire operazioni direttamente sulle macchine del contribuente senza il suo consenso.

In relazione, poi, al rischio che il materiale interessante venga cancellato nel momento stesso dell'accesso - si pensi all'esistenza di file-batch, ovvero di quegli insiemi di comandi, che possono essere digitati con la sola pressione di una lettera e del tasto invio, in grado di fare rapidamente sparire dall'elaboratore tutto ciò che può essere traccia di condotte fraudolente - la contromisura da adottare consiste nella ricerca del dischetto di back-up del giorno prima, cioè quella copia di sicurezza delle informazioni fatta dalla stessa azienda ed aggiornata al giorno precedente.

L'attenzione dei verificatori dovrà naturalmente indirizzarsi verso la copia che contiene la procedura completa, cioè anche i codici in "nero". Il confronto dei due back-up, cioè quello del giorno prima fatto dall'azienda ancora ignara della successiva verifica e quello eseguito al momento dell'accesso, potrebbe evidenziare l'esistenza di codici occulti nel back-up del giorno

prima.

È opportuno che le operazioni non vengano eseguite materialmente da un componente della pattuglia, bensì dal dipendente del soggetto ispezionato in attuazione delle direttive impartite.

Un altro confronto interessante riguarda il software utilizzato concretamente dalla macchina, indipendentemente dai dati effettivamente inseriti nell'elaboratore. Se infatti quello originale fosse diverso dal programma che di fatto lavora sulle macchine - ed è possibile accorgersene rintracciando il dischetto di sicurezza del medesimo conservato per i casi di guasto che rendessero necessarie nuove installazioni - allora si porrebbero fondati sospetti di alterazioni finalizzate alla tenuta di contabilità in "nero".

Sempre in merito ai soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici per la tenuta della contabilità, si ravvisa l'utilità di ottenere in sede di verifica delle copie su carta delle informazioni ritenute rilevanti, provvedendo alla stampa dei dati ed alla autenticazione della loro origine mediante la firma del tabulato da parte del contribuente, atteso che i soli elementi rintracciabili nei dischetti potrebbero avere un limitato valore probatorio, potendo sempre il contribuente eccepire che i dati ritenuti fraudolenti dai verificatori siano stati da questi ultimi alterati o modificati.

Se il contribuente dichiara di non avere, in tutto o in parte, i libri, registri ed i documenti richiesti o di non volerli esibire, i militari operanti daranno atto delle dichiarazioni ricevute nel p.v. di verifica, con gli effetti preclusivi innanzi richiamati.

In alcuni casi può succedere che nel corso della ricerca siano rinvenuti libri, registri, scritture e documenti relativi:

- all'esistenza di altre attività riconducibili al soggetto verificato;
- all'esistenza di altre attività riconducibili a terzi.

In entrambe le ipotesi, l'estensione della verifica fiscale alla nuova attività o al diverso contribuente cui fanno riferimento gli elementi documentali rinvenuti richiederà, come condizione imprescindibile, un formale ordine di accesso. Sarà evitata l'autorizzazione telefonica in quanto insufficiente a legittimare l'estensione dell'attività ispettiva.

Una volta eseguito l'accesso, è sempre necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale o dell'Autorità giudiziaria più vicina per procedere a:

- perquisizioni personali;
- apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e ripostigli;
- esame di documenti e richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale.

Nelle more delle decisioni del magistrato, dovrà essere adottata ogni cautela (piantonamento e/o suggellamento) per impedire che vengano alterati, occultati o distrutti libri, registri, scritture e documenti ovvero che vengano sottratti plichi sigillati, borse, ecc. o il loro contenuto.

Si redigerà verbale di apertura coattiva, ove si sia proceduto a tale azione su borse, casseforti, ecc. (all. 16).

Si darà luogo alla stesura di un verbale di perquisizione personale nel caso in cui sia stata eseguita questa operazione (all. 17).

Con riguardo alla necessità di esaminare documenti relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale, il richiamo legislativo all'art. 103 c.p.p. comporta l'intangibilità di quei documenti chiaramente individuabili a norma dell'art. 35 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale, afferenti rapporti strettamente inerenti al mandato fiduciario tra il difensore (avvocato) o il consulente tecnico (commercialista,

psicologo, consulente del lavoro) ed il cliente.

In merito, il richiamo all'art. 103 succitato costituisce il fondamento ma, nel contempo, anche il limite delle garanzie professionali non intaccabili.

In sostanza, l'ambito giuridico tutelato riguarda solo l'esame documentale e non si estende alla richiesta di notizie ove necessario; qualora il professionista opponga il segreto, questo potrà essere superato con l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria cui dovrà essere inoltrata tempestiva e formale richiesta scritta.

I documenti che esulano da un rapporto di stretta inerenza professionale, andranno considerati come atti rispetto ai quali il professionista assume la veste di mero depositario. Non opera quindi per essi il vincolo di cui all'art. 103 c.p.p., ma, in relazione al contenuto dei medesimi, rimane in facoltà del professionista eccipere il segreto professionale, peraltro superabile attraverso il rilascio, da parte dell'Autorità giudiziaria, di apposita autorizzazione.

I militari operanti daranno atto nel p.v. di verifica dell'eventuale opposizione del segreto professionale, del suo superamento a mezzo di autorizzazione giudiziaria nonché del rinvenimento di documenti assistiti dalle garanzie previste dall'art. 103 c.p.p..

2.4 Ispezione documentale.

In linea generale, consiste nell'analisi delle scritture, dei libri, dei registri e dei documenti la cui istituzione, tenuta e conservazione sono obbligatori e nel raffronto del loro contenuto con quello degli altri documenti reperiti nel corso delle ricerche o in fasi successive della verifica, tra cui in particolare:

- la corrispondenza commerciale (lettere, ordinativi, ecc.);
- la contabilità posta in essere a fini di controllo interno della gestione (budget, report, conti di produttività, contabilità dei costi, ecc.);
- la documentazione contabile di altri soggetti che hanno intrattenuto, con quello verificato, rapporti economici (la quale verrà acquisita, se del caso, mediante l'effettuazione di *controlli incrociati*, e, cioè, di interventi presso soggetti terzi).

L'ispezione documentale è finalizzata a:

- controllare la corretta istituzione, tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie, nonché la loro complessiva attendibilità, anche nella prospettiva di una possibile rideterminazione in via induttiva del reddito e del volume d'affari;
- appurare il grado di coerenza interna del sistema contabile unitariamente considerato;
- individuare le procedure di gestione e trattamento contabile dei dati aziendali, anche sotto il profilo fiscale.

Il potere di ispezione documentale costituisce strumento fondamentale per l'effettuazione della verifica nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili in regime ordinario.

2.5 Verificazioni ed altre rilevazioni.

2.5.1 Verificazioni.

Le verificazioni consistono in riscontri della gestione ispezionata attuati avendo quali punti di riferimento e confronto, il documento e le scritture contabili; come oggetto, la realtà fattuale dell'impresa che in detti documenti e scritture trova rappresentazione formale.

Le verificazioni possono essere *dirette* ovvero *indirette*. Le

prime ricorrono allorché le situazioni di fatto su cui sono incentrate vengono appurate mediante osservazione diretta da parte dei militari verificatori.

È, ad esempio, verifica diretta quella consistente nell'accertamento dell'esistenza fisica di un bene strumentale annotato nel registro dei cespiti ammortizzabili.

Appartengono ancora a tale categoria le analisi qualitative che danno luogo a responsi di natura tecnica e, come tali, dotati di sufficienti margini di certezza.

Le verificazioni indirette sono finalizzate a ricostruire in via presuntiva l'effettiva dimensione dell'attività economica oggetto del controllo.

Tale ricostruzione trova specifica legittimazione nell'art. 62-*sexies*, comma 3, della legge 29.10.1993, n. 427, in base al quale la rettifica analitica delle dichiarazioni può essere fondata sulla esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili:

- dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta;
- dagli studi di settore di cui all'art. 62-*bis* della stessa legge 29.10.1993, n. 427.

La ricostruzione indiretta trova altresì legittimazione nell'art. 3, comma 184, della legge 28.12.1995, n. 549, che consente la determinazione presuntiva dell'ammontare dei ricavi o dei compensi, e del volume d'affari ai fini dell'I.V.A., sulla base dei parametri individuati dal D.P.C.M. 29.1.1996.

Nella procedura ricostruttiva finalizzata alla applicazione del citato art. 62-*sexies*, le verificazioni si traducono, sostanzialmente, in operazioni di stima della potenzialità produttiva dell'attività economica oggetto di controllo, idonee:

- da un lato, a smentire l'entità del giro d'affari risultante dalle scritture contabili;
- dall'altro, a pervenire alla quantificazione del volume d'affari più verosimile in relazione alle effettive caratteristiche dell'attività svolta, come accertate attraverso l'ispezione contabile e le altre rilevazioni, di cui al successivo par. 2.5.2 (55).

La ricostruzione in parola può, comunque, essere effettuata attraverso gli studi di settore, elaborati dal Ministero delle finanze per le singole categorie economiche.

In tal caso, le verificazioni si traducono nell'applicazione dei criteri estimativi fissati dallo studio concernente il settore di appartenenza del contribuente verificato, senza alcun margine per valutazioni discrezionali dei militari operanti.

Analoga considerazione vale per la ricostruzione presuntiva dei ricavi o dei compensi, e del volume d'affari ai fini dell'I.V.A., attraverso i parametri di cui al D.P.C.M. 29.1.1996, consentita per i periodi d'imposta 1995, 1996 e 1997 (ai sensi del citato art. 3 della legge 28.12.1995, n. 549 e dell'art. 3, comma 125, della legge 23.13.1996, n. 662).

In proposito va, tuttavia, tenuto presente che l'adozione di tale metodologia può trovare una generale applicazione solo nei confronti degli esercenti imprese, arti o professioni che adottano il regime di contabilità semplificata.

Per quelli in contabilità ordinaria, anche a seguito di opzione, con ricavi o compensi dichiarati di ammontare non superiore a 10 miliardi di lire, i parametri possono invece essere utilizzati solo in presenza di una contabilità che possa considerarsi "inattendibile", in relazione ai precisi criteri a tal fine dettati dal D.P.R. 16.9.1996, n. 570.

Le implicazioni operative derivanti dall'adozione delle metodologie ricostruttive in parola verranno meglio analizzate nel successivo paragrafo 7.4.1.

Quando non comportano l'intervento presso soggetti terzi, le verificazioni dirette sono sempre disposte dal capo pattuglia nell'ambito dell'ordinaria attività di verifica, eventualmente su disposizione del direttore della verifica.

Devono, invece, essere proposte dal direttore della verifica al Comandante del Reparto (ove non coincidenti) in ogni altro caso (56).

Esse costituiscono una risorsa istruttoria sempre proficuamente impiegabile nel corso della verifica, indipendentemente dalle connotazioni soggettive del contribuente sottoposto a controllo.

Le verificazioni indirette sono sempre disposte dal direttore della verifica.

In specie, per quelle che si traducono nell'applicazione degli studi di settore o dei parametri presuntivi, deve essere in ogni caso valutata la eventualità che, per loro tramite, si possa pervenire ad individuare materia imponibile in misura superiore rispetto a quella emersa dalle altre forme di controllo.

2.5.2 Altre rilevazioni.

Le altre rilevazioni consistono in operazioni di misurazione finalizzate ad una ricostruzione in via logica ed estimativa delle dimensioni di talune grandezze economiche tipiche dell'attività verificata, attraverso la cui definizione quantitativa è possibile risalire per via induttiva ad una differente configurazione della base imponibile.

A ragione della loro natura, nella presente istruzione esse verranno indicate con il nome di "rilevazioni tecniche".

Differiscono dalle verificazioni perché, a differenza di queste, non danno luogo a risultati direttamente raffrontabili con la realtà documentale dell'attività verificata, ma a risultati attraverso cui, in via di astrazione, può giungersi alla definizione quantitativa e numerica di grandezze rappresentative del profilo economico dell'attività verificata.

Procedendo ancora in via esemplificativa, costituisce "rilevazione tecnica" l'esperimento attraverso cui si mira ad appurare il consumo orario di energia elettrica di un determinato macchinario. Il risultato di tale esperimento, infatti, origina un dato che non produce riflessi diretti sulla attendibilità delle risultanze contabili, la cui invalidazione, pertanto, deve trovare causa giustificativa in ulteriori elaborazioni che, tuttavia, dall'esito di detto esperimento traggono necessaria (anche se non esclusiva) premessa.

Ove, ad esempio, il consumo di energia accertato in via sperimentale avvalori, in via astratta, l'ipotesi che i macchinari abbiano lavorato, nel periodo d'imposta considerato, in misura superiore a quella risultante dagli esiti contabilizzati della produzione, può formularsi l'ulteriore (conseguente) ipotesi che siano stati prodotti e venduti (o stoccati in magazzino, se non è stato effettuato l'inventario fisico delle merci) beni in quantità superiore al dichiarato.

Come la verifica indiretta, dunque, anche la rilevazione tecnica dà luogo a presunzioni.

Le rilevazioni tecniche sono sempre disposte dal capo pattuglia nell'ambito dell'ordinaria attività di verifica. Possono essere altresì ordinate dal direttore della verifica in base alle risultanze del piano di verifica.

dipendenti.

(50) — Il riferimento letterale unicamente all'Ispettore compartimentale (ora, al Direttore regionale delle entrate) è da imputare ad un difetto di coordinamento superabile attraverso un'interpretazione sistematica ed in virtù dei principi che regolano il procedimento amministrativo nel cui alveo si colloca la procedura in discorso.

(51) — G.U. n. 259 del 20.9.1982.

(52) — Occorre, tra l'altro, accertarsi che non sia già stata inoltrata, al Comandante di Zona, la richiesta di proroga dei termini per l'adempimento.

(53) — In proposito, è opportuno segnalare che con sentenza n. 16904 del 1° aprile 1998, depositata il 27.7.98, la Corte di Cassazione ha affermato chiaramente che l'accesso compiuto in luoghi adibiti, anche o in via esclusiva, ad abitazione in assenza della prescritta autorizzazione del Procuratore della Repubblica, determina la nullità, per violazione di legge, di tutti gli atti amministrativi conseguenti, compreso l'eventuale avviso di accertamento. Tale effetto si produce anche quando l'accesso viene posto in essere con il consenso del contribuente, nell'ipotesi in cui detto consenso sia stato indotto dai doverosi ammonimenti di rito rivolti al soggetto circa le conseguenze di un rifiuto di esibire la documentazione.

Peraltro, l'accesso senza autorizzazione è illegittimo a condizione che i locali siano effettivamente destinati ad abitazione, e non nel caso in cui sia avvenuto in locali dichiarati ad uso abitativo dal contribuente, ma di fatto utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività professionale, commerciale o agricola.

(54) — Vedasi nota precedente.

(55) — Si veda, al riguardo, la circolare del Dipartimento delle Entrate n. 44/E, datata 4.5.1994, ed il documento programmatico ad essa allegato, concernente le metodologie per il controllo indiretto dei ricavi per alcune attività economiche.

(56) — In deroga a tale previsione, per i Nuclei centrale e regionali pt la proposta dovrà essere rimessa al Comandante del Gruppo di Sezioni.

CAPITOLO 3

ALTRI POTERI PER L'ACQUISIZIONE DI DATI ED ELEMENTI AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI.

3.1 Poteri.

Nel contesto dei poteri attribuiti alla Guardia di Finanza, è possibile far ricorso, laddove l'attività operativa lo suggerisca, ad una serie di strumenti che possono validamente integrare il controllo ispettivo presso la sede dell'impresa o dell'attività di lavoro autonomo, ovvero orientare, in un momento anche precedente l'intervento, la scelta dei soggetti da controllare.

In particolare, per effetto del combinato disposto degli artt. 32 e 33 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, ai fini dell'acquisizione di dati ed elementi utilizzabili in sede di accertamento delle imposte sui redditi, i militari del Corpo possono:

1) 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 anche relativamente ad operazioni annotate nei conti, la cui copia sia stata acquisita a norma del n. 7) dell'art. 32 [di cui al successivo punto n. 9)] o rilevate a norma dell'art. 33, secondo e terzo

NOTE

(49) — L'ufficiale Comandante di Reparto può delegare gli ufficiali

comma;

2) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini del successivo accertamento nei loro confronti;

3) richiedere, ai contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili, l'esibizione di bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie;

4) trattene, previo rilascio di ricevuta, e per un periodo di tempo non superiore a sessanta giorni, i documenti e le scritture di cui ai precedenti punti 2) e 3), ad eccezione delle scritture cronologiche in uso;

5) inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, con invito a restituirli compilati e firmati;

6) richiedere:

- agli organi ed alle amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed agli enti e società che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi ovvero attività di gestione e intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria, la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie e regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie;

- alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo.

Le informazioni sulla categoria devono essere fornite, a seconda della richiesta, cumulativamente o specificamente per ogni soggetto che ne fa parte.

Le richieste suindicate non possono essere rivolte:

- . all'Istituto centrale di statistica;
- . all'Amministrazione postale, nonché alle aziende e agli istituti di credito, quando le stesse abbiano ad oggetto rapporti con i clienti che siano inerenti e connessi all'attività di raccolta del risparmio e all'esercizio del credito effettuato ai sensi della legge 7.3.1938, n. 141.

Per quanto concerne gli Ispettorati del lavoro, invece, la preclusione di cui al punto 5) dell'art. 32, comma 1, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 è da ritenersi non più operante per effetto delle disposizioni recate dal D.L. 29.3.1991, n. 103 - convertito con modificazioni dalla legge 1.6.1991, n. 166 - e dal D.L. 15.1.1993, n. 6 convertito con modificazioni dalla legge 17.3.1993, n. 63;

7) richiedere ed ottenere gratuitamente copie o estratti di atti e documenti depositati presso notai, procuratori del registro, conservatori di registri immobiliari e altri pubblici ufficiali;

8) richiedere, previa autorizzazione del Comandante di Zona della Guardia di Finanza, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con aziende o istituti di credito, con l'amministrazione postale, con società fiduciarie ed ogni altro intermediario finanziario nazionale o straniero, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta;

9) richiedere, previa autorizzazione del Comandante di Zona della Guardia di Finanza, alle aziende ed istituti di credito, per quanto riguarda i rapporti con i clienti, e all'Amministrazione postale, per quanto riguarda i dati relativi ai servizi dei conti correnti postali, ai libretti di deposito ed ai buoni postali fruttiferi,

copia dei conti intrattenuti con i clienti, con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti, comprese le garanzie prestate da terzi;

10) richiedere, alle aziende ed istituti di credito e all'Amministrazione postale ulteriori dati, notizie e documenti di carattere specifico relativi agli stessi conti di cui al precedente punto 9), sulla base di questionari redatti su modello conforme a quello approvato con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro;

11) richiedere alle società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, agli enti pubblici e privati diversi dalle società soggetti alla stessa imposta che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, alle società in nome collettivo, in accomandita semplice, alle società di armamento, alle società di fatto e alle persone fisiche che esercitano attività commerciali, dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte, in un determinato periodo d'imposta, nei confronti di clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo, nominativamente indicati;

12) invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente ed a fornire i chiarimenti relativi;

13) richiedere agli amministratori di condominio negli edifici dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale.

3.2 Esercizio dei poteri.

È di tutta evidenza che l'attivazione dei suddetti poteri dà luogo a situazioni informative diverse, a seconda del grado di penetrazione ispettiva degli strumenti prescelti e degli obiettivi da perseguire.

Conseguentemente, avuto riguardo alla loro differente incidenza nella sfera degli interessi e dei diritti giuridicamente tutelati dei soggetti destinatari, l'esercizio dei poteri dovrà svolgersi nel pieno rispetto delle procedure stabilite dalle norme di riferimento, allo scopo di non pregiudicare la validità dell'azione di servizio, e nell'ambito delle modalità operative specificamente fissate.

In particolare, per l'esercizio di tali poteri dovranno essere osservate le disposizioni di seguito evidenziate.

3.2.1 Soggetti abilitati.

L'assunzione delle decisioni inerenti l'esercizio di detti poteri spetta – eventualmente, su proposta del capo pattuglia – al direttore della verifica, il quale deve:

- far risultare nel piano di verifica l'iniziativa assunta e le relative ragioni;

- informare della decisione il Comandante del Reparto o l'ufficiale delegato per i Nuclei centrale e regionali (qualora diverso dal direttore della verifica), al quale richiede - se necessario (57) - di attivare le necessarie procedure per istruttorie esterne.

Il Comandante del Reparto può dissentire dalle decisioni assunte dal direttore della verifica. In questo caso, nel non dare seguito all'iniziativa suggerita, dovrà fare risultare le ragioni del proprio orientamento nel piano di verifica.

Qualora il direttore della verifica sia un sottufficiale Comandante di Reparto, la ratifica della decisione assunta verrà presa dal Comandante del primo Reparto retto da ufficiale.

In deroga a quanto sopra, l'assunzione delle decisioni inerenti l'esercizio dei poteri in argomento spetta al sottufficiale

Comandante di Reparto quando svolge funzioni di capo pattuglia.

Anche in questo caso la ratifica della decisione assunta verrà presa dal Comandante del Reparto retto da ufficiale di livello superiore.

3.2.2 Modalità operative comuni inerenti l'esercizio dei poteri.

Gli inviti e le richieste devono essere regolarmente notificati ai destinatari con l'osservanza delle disposizioni dettate dall'art. 60 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 (58), ovvero previa raccomandata, con avviso di ricevimento, a norma dell'art. 3, comma 5, D.L. 15.9.1990, n. 261, convertito in legge 12.11.1990, n. 331.

Le richieste rivolte al contribuente invitato a comparire e le risposte da questi fornite debbono risultare da apposito p.v. di constatazione sottoscritto anche dalla parte, che ha diritto ad averne copia.

Si precisa che il divieto di utilizzare i documenti non esibiti dal contribuente opera unicamente con riguardo a quelli di cui sia fatta richiesta nel corso di accessi, ispezioni e verifiche.

Ne deriva che la mancata risposta ad un questionario non pregiudica il diritto del contribuente di esibire e far valere, in sede amministrativa e contenziosa, i documenti richiesti col questionario stesso, i quali dovranno dunque essere acquisiti agli atti della verifica.

Resta ovviamente ferma l'applicabilità della sanzione di cui all'art. 11, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 18.12.1997, n. 471.

Prima dell'esercizio dei poteri di cui ai nn. 3), 5), 6), 7), 8), 9), 10), 11) e 12), si segnala l'opportunità di verificare che gli stessi non siano stati già attivati, per il medesimo oggetto e nei confronti dei medesimi soggetti, dai competenti Uffici finanziari.

3.2.3 Procedure particolari.

L'invito a comparire di cui al punto 1) e quello ad esibire o trasmettere atti e documenti di cui al punto 2) devono essere corredati da adeguata motivazione contenente puntuale riferimento ai rapporti economici di rilevanza fiscale che la comparizione del soggetto destinatario dell'invito ovvero l'invio della documentazione richiesta sono destinati a chiarire.

Il rinvio ai documenti menzionati dall'art. 34 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, di cui al punto 3) dell'art. 32 dello stesso decreto, è da intendersi recettizio. Ne discende che il potere di richiedere ai contribuenti l'esibizione o la trasmissione del certificato attestante l'esistenza di passività bancarie è oggi da ritenersi inattivabile.

Né è più possibile sollecitare l'esibizione o l'invio degli altri documenti citati dall'art. 34 (copia dei conti intrattenuti con l'ente creditore), atteso che l'intera materia delle procedure relative agli accertamenti bancari è stata radicalmente riformata dalla legge 30.12.1991, n. 413.

Le copie e gli estratti dei documenti di cui si chiede la trasmissione o la consegna a norma del punto 7) devono essere corredate di attestazione di conformità, la quale dovrà pertanto formare oggetto di esplicita richiesta.

NOTE

(57) — L'attivazione del Comandante del Reparto è necessaria tutte le volte che l'esercizio del potere comporta la formulazione di una richie-

sta a soggetti diversi da quello nei cui confronti è in corso la verifica.

(58) — Sostituito al messo un militare.

CAPITOLO 4 ALTRI POTERI PER L'ACQUISIZIONE DI DATI ED ELEMENTI AI FINI DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.

4.1 Poteri.

Le considerazioni svolte in apertura del precedente capitolo conservano validità anche per quanto concerne la normativa nel settore dell'I.V.A., all'interno della quale si rinviene un modulo di poteri sostanzialmente analogo a quello delineato dalla legislazione in materia di imposte dirette.

Nel dettaglio, per effetto del combinato disposto degli artt. 51 e 63 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, ai fini dell'acquisizione di dati ed elementi utilizzabili in sede di accertamento dell'I.V.A., i militari del Corpo possono:

1) invitare i soggetti che esercitano imprese, arti o professioni, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti, per esibire documenti e scritture, ad esclusione dei libri e dei registri in corso di scritturazione, o per fornire dati, notizie e chiarimenti rilevanti ai fini degli accertamenti nei loro confronti, anche relativamente ad operazioni annotate nei conti, la cui copia sia stata acquisita a norma del n. 7) dell'art. 51 [di cui al successivo punto n. 7)] - o rilevate a norma dell'art. 52, ultimo comma, o dell'art. 63, primo comma;

2) inviare ai soggetti che esercitano imprese, arti o professioni, con invito a restituirli compilati e firmati, questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, rilevanti ai fini dell'accertamento, anche nei confronti dei loro clienti e fornitori;

3) invitare qualsiasi soggetto a esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti e documenti e fatture relativi a cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute e a fornire ogni informazione relativa alle stesse;

4) richiedere:

- agli organi ed alle amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed agli enti e società che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi ovvero attività di gestione e intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria, la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie e regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie;

- alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo.

Le informazioni sulla categoria devono essere fornite, a seconda della richiesta, cumulativamente o specificamente per ogni soggetto che ne fa parte.

Le richieste suindicate non possono essere rivolte:

. all'Istituto centrale di statistica;

. all'Amministrazione postale, nonché alle aziende e agli istituti di credito, quando le stesse abbiano ad oggetto rapporti con

i clienti che siano inerenti e connessi all'attività di raccolta del risparmio e all'esercizio del credito effettuato ai sensi della legge 7.3.1938, n. 141.

Per quanto concerne gli Ispettorati del lavoro, invece, la preclusione di cui al punto 5) dell'art. 51, comma 1, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 è da ritenersi non più operante per effetto delle disposizioni recate dal D.L. 29.3.1991, n. 103 - convertito con modificazioni dalla legge 1.6.1991, n. 166 - e dal D.L. 15.1.1993, n. 6 convertito con modificazioni dalla legge 17.3.1993, n. 63;

5) richiedere ed ottenere gratuitamente copie o estratti di atti e documenti depositati presso notai, procuratori del registro, conservatori di registri immobiliari e altri pubblici ufficiali;

6) richiedere, previa autorizzazione del Comandante di Zona della Guardia di Finanza, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con aziende o istituti di credito, con l'Amministrazione postale, con società fiduciarie ed ogni altro intermediario finanziario nazionale o straniero, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta;

7) richiedere, previa autorizzazione del Comandante di Zona della Guardia di Finanza, alle aziende ed istituti di credito, per quanto riguarda i rapporti con i clienti, e all'Amministrazione postale, per quanto riguarda i dati relativi ai servizi dei conti correnti postali, ai libretti di deposito ed ai buoni postali fruttiferi, copia dei conti intrattenuti con i clienti, con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti, comprese le garanzie prestate da terzi;

8) richiedere, alle aziende ed istituti di credito e all'Amministrazione postale ulteriori dati, notizie e documenti di carattere specifico relativi agli stessi conti di cui al precedente punto 7), sulla base di questionari redatti su modello conforme a quello approvato con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro.

4.2 Esercizio dei poteri.

Valgono anche per le verifiche in materia di I.V.A. le direttive espone nel paragrafo 3.2 per gli analoghi poteri nel campo delle imposte sui redditi, sia per quanto concerne l'individuazione dei soggetti abilitati a disporre l'attivazione degli strumenti investigativi (59), sia per le modalità operative da adottare in sede di notifica e di verbalizzazione, sia riguardo alla motivazione puntuale degli inviti a comparire e ad esibire atti e documenti.

In particolare, con riferimento al potere di cui al punto 3 del paragrafo precedente, i militari operanti redigeranno apposito p.v. di acquisizione di informazioni (all. 18) che verrà unito agli atti di verifica, con le dichiarazioni rese dal soggetto invitato.

NOTE

(59) — Resta fermo il principio che il Comandante del Reparto è titolare delle facoltà che comportano la formulazione di richiesta a soggetti diversi da quello nei confronti del quale è in corso la verifica.

CAPITOLO 5

POTERI IN MATERIA DI ALTRE IMPOSTE

INDIRETTE E TASSE.

5.1 Imposta di registro.

Nello specifico settore, i poteri della Guardia di Finanza sono determinati dal combinato disposto dell'art. 1 del R.D.L. 3.1.1926, n. 63, quale sostituito dall'art. 1 del R.D.L. 8.7.1937, n. 1290, e dell'art. 10, comma 1, lettera d), in riferimento all'art. 15, del T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con D.P.R. 26.4.1986, n. 131.

Tale ultima disposizione determina, distintamente per tipologia di atti, i poteri dell'ufficio di procedere a registrazione in mancanza di richiesta da parte dei soggetti obbligati a norma dell'art. 10, lettere a), b) e c) del citato Testo Unico.

Completano il quadro potestativo in argomento gli artt. 51, comma 4, che prevede una fattispecie particolare, e l'art. 63.

Procedendo con ordine, le potestà del Corpo possono essere meglio definite in stretta correlazione con le singole fattispecie di atti tassabili, di seguito enumerate:

1) atti pubblici e scritture private conservati presso il pubblico ufficiale che, rispettivamente, li ha redatti o le ha autenticate, nonché atti degli organi giurisdizionali conservati presso le cancellerie giudiziarie.

In assenza di un potere di ispezione dei repertori dei pubblici ufficiali, i militari del Corpo potranno unicamente richiedere la comunicazione degli estremi dell'atto inserito nel repertorio o conservato in cancelleria, al fine di controllare il corretto adempimento dell'obbligo di richiesta di registrazione incombente sui pubblici ufficiali e cancellieri;

2) scritture private non autenticate soggette a registrazione in termine fisso.

In tale caso, la possibilità di rilevare infrazioni ed omissioni è dalla legge subordinata alla ricorrenza alternativa di uno dei seguenti presupposti:

• l'organo di p.t. ne è venuto legittimamente in possesso in base ad una legge che autorizza il sequestro (ad es. artt. 253, 321, 354, comma 2, c.p.p.; art. 13 della legge 24.11.1981; n. 689, art. 36 del D.P.R. 26.10.1972, n. 642, ecc.);

• l'organo di p.t. ne ha avuto contezza nel corso di accessi, ispezioni e verifiche eseguiti ai fini di altri tributi.

L'alternatività delle condizioni tassative elencate non esclude, peraltro, che possano esservi interferenze tra di esse, come nel caso di accessi eseguiti ai sensi dell'art. 52 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e 33 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, legittimando tali norme anche il sequestro di documenti e scritture in caso di impossibilità di riprodurne o farne constare il contenuto nel verbale.

Il primo presupposto intende legittimare il rapporto di apprensione materiale della scrittura da parte dell'Amministrazione finanziaria in base all'unico titolo che ne giustifichi la sottrazione alla libera disponibilità dell'avente diritto, cioè l'atto di coercizione reale avente fonte in una norma di legge.

Pertanto, anche il sequestro di scritture operato ai sensi della legislazione penale da parte dei militari del Corpo nel corso di attività di polizia giudiziaria può costituire valido titolo per la trasmissione di esse agli uffici affinché provvedano alla relativa registrazione.

In tal caso, andranno ovviamente rispettate le norme che disciplinano il segreto di cui all'art. 329 c.p.p., per cui pregiudi-

ziale alla legittima utilizzazione delle scritture sarà l'autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria.

Il secondo presupposto si riferisce all'ipotesi in cui, in assenza di un'apprensione materiale della scrittura, il suo contenuto essenziale sia acquisito compiutamente attraverso la visione presa in occasione di accessi, ispezioni o verifiche eseguiti ai fini di altri tributi (ad es. I.V.A., imposte dirette, imposta sui pubblici spettacoli).

In merito, l'Amministrazione finanziaria è intervenuta a chiarire che il termine "prendere visione" deve essere inteso come materiale, effettiva lettura dell'atto rinvenuto ma non sequestrabile, non essendo sufficiente, ai fini della procedura di registrazione d'ufficio, l'acquisizione di notizie desunte indirettamente o conclusioni fondate su presunzioni, anche se precise e concordanti.

Pertanto, nel verbale che è alla base della richiesta di registrazione deve risultare che i verbalizzanti hanno preso visione dell'atto di cui si chiede la registrazione stessa, oltre a tutti gli elementi necessari ai fini dell'applicazione dell'imposta (soggetti, natura dell'atto ed imponibile);

3) contratti verbali di locazione o affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite, operazioni di società ed enti esteri di cui all'art. 4 del Testo Unico della imposta sul registro.

In assenza di un potere di accesso, elementi informativi utili potranno essere acquisiti unicamente attraverso la richiesta alle parti contraenti o interessate delle notizie occorrenti ai fini dell'applicazione dell'imposta (art. 63 del Testo Unico).

In difetto di una prova diretta, gli elementi essenziali per la registrazione (per la prima tipologia: soggetti, beni immobili, canone; per la seconda: società o ente esteri, ubicazione della sede amministrativa o legale, mancato assolvimento nello Stato di provenienza dell'imposta prevista dalla direttiva comunitaria n. 355 del 1969) potranno essere derivati attraverso il ricorso a presunzioni relative che presentino i caratteri della gravità, precisione e concordanza;

4) contratti verbali (60) di trasferimento e di affitto di aziende (commerciali e agricole) esistenti nel territorio dello Stato e di costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sulle stesse e relative cessioni, risoluzioni e proroghe, anche tacite.

Al ricorrere di tale ipotesi, i militari del Corpo potranno procedere ad accessi, ispezioni e verifiche, ma non anche a ricerche, secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto (artt. 52 e 75 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633).

Nel caso in cui tali attività non consentano il raggiungimento di una prova diretta dell'effettivo valore dell'azienda oggetto dei descritti rapporti contrattuali, l'esistenza di questi ultimi potrà desumersi:

- . da cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio della stessa attività commerciale continuata nello stesso locale o in parte di esso;
- . da altre presunzioni gravi, precise e concordanti.

5.2 Imposta sulle successioni e donazioni.

5.2.1 Imposta sulle successioni.

In questa materia, i poteri della Guardia di Finanza sono determinati dal combinato disposto degli artt. 1 del R.D.L. 3.1.1926, n. 63, quale sostituito dall'art. 1 del R.D.L. 8.7.1937, n. 1290, 34, comma 4, e 47 del Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni approvato con D.Lgs. 31.10.1990, n.

346.

L'assetto potestativo scaturente da queste disposizioni consente, in sintesi, ai militari del Corpo, di:

- invitare i soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione di successione, indicandone il motivo, a produrre documenti o a comparire di persona o per rappresentanza per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento;

- inviare ai medesimi soggetti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, con invito a restituirli compilati e firmati;

- richiedere informazioni ai pubblici ufficiali e agli enti ed uffici pubblici, i quali sono obbligati a comunicare i dati e le notizie di cui siano in possesso.

Poteri più penetranti sono poi attribuiti per la determinazione del valore delle aziende, dei diritti reali su di esse e delle azioni, obbligazioni, altri titoli e quote sociali compresi nell'attivo ereditario.

In tal caso, infatti, è prevista la possibilità di procedere ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto (artt. 52 e 75 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633).

Un ulteriore profilo potestativo investe il versante probatorio, in quanto si consente all'Amministrazione finanziaria, e dunque, anche alla Guardia di Finanza, nell'esplicazione dei poteri ad essa spettanti, la dimostrazione, ricorrendo anche al procedimento presuntivo, purché ancorato ai presupposti di gravità, precisione e concordanza, della simulazione di:

- atti di trasferimento a titolo oneroso (vendita, permuta, conferimenti in società, prestazioni in luogo dell'adempimento, cessione del credito a titolo solutorio, ecc.) che siano anteriori di oltre sei mesi all'apertura della successione;

- atti costitutivi di passività deducibili (emissione di titoli cambiari, assegni e altri titoli non realmente riconducibili a beni o diritti compresi nell'attivo ereditario, debiti tributari fittizi, debiti professionali inesistenti, procura irrevocabile all'incasso conferita a terzi con diritto a trattenere il ricavato a tacitazione di un credito del procuratore inesistente ecc.);

- ogni altro atto rilevante ai fini della determinazione della base imponibile o dell'imposta.

Infine, per effetto della disposizione di cui all'art. 48 del T.U. citato, secondo cui, successivamente alla morte del concessionario o di uno dei concessionari, le cassette di sicurezza possono essere aperte solo alla presenza di un rappresentante dell'Amministrazione finanziaria, i militari del Corpo potranno presiedere alle operazioni di apertura ed inventariazione del relativo contenuto da far risultare in apposito p.v. di constatazione all'uopo redatto.

In tale sede potrà, altresì, procedersi al controllo della regolare tenuta del registro istituito dai concedenti ai sensi del sesto comma dell'art. 48 citato, al fine di verificare la non apertura della cassetta dopo la morte del *de cuius* (61).

5.2.2 Imposta sulle donazioni.

Nel particolare settore impositivo, i poteri del Corpo sono individuati dal coordinamento tra l'art. 1 del R.D.L. 3.1.1926, n. 63, quale sostituito dall'art. 1 del R.D.L. 8.7.1937, n. 1290, e l'art. 60 del D.Lgs. 31.10.1990, n. 346, che, per l'accertamento, richiama le specifiche definizioni del Testo Unico dell'imposta di registro approvato con D.P.R. 26.4.1986, n. 131.

Pertanto, le potestà esercitabili dai militari del Corpo saranno quelle illustrate in materia di imposta di registro e risultanti

dagli artt. 10, comma 1, lettera d), 15, 51, comma 4, e 63 del D.P.R. 26.4.1986, n. 131.

5.3 Imposte ipotecarie e catastali.

Per l'accertamento e la liquidazione di tali imposte, il D.Lgs. 31.10.1990, n. 347 richiama le disposizioni relative all'imposta di registro ed a quella sulle successioni e donazioni, a seconda che il presupposto d'imposta sia costituito da un atto tra vivi a titolo oneroso o gratuito ovvero da un atto *mortis causa*.

Le competenze, nel particolare settore impositivo, sono ripartite tra:

- Ufficio del registro, per le imposte relative ad atti che importano trasferimenti di beni immobili ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari di godimento e per le trascrizioni relative a certificati di successione;

- Conservatoria dei registri immobiliari, relativamente all'imposta ipotecaria sulle formalità di iscrizione, rinnovazione ed annotazione da eseguirsi sui pubblici registri.

I poteri della Guardia di Finanza, ai fini dell'accertamento delle particolari imposte restano pertanto anch'essi fissati attraverso il richiamo alle corrispondenti disposizioni contenute in materia di imposta di registro e di imposta sulle successioni e donazioni.

5.4 Imposte di bollo, sugli spettacoli e sulle assicurazioni, tasse sulle concessioni governative e sui contratti di borsa.

La competenza alla constatazione delle violazioni nel settore dei tributi di cui trattasi deriva alla Guardia di Finanza direttamente dalle singole leggi d'imposta ovvero dalla legge 7.1.1929, n. 4 (art. 31, comma 1).

Infatti, in materia di:

- imposta di bollo, l'art. 35 del D.P.R. 26.10.1972, n. 642 prevede che *"l'accertamento delle violazioni è demandato, oltre che ai soggetti indicati negli articoli 30, 31 e 34 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 ..."*;

- imposta sugli spettacoli, l'art. 18 del D.P.R. 26.10.1972, n. 640 specifica che la vigilanza agli effetti del decreto, nei luoghi ove si svolgono gli spettacoli o le altre attività, compete, fra gli altri, agli ufficiali, ai sottufficiali ed ai militari di truppa della Guardia di Finanza;

- imposte sulle assicurazioni, per effetto del rinvio operato dall'art. 28 della legge 29.10.1961, n. 1216, i poteri per l'accertamento delle violazioni e le modalità procedurali da osservare nella rilevazione delle violazioni stesse sono quelli previsti dalla legge 7.1.1929, n. 4;

- tasse sulle concessioni governative, l'art. 10 del D.P.R. 26.10.1972, n. 641 stabilisce che *"per l'accertamento delle infrazioni si osservano le disposizioni della legge 7 gennaio 1929, n. 4"*;

- tasse sui contratti di borsa:

- l'art. 100 del R.D. 4.8.1913, n. 1068 (62), circa la competenza specifica agli accertamenti relativi alle disposizioni particolari che concernono gli agenti di cambio, dispone che *"gli impiegati, gli agenti delle tasse e le guardie di Finanza sono specialmente indicati, nel limite delle loro attribuzioni, di curare l'esatta applicazione della legge e del regolamento e di accertarne le contravvenzioni"*;

l'art. 13 del R.D. 30.12.1923, n. 3278 specifica che coloro i quali, per professione abituale, operano in borsa e pongono in essere gli atti indicati nell'art. 1 dello stesso decreto devono consentire agli "agenti finanziari" di esaminare i foglietti consegnati o spediti o ricevuti, qualsiasi documento che si riferisca ai corrispondenti contratti ed i libri previsti dal codice civile.

Il terzo comma dello stesso articolo rimanda, per l'accertamento del rifiuto opposto all'ispezione documentale, alle "forme prescritte dalla legge sulle tasse di bollo".

Il rinvio così operato e la natura del tributo in discorso consentono di meglio precisare l'esatto ambito dell'apparato potestativo per quanto attiene in particolare alla:

- .. individuazione degli organi competenti all'accertamento delle violazioni, operata attraverso il riferimento all'art. 35 del D.P.R. 26.10.1972, n. 642;

- .. fissazione delle regole di accertamento delle violazioni che, attraverso l'art. 34 del medesimo decreto, sono individuate in quelle proprie della legge 7.1.1929, n. 4;

- .. definizione delle modalità di accertamento delle violazioni operata attraverso il riferimento all'art. 36 del D.P.R. 26.10.1972, n. 642.

Nel particolare settore impositivo resta però precluso il potere di ricerca potendo trovare esplicazione solo i poteri di accesso, di ispezione documentale e di rilevazioni.

NOTE

(60) — L'art. 6 della legge 12.8.1993, n. 310, novellando il comma 2 dell'art. 2556 c.c., ha introdotto, ai fini dell'adempimento dell'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese, l'adozione della forma pubblica o per scrittura privata autenticata di contratti aventi ad oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento (reale o personale) dell'azienda.

(61) — In tal senso anche la R.M. n. 271114 in data 27.5.1976 della Direzione generale Tasse del Ministero delle finanze.

(62) — Trattasi del regolamento per l'esecuzione della legge 20.3.1913, n. 272, recante la "approvazione dell'ordinamento delle borse di commercio, dell'esercizio della mediazione e delle tasse sui contratti di borsa". Detta legge conteneva disposizioni fiscali nel titolo III, poi trasfuso nel R.D. 30.12.1923, n. 3278. Il regolamento fa ovviamente riferimento alla legge n. 272/1913. Tuttavia, non essendo stato emanato il regolamento per l'applicazione del suddetto R.D. 30.12.1923, n. 3278, le norme contenute nel detto regolamento n. 272/1913 in quanto compatibili con quelle del citato decreto del 1923 e successive modificazioni devono ritenersi ancora in vigore.

CAPITOLO 6

POTERI IN MATERIA DI TRIBUTI LOCALI.

Il settore della finanza locale, alla luce delle modifiche normative intervenute e dei prevedibili ulteriori sviluppi, riveste notevole interesse per l'attività operativa del Corpo.

Nei paragrafi successivi, nella prospettiva di assicurare anche in questo comparto il fattivo contributo dell'Istituzione, si forniscono preliminari indicazioni con riferimento al tributo speciale per il deposito in discarica di rifiuti solidi ed all'IRAP.

6.1 Tributo speciale per il deposito in discarica di rifiuti solidi.

L'art. 3, commi da 24 a 40, della legge 28.12.1995, n. 549 ha istituito il tributo speciale per il deposito in discarica di rifiuti solidi, prevedendo espressamente che il Corpo "cooperato" con i funzionari provinciali, addetti ai controlli, per l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dell'imposta e per la repressione delle connesse violazioni.

A tal fine è stabilito che i Reparti procedano di propria iniziativa o su richiesta delle Regioni e delle Province, nei modi e con le facoltà di cui all'art. 63 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

Conseguentemente, in occasione della ordinaria attività di verifica effettuata nei confronti di soggetti interessati alla gestione di discariche, i militari operanti riscontoreranno anche l'osservanza delle disposizioni in argomento tenendo conto, altresì, delle relative normative regionali cui è demandata la fissazione delle aliquote del tributo.

6.2 Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

Il D.Lgs. 15.12.1997, n. 446 ha istituito e disciplinato l'imposta regionale sulle attività produttive espressamente prevedendo la collaborazione del Corpo nell'attività di accertamento affidata alle Regioni.

In particolare, l'art. 24, comma 5, del provvedimento sancisce che gli Uffici finanziari e la Guardia di Finanza cooperano per l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili per l'accertamento dell'imposta e per la repressione delle relative violazioni, procedendo anche di propria iniziativa secondo le norme e con le facoltà stabilite dalle singole leggi regionali.

Nell'ipotesi in cui queste ultime non dispongano in tal senso, viene fatto rinvio alle facoltà attribuite ai citati organi di controllo dalla normativa tributaria statale.

I verbali ed i rapporti compilati devono essere rimessi agli uffici regionali competenti.

Inoltre, l'art. 23, comma 2, del medesimo decreto stabilisce che gli elementi acquisiti dagli Uffici finanziari, dal Corpo e dagli organi regionali sono direttamente utilizzabili per l'accertamento, rispettivamente, dell'imposta regionale e dei tributi erariali.

In tale contesto, nel caso in cui il contribuente sottoposto a verifica rientri tra i soggetti passivi del tributo, indicati nell'art. 3, una copia del verbale di constatazione - redatto a conclusione dell'attività di verifica generale - sarà inviata anche alla competente Regione.

Analogamente, i Reparti del Corpo provvederanno a segnalare a quest'ultima ogni altra notizia od informazione utile acquisita in occasione delle altre attività ispettive sviluppate nel comparto della fiscalità.

Infine, l'art. 11, comma 2, dispone che, indipendentemente dalla collocazione nel conto economico, le componenti positive e negative del reddito sono accertate in ragione della loro classificazione secondo corretti principi contabili.

Pertanto, qualora questi ultimi non siano rispettati dal contribuente, gli Uffici finanziari e la Guardia di Finanza possono disconoscere, in sede di controllo e per contrastare manovre potenzialmente elusive del soggetto ispezionato, le classificazioni espresse in bilancio e procedere, autonomamente, alla loro rettifica e conseguente riclassificazione ai fini Irap.

CAPITOLO 7 L'ESERCIZIO DEI POTERI NELLA FASE DEL CONTROLLO.

7.1 Premessa.

Si è già avuto modo di precisare che la verifica è uno strumento d'indagine fiscale articolato e duttile. In quanto finalizzata alla conoscenza di realtà caratterizzate da un elevato grado di complessità, varietà e variabilità, essa non può essere irrigidita entro schemi predeterminati, che ne penalizzerebbero inevitabilmente la capacità di aderire all'oggetto della propria conoscenza.

Conseguentemente, l'utilizzo degli strumenti potestativi apprestati dal legislatore a beneficio dei verificatori va calibrato in ragione della specifica realtà economica nei cui confronti l'indagine viene condotta. Inoltre, fatto salvo quanto già osservato relativamente all'ineffettibile esercizio di taluni poteri (vedi *infra*, capitolo 1, paragrafo 1.1), la selezione degli strumenti e l'individuazione del momento in cui farvi ricorso spettano agli organi responsabili della verifica.

In sostanza, la gestione modulare della verifica, intesa quale esercizio sequenziale secondo una successione non preordinata di potestà ispettive, sfugge alla possibilità di qualsiasi aprioristica rigida canonizzazione.

Al contrario, le modalità attraverso le quali i poteri vengono esercitati devono essere oggetto di specifiche e, nei limiti del possibile, puntuali disposizioni.

Se, infatti, è vero che la diversità delle singole realtà suscettibili di indagine fiscale inibisce in radice qualunque ragionevole tentativo di delineare uno schema unico di verifica avente validità generale, è altrettanto innegabile che il concreto esercizio dei poteri definiti dalla legge per lo svolgimento del controllo a fini tributari non ha ragione di variare di caso in caso, anzi non deve, se non nei casi e nei limiti in cui la legge - che tali poteri tassativamente individua, circoscrivendone altresì l'ambito di applicazione - lo impone o lo consente.

Così, mentre i poteri di accesso e ricerca sono diversamente disciplinati dalla norma in ragione dello status del soggetto verificato o dei luoghi e delle cose presso i quali e su cui trovano estrinsecazione, i poteri di ispezione contabile e documentale, di effettuazione di verificazioni ed altre rilevazioni sono dalla legge semplicemente affermati, ma non esaustivamente disciplinati nei contenuti.

La necessità di impartire specifiche e puntuali direttive per l'applicazione di detti poteri deriva dunque:

- nel primo caso (poteri di accesso e ricerca), dalla necessità di uniformare l'operato dei verificatori ad un quadro interpretativo di riferimento, onde radicalmente inibire qualunque forma di applicazione diversificata;

- nel secondo caso (poteri di ispezione contabile e documentale, di effettuazione di verificazioni ed altre rilevazioni), dalla necessità di conferire contenuto operativo al dettato legislativo generale ed astratto.

A tali necessità risponde, in parte, il presente capitolo, nel quale verranno indicate disposizioni concernenti le modalità di esercizio dei poteri di accesso, ricerca, acquisizione in via orale ed in sede di verifica di informazioni, dati e notizie, nonché del potere di indagine bancaria.

In merito, infine, all'esercizio del potere di ispezione documentale e contabile, a ragione dell'importanza che esso riveste

nel quadro complessivo delle attività di verifica, nonché della sua complessità, si rinvia alla successiva parte IV dell'istruzione.

Per quanto, infine, concerne l'esercizio dei poteri di cui agli artt. 51 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e 32 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, si ritengono sufficienti i richiami forniti nei precedenti capitoli 3 e 4, cui pertanto si rimanda.

7.2 L'accesso.

7.2.1 L'accesso finalizzato alla ricerca documentale.

Il tema da trattare riguarda l'esecuzione degli accessi finalizzati all'espletamento di attività di ricerca documentale nei locali di esercizio di attività commerciali o agricole, artistiche o professionali, che siano adibiti anche ad abitazione o in locali diversi, di cui si è discusso nei paragrafi 2.2.2, 2.2.3, 2.2.6 e 2.2.7 della presente parte.

Nell'eseguire l'accesso, i militari componenti la pattuglia incaricata di condurre la verifica devono fare in modo di assicurare all'intervento il fattore sorpresa. Hanno, pertanto, l'obbligo di adottare le modalità ritenute più idonee al conseguimento di tale prioritario scopo, in relazione alle circostanze di tempo e di luogo, nonché al numero, alle dimensioni ed all'ubicazione dei locali presso i quali l'accesso va eseguito.

Una volta entrati all'interno dei locali, i militari devono sollecitamente individuare il titolare dell'impresa o dello studio verificato ovvero il suo rappresentante e presentarsi secondo le modalità di rito.

Inoltre, ove l'accesso venga effettuato presso locali per i quali è richiesta l'autorizzazione dell'A.G., la stessa dovrà essere esibita all'atto della presentazione e rilasciata poi in copia alla parte in uno con l'esemplare del p.v. di accesso.

Altri due esemplari originali della medesima autorizzazione, recanti in attergato la relata di notifica alla parte, verranno trattenuti dai militari operanti per essere uniti al p.v. di accesso, di cui una copia verrà custodita agli atti del Reparto che procede e l'altra trasmessa all'Ufficio giudiziario che ha rilasciato l'autorizzazione.

Immediatamente dopo, e senza attendere l'espletamento di ulteriori formalità, mentre il capo pattuglia chiede del titolare dell'impresa o dello studio professionale ovvero del rappresentante legale della società o di un loro delegato, gli altri militari verificano la disposizione dei locali ed individuano quelli di maggiore interesse ai fini delle successive attività di ricerca; nel contempo, vigilano sul comportamento di eventuali dipendenti per evitare che vengano posti in essere tentativi di distruzione od occultamento di documenti utili ai fini della verifica. Ove necessario, tutti i soggetti presenti nei locali aziendali o dello studio professionale verranno contestualmente invitati dai militari operanti ad astenersi dal porre in essere comportamenti ostativi alle finalità dell'intervento.

Una volta eseguito l'accesso, le operazioni successive non devono subire rallentamenti o rinvii. Tale regola può subire eccezioni solo al ricorrere di evenienze di carattere straordinario che dovranno essere accuratamente illustrate in sede di redazione del p.v. di verifica (o di accesso). Sotto tale profilo è opportuno richiamare la direttiva ministeriale per la semplificazione dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti del 18.12.1996, secondo la quale le verifiche devono essere condotte con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile al regolare svolgimento delle attività del soggetto che vi è

sottoposto ovvero delle sue relazioni personali, commerciali o professionali.

L'applicazione doverosa di tali principi va armonizzata e resa coerente con le esigenze di efficienza del controllo, al fine di non pregiudicare l'esito del servizio ed il diligente adempimento delle funzioni di polizia tributaria.

A titolo esemplificativo, si consideri il caso in cui il soggetto ispezionato rappresenti ai militari operanti la necessità di assentarsi per improrogabili impegni di lavoro esterni: non per questo le operazioni di verifica potranno essere sospese o rinviate, atteso che il contribuente potrà lasciare la sede dell'intervento e tuttavia il controllo proseguire regolarmente con l'assistenza di un terzo appositamente delegato mediante rilascio di procura scritta, ai sensi dell'art. 63 D.P.R. 29.9.1973, n. 600.

Eventuali inviti ad attendere l'intervento del titolare o il rappresentante legale dell'impresa o dello studio che, pur presenti alla sede, si dichiarino momentaneamente occupati da altri impegni non improrogabili, dovranno essere declinati con stile e fermezza. Anche in questo caso, dunque, le operazioni seguiranno regolarmente il loro corso, con l'assistenza di uno o più dipendenti dell'azienda o dello studio.

Qualora si acceda presso uno studio professionale il cui titolare risulti assente, la pattuglia dovrà:

- chiedere al sostituto responsabile temporaneo di contattare immediatamente il titolare e farsi rilasciare, ove ne sia sprovvisto, la delega prevista dalla normativa, possibilmente via fax;

- in caso di irreperibilità del titolare, adottare ogni opportuna cautela per impedire che, durante l'attesa, possano essere posti in essere tentativi di distruggere o occultare documentazione utile ai fini della verifica. A tale scopo, qualora l'assenza si protragga oltre il normale orario di lavoro, il capo pattuglia assicurerà la continuità del servizio fino al momento in cui sarà possibile l'accesso, disponendo l'effettuazione della sorveglianza in loco da parte dei componenti la pattuglia. In nessuna ipotesi saranno effettuate ricerche.

In ogni caso, una volta resa manifesta a terzi la qualità dei militari operanti e la finalità dell'intervento, quest'ultimo non potrà più essere rinviato ad altro momento.

Nell'ipotesi di studio associato, poi, occorrerà preliminarmente individuare i locali di esclusiva pertinenza del soggetto da verificare nei quali si procederà all'accesso in conformità alle indicazioni fornite in precedenza. Rimane, invece, preclusa la facoltà di accedere nei locali posti nell'esclusiva disponibilità di altri professionisti nei quali l'ingresso e la permanenza dei militari potrà essere consentito solo dietro rilascio di separato, specifico ordine di accesso.

Per i locali destinati ad uso comune sarà sufficiente avere la presenza del contitolare nei cui confronti è stata disposta l'attività ispettiva.

Anche nel caso in cui lo studio professionale o artistico funga da sede legale dell'impresa, l'accesso può esplicarsi solo con la presenza del titolare o di un suo delegato.

Qualora i locali in cui accedere dovessero temporaneamente risultare aperti e privi di occupanti, dovrà provvedersi al piantonamento esterno sino all'arrivo di chi ne abbia la disponibilità.

Ove invece gli stessi risultino stabilmente privi di occupanti, saranno immediatamente avviate accurate indagini intese ad appurare le cause dello stato di abbandono. Per tutto il periodo di svolgimento delle predette indagini e sino alla conclusione delle medesime, l'ingresso dei locali dovrà essere sottoposto ad adeguata vigilanza.

7.2.2 L'accesso finalizzato alla rilevazione diretta di dati e notizie.

Le disposizioni di seguito fornite riguardano l'esecuzione degli accessi finalizzati all'espletamento di attività di acquisizione documentale di cui al paragrafo 2.2.4 (63).

All'atto dell'accesso, tutti i componenti la pattuglia si presenteranno al rappresentante dell'organo o dell'Amministrazione dello Stato, dell'ente pubblico non economico, della società o ente assicurativo, della società o ente che effettua istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi ovvero attività di gestione ed intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria, secondo le formalità di rito esaminate nella presente parte, paragrafo 2.2.9.

Al responsabile intervenuto verrà data chiara indicazione verbale dei dati e delle notizie per il cui rilevamento diretto è stato disposto l'accesso, nonché delle fonti di legge che consentono la procedura, specificamente dell'art. 52, ultimo comma del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, e dell'art. 33, comma 2, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600.

I dati e le notizie forniti, nonché la relativa documentazione di supporto verranno riepilogati in apposito prospetto illustrativo sottoscritto dai verbalizzanti e dalla parte ed annesso al processo verbale di accesso all'uopo redatto, quale parte integrante di esso.

La completezza dei dati e delle notizie raccolti dovrà essere verificata dai militari operanti seduta stante.

Qualora i dati e le notizie forniti risultino non esaustivi rispetto alla richiesta formulata, la stessa dovrà essere immediatamente reiterata, significando alla controparte l'impossibilità di concludere le operazioni di servizio prima del completo soddisfacimento della richiesta medesima.

Solo nell'ipotesi in cui la parte si rifiuti di porre nella disponibilità dei militari operanti quanto richiesto, ovvero quando si abbia la certezza o il fondato sospetto per ritenere che la richiesta sia stata artatamente evasa solo parzialmente, potrà procedersi personalmente alla individuazione ed acquisizione dei dati, delle notizie e dei relativi documenti. Tali operazioni, in ogni caso, dovranno essere svolte con l'assistenza continua della parte.

Ove invece questa si rifiuti di dare corso alla richiesta eccedendo vizi formali o sostanziali della procedura, sarà cura del capo pattuglia prendere immediati contatti con il Comando, onde procedere alla tempestiva verifica della legittimità della procedura stessa, rettificando, ove ritenuto necessario, gli atti posti in essere.

Tale fase dell'intervento dovrà essere condotta senza allontanarsi dalla sede dell'accesso, e comunque facendo in modo che presso essa permanga almeno un militare operante.

Dell'attività svolta, con particolare riferimento alle richieste formulate, alle risposte ricevute, alle eccezioni opposte, nonché ai dati e alle notizie raccolti, dovrà essere fornito dettaglio resoconto nel p.v. di accesso.

Per evidenti ragioni di riservatezza, tutte le operazioni dovranno essere compiute con la massima discrezione e con l'assistenza della parte.

7.3 Le ricerche.

Le indicazioni operative che seguono attengono distintamente alle operazioni di ricerca condotte:

- nei locali;

- sulle persone;
- su oggetti o spazi soggetti a forme di cautela.

7.3.1 Ricerche condotte nei locali.

Prima di intraprendere le operazioni di ricerca, il capo pattuglia dovrà invitare il titolare o il legale rappresentante dell'impresa o dello studio professionale ad esibire tutta la documentazione la cui tenuta e conservazione sono imposte, anche mediante rinvio ad altra fonte normativa, dalla legge tributaria.

Qualora taluna delle scritture contabili richieste non sia tenuta in sede, il soggetto sottoposto a verifica preciserà il luogo dove esse si trovano, esibendo la dichiarazione di cui al comma 10 dell'art. 52 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633. In tal caso, il capo pattuglia disporrà l'immediato invio di un'aliquota dei componenti la pattuglia sul luogo ove tali scritture risultino detenute per procedere alla loro acquisizione secondo quanto indicato al paragrafo 2.3 precedente.

Laddove parte della documentazione richiesta non venga esibita in quanto dichiarata smarrita, distrutta o rubata, il soggetto sottoposto a verifica dovrà comprovare il ricorrere della circostanza impeditiva esibendo la relativa denuncia di smarrimento, distruzione o furto.

Qualora la documentazione richiesta sia in parte conservata sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, secondo quanto previsto dall'art. 2220 c.c., così come modificato dall'art. 7-bis della legge 8.8.1994, n. 489, la stessa dovrà essere immediatamente resa leggibile da parte del soggetto verificato, il quale, inoltre, ove richiesto in tal senso dai militari operanti, dovrà porre a disposizione i documenti originali, per riscontrarne la corrispondenza di contenuti rispetto alle registrazioni virtuali.

Si rammenta ancora che, ai sensi dell'art. 7, comma 4-ter, del D.L. 10.6.1994, n. 357, convertito nella legge 8.8.1994, n. 489, qualora il contribuente si avvalga della tenuta delle scritture contabili con sistemi meccanografici, i registri possono non essere immediatamente disponibili su supporto cartaceo. In questo caso, però, "la tenuta di qualsiasi registro ... è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio corrente, allorché anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza".

Tutta la documentazione esibita dalla parte a seguito della richiesta avanzata dai militari operanti dovrà essere elencata in apposito prospetto riepilogativo.

Le operazioni di ricerca nei locali dell'azienda o dello studio verranno avviate subito dopo la richiesta di esibizione formulata dal capo pattuglia.

Ricerche dovranno essere compiute, di norma, in tutti i locali nella disponibilità dell'azienda o dello studio o, se trattasi di accesso domiciliare, in tutti i locali rientranti nella disponibilità del soggetto in base a contratto di locazione o per effetto del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento o ancora in virtù di semplice possesso.

Le ricerche andranno estese ai mezzi di movimento in uso all'azienda o al lavoratore autonomo sottoposti a verifica.

Qualora nel corso delle ricerche dovesse emergere l'esistenza di ulteriori locali, anche non attigui, nella disponibilità dell'azienda o del lavoratore autonomo, non previamente denunciati ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, le ricerche dovranno immediatamente essere estese anche a tali locali presso cui si accederà sulla base dell'autorizzazione originaria

(64), ferma restando l'acquisizione dei necessari provvedimenti autorizzativi ove prescritti.

L'elencazione dei documenti reperiti al fine della loro eventuale acquisizione agli atti della verifica sarà effettuata a cura del capo pattuglia, che provvederà a riportarne gli estremi identificativi in separato prospetto riepilogativo (all. 19), distinto per locale di reperimento e recante altresì il grado ed il nominativo del/i militare/i che hanno proceduto al rinvenimento e le generalità delle persone che hanno prestato assistenza alla ricerca.

La cernita dei documenti da esaminare verrà fatta, poi, appena possibile (65), dal direttore della verifica (all. 20).

7.3.2 Ricerche condotte sulle persone.

La ricerca sulle persone è ammessa solo previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina. Deve essere considerata attività a carattere eccezionale alla quale ricorrere solo nel caso in cui sussista il fondato sospetto che la persona rechi su di sé documentazione utile ai fini della verifica.

In ogni caso, prima di richiedere l'autorizzazione all'esecuzione della perquisizione personale, il capo pattuglia dovrà invitare la persona ad esibire spontaneamente i documenti in suo possesso. Solo ove il soggetto richiesto si rifiuti, ovvero sussista fondato motivo di ritenere che l'esibizione sia avvenuta solo parzialmente, il capo pattuglia potrà contattare l'Autorità giudiziaria per farsi autorizzare alla perquisizione personale.

L'autorizzazione dovrà essere rilasciata in forma scritta e deve essere notificata all'interessato prima dell'avvio dell'operazione nelle forme contemplate dal codice di procedura penale.

È vietata qualunque attività di perquisizione prima che il capo pattuglia venga materialmente in possesso dell'autorizzazione scritta dell'Autorità giudiziaria. Nelle more, il soggetto da perquisire verrà tenuto sotto sorveglianza da almeno un componente della pattuglia.

Nell'esecuzione della particolare attività andranno osservate, per quanto possibile, tutte le vigenti norme del codice di procedura penale. La perquisizione, pertanto, dovrà essere eseguita nel rispetto della dignità, e, nei limiti del consentito, del pudore di chi vi è sottoposto (art. 249, comma 2, c.p.p.), da parte di persona dello stesso sesso, salvo i casi di impossibilità o di urgenza assoluta.

Al fine di dare concreta attuazione a tale ultimo precetto si dispone che, nel caso in cui si debba procedere a perquisizione di una donna, la pattuglia richiederà l'intervento, in funzione ausiliaria, di un agente della Polizia di Stato o della Polizia penitenziaria di sesso femminile, procedendo in sua assenza solo in caso di assoluta necessità ed urgenza.

In esito alle operazioni di ricerca dovrà essere redatto un verbale di perquisizione personale, con l'osservanza delle norme del codice di procedura penale.

7.3.3 Ricerche condotte su oggetti o spazi soggetti a forme di cautela.

Anche per procedere all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina (66).

Valgono in proposito le medesime indicazioni fornite nel paragrafo precedente, con la sola differenza che l'apertura co-

attiva degli oggetti e degli spazi sopra indicati non deve essere considerata attività di carattere eccezionale, per cui ad essa dovrà farsi ordinariamente ricorso indipendentemente dall'insorgenza di specifici elementi di sospetto circa il contenuto dei suddetti oggetti e spazi.

Anche nel caso in cui si debba procedere all'apertura coattiva di pieghi sigillati, casseforti, ripostigli e mobili, prima di iniziare le operazioni, dovrà provvedersi alla notificazione del provvedimento autorizzatorio dell'Autorità giudiziaria nelle forme contemplate dal codice di procedura penale.

Qualora nel corso delle ricerche dovessero rinvenirsi documenti attestanti l'esistenza di una o più cassette di sicurezza nella disponibilità del soggetto sottoposto a verifica, si potrà procedere all'apertura coattiva delle medesime con l'osservanza delle formalità richieste per qualunque altra ricerca forzata all'interno di oggetti o spazi nella disponibilità del soggetto sottoposto a verifica.

Per ciò che concerne la possibilità di prendere visione ed acquisire alla verifica i documenti di cui all'art. 103 c.p.p., cautelati nelle forme richieste dall'art. 35 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale, si rimanda alle indicazioni fornite al capitolo 2, paragrafo 3, della presente parte dell'istruzione.

Delle operazioni condotte su oggetti o spazi soggetti a forme di cautela, dovrà essere redatto apposito verbale di apertura coattiva.

7.3.4 Il potere cautelare sui documenti sulle scritture acquisiti alla verifica.

Il comma 7 dell'art. 52 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, stabilisce che gli organi incaricati della verifica possono, tra l'altro, adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri.

In forza di tale norma, una volta ultimate le ricerche e riportati sull'apposito prospetto riepilogativo (all. 19) i documenti acquisiti, prima di abbandonare i locali messi a disposizione dalla parte per l'esecuzione delle ulteriori operazioni di controllo, i militari operanti dovranno avere cura di preservare le scritture ed i documenti medesimi in modo da impedirne l'asportazione o l'alterazione.

Le modalità da seguirsi in concreto saranno stabilite dal capo pattuglia, che sovrintenderà l'attuazione materiale delle misure, assicurandosi personalmente della validità della soluzione adottata.

Le cautele adottate dovranno, in ogni caso, essere specificate nel p.v. di verifica, nel quale verrà altresì dato atto delle conseguenze penali ed amministrative derivanti dalla rimozione dei sigilli apposti e/o dalla sottrazione o alterazione delle scritture e dei documenti cautelati.

Le misure assunte al termine del primo giorno di verifica saranno ripristinate alla conclusione delle quotidiane operazioni di controllo successive.

Nel caso in cui si rendesse necessario trasportare i documenti e le scritture da ispezionare presso i locali del Comando operante, il capo pattuglia dovrà determinare, di concerto con il soggetto verificato, le cautele da adottare onde impedire che nel corso del trasporto i documenti possano essere alterati, sottratti o andare dispersi.

Dovrà risultare dal p.v. di verifica l'assenso fornito dal contribuente alle modalità adottate e l'esecuzione, da parte dello stesso, della preventiva ispezione dei colli eventualmente con-

fezionati.

7.4 Le verificazioni e le altre rilevazioni.

7.4.1 Le verificazioni.

Ulteriori verificazioni dirette di grande utilità in sede di primo intervento devono essere considerate il riscontro materiale della consistenza effettiva di cassa e l'accertamento del numero e dell'identità del personale addetto dipendente dall'azienda o dallo studio, da porre a confronto con le risultanze della contabilità ufficiale e del libro matricola.

Le verificazioni dirette, in quanto finalizzate ad appurare la corrispondenza della situazione reale rispetto a quella emergente dalle risultanze contabili, possono essere eseguite ogni qual volta il riscontro si riveli utile per l'indagine e non eccessivamente oneroso.

Quando la loro esecuzione può avere luogo all'interno dell'impresa o dello studio sottoposto a verifica (ad esempio, per appurare l'esistenza di un bene strumentale in corso di ammortamento), sarà sufficiente darne atto nel p.v. di verifica.

Viceversa, se il loro compimento richiede l'esecuzione di interventi presso soggetti terzi (ad esempio, riscontro dell'esistenza presso terzi di un bene di proprietà dell'impresa in conto deposito o in conto lavorazione), il direttore della verifica dovrà darne adeguata motivazione nel piano di verifica.

Tra le verificazioni dirette assume particolare importanza l'accertamento della consistenza delle giacenze di magazzino, soprattutto in considerazione del disposto di cui all'art. 53 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

Tale rilevazione deve essere sempre effettuata all'atto dell'intervento presso il soggetto verificato quando l'attività consiste nell'esercizio di un'impresa commerciale o industriale (67), a meno che non sussistano motivazioni tali, da specificare nel piano di verifica, da rendere necessaria od opportuna una limitazione dell'inventario ad una parte del magazzino, ovvero anche la non esecuzione dell'operazione.

La verifica delle consistenze di magazzino può essere fatta a campione avendo cura di selezionare, nel novero delle materie prime e di consumo, dei semilavorati, dei prodotti e delle merci utilizzati dall'impresa - e per ciascuna di tali tipologie di beni -, quelle/i di maggiore significatività ai fini del controllo.

Le ragioni della scelta, che compete al direttore della verifica, dovranno risultare dal piano di verifica.

Le operazioni di inventariazione dovranno essere analiticamente descritte in apposito p.v. di rilevamento giacenze (all. 21), che all'uopo recherà:

- l'esatta descrizione del tipo di bene in relazione al quale si è dato corso alla verifica in argomento;
- le circostanze di tempo e di luogo in cui l'operazione ha avuto corso;
- le generalità di coloro i quali vi hanno preso parte e le attività da ciascuno di essi poste in essere;
- le modalità seguite nell'esecuzione dell'operazione;
- i risultati dell'operazione.

In sede di primo intervento vanno altresì effettuate attente valutazioni circa l'opportunità di ricorrere alle verificazioni indirette.

Esse dovranno, infatti, essere certamente effettuate in presenza delle condizioni che legittimano il ricorso al metodo induttivo di accertamento.

A tali verificazioni si deve altresì ricorrere quando, pur in presenza di una contabilità correttamente tenuta, esistano motivi per ritenere che, attraverso di esse, si possano configurare presunzioni gravi, precise e concordanti, idonee a superare le risultanze contabili ed a supportare, conseguentemente, un accertamento analitico-presuntivo.

In questo ambito rientra, a norma dell'art. 62-*sexies* della legge 29.10.1993, n. 427, la ricostruzione indiretta dell'ammontare complessivo dei ricavi o compensi, e del volume d'affari, fondata sulle caratteristiche e le condizioni di esercizio della attività oggetto di controllo.

Tale metodologia ricostruttiva di natura "globale" deve essere utilizzata, tendenzialmente, per i soggetti di non rilevanti dimensioni e per attività economiche a gestione non particolarmente complessa.

Indipendentemente da quanto sopra, va sempre tenuto conto della circostanza che le verificazioni indirette possono essere condotte avvalendosi dei parametri presuntivi di cui al D.P.C.M. 29.1.1996 (per i periodi d'imposta 1995, 1996 e 1997) e degli studi di settore di cui all'art. 62-*bis* della legge 29.10.1993, n. 427.

Pertanto, ove il controllo riguardi contribuenti nei cui confronti si rende applicabile la determinazione presuntiva dei ricavi o compensi, e del volume d'affari, attraverso i parametri e gli studi di settore, dovrà in ogni caso procedersi a tale determinazione, nelle fasi preliminari della verifica.

Si rammenta, in proposito, che essendo l'accertamento in parola fondato su una serie di elementi caratteristici dell'attività economica considerata, la esatta individuazione degli elementi stessi costituisce un momento imprescindibile del controllo. È il caso, ad esempio, per i parametri, delle spese sostenute per il personale o del valore dei beni strumentali, che potrebbero essere stati infedelmente evidenziati in dichiarazione dal contribuente, proprio allo scopo di evitare la ricostruzione presuntiva, e che vanno pertanto verificati con precisione, prima di procedere alla determinazione parametrica.

Va altresì ricordato che l'accertamento in base ai parametri è ammesso anche per i contribuenti in regime ordinario di contabilità con ricavi o compensi dichiarati di ammontare non superiore a 10 miliardi di lire, solo qualora ricorrano le specifiche ipotesi di inattendibilità dell'impianto contabile, previste dal D.P.R. 16.9.1996, n. 570.

L'eventuale sussistenza di tali ipotesi, salvo casi particolari, può tuttavia emergere solo a seguito dell'ispezione delle scritture contabili (ed in tale ambito va ad essa dedicata particolare attenzione). Ciò nonostante, la preventiva applicazione dello strumento presuntivo, ove porti alla individuazione di un volume di ricavi o compensi superiore a quello dichiarato, può comunque costituire un utile elemento indiziario per meglio orientare l'attività di controllo.

7.4.2 Le altre rilevazioni.

Le altre rilevazioni, così come definite nel paragrafo 2.5.2 precedente, hanno una funzione chiaramente integrativa del potere di ispezione documentale e mirano a verificare l'attendibilità delle risultanze della contabilità ufficiale, confrontandole con gli esiti di esperimenti tecnici significativi della dimensione economica fondatamente attribuibile all'attività sottoposta a verifica.

Ad esse potrà ricorrersi soprattutto nel corso di verifiche condotte nei confronti di imprese industriali, eseguendo esperimenti finalizzati a stabilire la capacità produttiva degli impianti

e degli addetti, le percentuali degli scarti di produzione, la resa di singole materie prime, il consumo di energia elettrica dei macchinari, ecc..

Tali prove danno luogo ad evidenze in grado di avvalorare le risultanze contabili o di ridurre il livello di attendibilità, senza peraltro acquisire capacità probatoria decisiva.

È dunque della massima importanza che vengano eseguiti sulla base di criteri tecnicamente validi e, nei limiti di quanto consentito dalla natura degli esperimenti stessi, non opinabili.

All'uopo, si dispone quanto segue:

- i criteri tecnici destinati a presiedere al compimento dell'esperimento o della misurazione dovranno essere concordati con un rappresentante incaricato dalla parte nell'imminenza dello svolgimento dell'operazione;

- al compimento dell'esperimento o della misurazione dovrà assistere, senza soluzione di continuità, un rappresentante della parte diverso comunque da quello eventualmente incaricato di partecipare fattivamente allo svolgimento dell'operazione;

- l'esecuzione di rilevazioni tecniche e misurazioni deve essere adeguatamente motivata nel piano di verifica, dal quale dovranno risultare, in particolare:

1) la ragione che suggerisce di procedere all'esperimento o alla misurazione;

2) l'evidenza che si intende dimostrare;

3) gli eventuali effetti che tale dimostrazione è suscettibile di produrre in termini di proficuità della verifica;

4) i criteri tecnici destinati a presiedere allo svolgimento dell'operazione;

5) le generalità del rappresentante della parte con cui sono stati individuati i predetti criteri tecnici;

- l'esecuzione di rilevazioni tecniche e misurazioni dovrà inoltre trovare particolareggiata descrizione nel p.v. di verifica che dovrà recare, oltre agli elementi di cui ai punti 4) e 5) che precedono:

1) le generalità del rappresentante della parte che ha assistito all'esperimento o alla misurazione e di quello che ha prestato la sua opera;

2) i nominativi dei militari che hanno assistito alle prove;

3) le condizioni di tempo e di luogo in cui è stata effettuata l'operazione;

4) le modalità con cui è stata svolta l'operazione;

5) i risultati ottenuti;

6) la sottoscrizione di tutti gli intervenuti all'operazione, ivi compreso il rappresentante della parte con cui sono stati concordati i criteri tecnici di esecuzione della medesima.

7.5 L'acquisizione di informazioni, dati e notizie.

L'acquisizione in sede di verifica di informazioni, dati e notizie riferiti verbalmente ai militari operanti dal soggetto verificato e da terzi rientra nella normale dialettica che si instaura nel corso dell'ispezione, rispondente allo scopo di conoscere sempre più da vicino e dall'interno la realtà gestionale verificata.

Al riguardo, occorre distinguere le dichiarazioni che gli appartenenti ad una pattuglia in verifica possono acquisire in due grandi, distinti comparti:

- quello delle dichiarazioni di natura "tecnica" e/o "esplicativa", la cui finalità è di illustrare e chiarire fatti, documenti e procedure;

- quello delle dichiarazioni "indizianti", il cui contenuto, potenzialmente rivelatore di forme di evasione o, comunque, di violazioni alla legge, è suscettibile di indurre sviluppi di indagine.

7.5.1 Le dichiarazioni di natura tecnica ed esplicativa.

Le dichiarazioni appartenenti al primo dei due gruppi sono acquisite nell'ambito del rapporto di necessaria collaborazione che inizia sin dal momento dell'accesso, tra i verificatori, il soggetto verificato ed i suoi collaboratori. Rientrano, ad esempio, in questo ambito le delucidazioni fornite dal responsabile della contabilità in ordine a determinate procedure di registrazione delle fatture o le spiegazioni rese dal responsabile commerciale relativamente a talune tipologie contrattuali correntemente impiegate dall'impresa.

Di norma, tali dichiarazioni non offrono contributi significativi per la ricostruzione di fatti, ma valgono essenzialmente ad interpretarne alcuni. Sotto questo profilo esse non sono irrilevanti posto che, talora, proprio da una diversa interpretazione di talune fattispecie può derivare un recupero di base imponibile, il che accade, ad esempio, quando avendo erroneamente inquadrato una determinata fattispecie sotto un dato istituto giuridico di diritto civile, il contribuente abbia poi assoggettato tale fattispecie ad un trattamento tributario riservato invece ad altre situazioni.

Cionondimeno, se servono a chiarire la *ratio* della prassi seguita non forniscono un apporto decisivo ai fini delle determinazioni da assumere in sede ispettiva. Così, ad esempio, ove il contribuente abbia dato contezza delle ragioni per cui una certa fattispecie contrattuale sia stata assoggettata ad un determinato trattamento fiscale piuttosto che ad un altro, ciò non toglie che, ove i verificatori non fossero convinti da tali spiegazioni, le contestazioni non potrebbero basarsi che sulle diverse considerazioni dai medesimi svolte a suffragio dei rilievi constatati.

Le delucidazioni di parte verranno considerate dall'Ufficio accertatore al fine di valutarne la fondatezza rispetto alle diverse conclusioni dei verificatori poste a base delle contestazioni mosse. Rimane certo che, in casi del genere, il profilo della prova non viene in rilievo, non controvertendosi circa l'esistenza di un determinato fatto (e nemmeno circa le sue peculiarità di ordine quantitativo o qualitativo), bensì sulla qualificazione giuridica di fatti non altrimenti posti in contestazione.

Le richieste di delucidazioni formulate dai verbalizzanti alla parte e le relative risposte dovranno essere puntualmente registrate a verbale di verifica, di modo che sia sempre possibile dare contezza dell'iter logico seguito dai militari verificatori nell'esecuzione del controllo e nella formulazione di osservazioni e rilievi.

7.5.2 Le dichiarazioni "indizianti".

Rientrano nel secondo gruppo quelle dichiarazioni che, riferendo fatti o circostanze in precedenza non conosciuti e suscettibili di configurare violazioni alle vigenti disposizioni, impongono - nei limiti del possibile - di riscontrarne la veridicità.

A titolo esemplificativo, si pensi al caso in cui l'ex dipendente di un'impresa dichiari di avere ricevuto dal suo ex datore di lavoro emolumenti "in nero". Queste dichiarazioni, al contrario delle precedenti, manifestano chiare attinenze al concetto di prova poiché intendono testimoniare l'esistenza di fatti e circostanze (passati o presenti) rilevanti ai fini dell'accertamento. Se, con riferimento all'ultimo degli esempi portati, si venisse ad acquisire - per ipotesi attraverso l'esecuzione delle opportune indagini bancarie - un riscontro positivo alle circostanziate affermazioni dell'ex dipendente, il fatto individuato nella corresponsione, per determinati periodi d'imposta, di emolumenti

“in nero”, potrebbe acquisire i caratteri di una consistente probabilità (superando, pertanto, lo stadio della mera possibilità).

In casi del genere, peraltro, la difficoltà più rilevante sta nel definire il profilo quantitativo dell'accadimento già sufficientemente provato.

L'atto di accertamento cui l'attività di verifica è preordinata, infatti, deve contestualmente dare ragione dell'esistenza del presupposto d'imposta legittimante l'obbligo del contribuente ad effettuare la prestazione patrimoniale (ovvero ad integrarla, ove ritenuta solamente parziale), nonché dei motivi a base del suo dimensionamento in un determinato modo.

Spesso il secondo aspetto è quello sul quale i verificatori incontrano le maggiori difficoltà e su cui, pertanto, è possibile per la parte resistente disporre di maggiori margini di difesa, anche in sede contenziosa.

Va rilevato che, mentre la verbalizzazione delle dichiarazioni appartenenti al primo gruppo è, di norma, irrilevante ai fini della motivazione dell'atto di accertamento (68), quella delle affermazioni annoverabili nel secondo è particolarmente importante e deve essere effettuata con la massima accuratezza.

Le dichiarazioni in esame, pertanto, dovranno essere sempre riportate sia nel processo verbale di verifica sia nel processo verbale di constatazione a supporto dei rilievi che da esse originano ovvero hanno tratto sostegno.

7.5.3 Un'ulteriore classificazione: le dichiarazioni rese dal soggetto verificato e quelle rese da terzi.

Le dichiarazioni rese dal soggetto nei cui confronti la verifica (e, dunque, l'accertamento susseguente) viene condotta vanno distinte da quelle rilasciate da soggetti terzi.

Le prime sono sempre utilizzabili. Ad esse può essere riconosciuto il valore di confessione stragiudiziale (se contengono l'ammissione di fatti favorevoli al Fisco), sicché la loro attendibilità - sia in riferimento all'*an*, sia in riferimento al *quantum* - è rimessa all'apprezzamento discrezionale del giudice (art. 116 c.p.c.).

Ne consegue che tutti gli spunti investigativi in esse presenti e rintracciabili devono essere sviluppati ed approfonditi nel massimo grado possibile.

In altri termini, la mera dichiarazione di parte sfornita di obiettivi riscontri può non essere sufficiente a motivare la formulazione di un rilievo, per cui, in caso di dichiarazioni indizianti rese dal soggetto verificato, è sempre doveroso verificarne la portata e la veridicità mediante l'espletamento di ulteriori accertamenti in grado di ancorare il tenore delle affermazioni di parte a elementi di fatto oggettivamente riscontrabili.

Quanto alle dichiarazioni dei terzi, la legge consente agli Uffici ed alla Guardia di Finanza impegnati in attività di accertamento o verifica nei confronti di esercenti arti o professioni di acquisire informazioni, dati, notizie e chiarimenti, non indistintamente da tutti i soggetti, bensì solo da taluni, qualificati in relazione alla sussistenza di particolari rapporti economici intercorsi con il soggetto ispezionato.

Inoltre, molto spesso la possibilità di acquisire notizie e precisazioni è circoscritta a casi in cui l'organo inquirente abbia necessità di ottenere puntualizzazioni in ordine a documentazione già acquisita dai medesimi soggetti cui vengono poi chieste ulteriori delucidazioni (69).

Se ne deve desumere che un potere generalizzato di acquisire informazioni da terzi non è normativamente previsto dall'ordinamento tributario, fatta eccezione per l'ipotesi in cui l'indagine tributaria sia diretta nei confronti di contribuenti diversi da

soggetti passivi I.V.A. (a mente del combinato disposto degli artt. 37, comma 1, e 38, comma 3, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600).

Ciò tuttavia, non vale a precludere in senso assoluto alla polizia tributaria la possibilità di raccogliere informazioni, dati e notizie da qualunque fonte.

Da un canto, infatti, in caso di applicazione della procedura di accertamento induttivo, rimane indiscutibile il potere dell'Ufficio di rettificare la base imponibile e l'imposta sulla base dei dati e delle notizie “comunque raccolti”; dall'altro, se talune attività non acquisiscono autonoma rilevanza in sede di istruttoria ai fini dell'accertamento, possono nondimeno essere svolte, rientrando comunque tra quelle a carattere prettamente informativo, che ogni Corpo di polizia è abilitato a svolgere in via di principio generale.

È evidente che, sotto il profilo della valenza probatoria, dichiarazioni acquisite al di fuori degli specifici poteri attribuiti dalle leggi d'imposta agli Uffici finanziari e alla Guardia di Finanza non saranno in nessun caso autonomamente suscettibili di essere utilizzate al fine di motivare l'accertamento, a prescindere da quanto circostanziate e numerose esse siano (70).

Peraltro, anche dichiarazioni acquisite nell'esercizio di quei poteri abisogneranno sempre di essere verificate attraverso approfondimenti investigativi capaci di identificare riscontri obiettivi alle affermazioni rese.

E ciò non già in virtù di espressa previsione di legge, bensì in considerazione della complessa sistemica normativa che delinea l'accertamento come un procedimento fondato essenzialmente e pressoché indefettibilmente (salvo il caso “limite” dell'accertamento induttivo puro) sull'analisi di risultanze documentali o, quanto meno fattuali, sempre, comunque, obiettivamente riscontrabili.

7.5.4 Conclusioni. Altre prescrizioni operative.

Da quanto sin qui riportato, è sempre legittima l'acquisizione in sede di verifica delle dichiarazioni della parte e di terzi.

Varia, invece, da caso a caso la valenza probatoria che, ai fini dell'accertamento, è possibile riconoscere a dette dichiarazioni autonomamente considerate.

Quanto minore è il pregio che per legge è riconosciuto alle dichiarazioni verbali rese da chicchessia, tanto maggiore dovrà essere lo sforzo prodotto dagli investigatori per corroborare il principio di prova dei fatti che da esse è possibile desumere.

In merito, il divieto di prova testimoniale previsto dall'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 inibisce l'ingresso a giudizio di testimonianze dirette avanti al giudice nelle particolari forme previste dal codice di procedura civile, senza pregiudicare l'assunzione delle risultanze di verbali nei quali siano trasfuse dichiarazioni che, dovendo comunque trovare conferma in elementi obiettivi di riscontro, si offrono sempre e necessariamente alle più ampie smentite e confutazioni, a partire da quelle che consentono l'istituzione e la tenuta della contabilità in conformità alle prescrizioni di legge.

In definitiva, poiché la verifica fiscale svolta in via ordinaria può indirizzarsi tanto nei confronti di soggetti esercenti arti e professioni, quanto nei confronti di persone fisiche non soggetti passivi I.V.A., nonché sfociare in un accertamento analitico o in un accertamento induttivo (o, per le persone fisiche, sintetico), la valenza probatoria di eventuali dichiarazioni verbali acquisite è necessariamente rimessa alla intelligente valutazione del direttore dell'attività ispettiva e dei componenti la pattuglia i quali, in relazione al quadro giuridico di riferimento, dovranno percepire a quali possibili utilizzi potrà essere destinato il

lavoro investigativo da essi svolto, una volta che le relative risultanze siano pervenute all'ufficio investito della competenza all'accertamento.

Sotto il profilo più strettamente operativo, al di fuori delle dichiarazioni rese, a domanda o spontaneamente, dal soggetto verificato o da suoi dipendenti e collaboratori nel corso delle quotidiane operazioni di verifica (le quali verranno trascritte, come già si è detto, nel p.v. di verifica), potrà rendersi necessario acquisire dichiarazioni anche da parte di terzi, all'uopo avvalendosi delle disposizioni recate dagli artt. 51 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e 32 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600.

La valutazione circa l'opportunità o la necessità di procedere in tale senso è rimessa, eventualmente su suggerimento del capo pattuglia, al direttore della verifica il quale, ove necessario, provvederà ad interessare il Comandante del Reparto perché disponga l'esecuzione del servizio.

Gli esiti della valutazione devono essere riportati e motivati nel piano di verifica.

Tutte le informazioni acquisite in tal modo dovranno formare oggetto di separata verbalizzazione, tanto nel caso in cui si proceda mediante l'esecuzione di controlli incrociati con accesso presso la sede dell'attività economica di cui è titolare il soggetto dal quale si intendono assumere le dichiarazioni, quanto nel caso in cui questi sia convocato presso gli uffici del Comando.

Le risultanze di tali operazioni dovranno poi essere trasfuse anche nel p.v. di verifica che darà pertanto compiuta menzione delle operazioni condotte e dei dati, delle notizie e delle informazioni acquisite presso terzi, nonché di eventuali osservazioni in merito della parte che di dette operazioni e dei suoi esiti verrà portata a conoscenza.

Ad ogni buon fine, copia integrale dei verbali redatti a documentazione delle operazioni esterne alla verifica compiute dovrà essere allegata al p.v. di verifica.

7.6 L'esercizio del potere di indagine bancaria (71).

7.6.1 Premessa.

Con la legge del 30.12.1991, n. 413, la disciplina del "segreto bancario" è stata sottoposta ad una profonda rivisitazione. Il pacifico riconoscimento in esito alla utilità dello strumento delle indagini bancarie e l'esigenza di evitare un'eccessiva "burocratizzazione" delle procedure, hanno indotto il legislatore a ridefinire le modalità di accesso, da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria, a tale importante mezzo di investigazione.

Attesa la delicatezza della materia trattata e, soprattutto, considerata la necessità di preservare significative forme di garanzia della "sfera privata" del cittadino, l'azione di modifica legislativa si è dovuta muovere su due distinti piani: il primo, quello relativo al conferimento di maggiore capacità di penetrazione al mezzo tecnico-investigativo; il secondo, quello inerente l'apparato di garanzie da apprestare a favore del contribuente sottoposto ad accertamento.

Da un canto, quindi, l'intervento normativo si è concretato nella cancellazione della tassativa elencazione delle fattispecie-presupposto legittimanti l'avvio della procedura intesa ad ottenere l'autorizzazione a richiedere la documentazione bancaria, nonché nell'assegnazione della funzione autorizzatoria ad un

organo amministrativo diverso da quello indicato dalla normativa previgente; dall'altro, sono state introdotte diverse norme intese a tutelare, lungo l'intero arco di svolgimento delle procedure di indagine bancaria, il diritto del cittadino al riserbo sui dati, sulle notizie e sulla documentazione acquisiti, nonché ad un loro corretto utilizzo.

Il legislatore ha dato dunque attuazione ad un piano di riforma volto a modificare sensibilmente la disciplina inerente i presupposti, le caratteristiche del regime autorizzatorio, nonché le forme di garanzia apprestate a favore del contribuente, nel tentativo di pervenire ad una equilibrata ponderazione tra interesse pubblico e privato.

L'art. 18 della legge 30.12.1991, n. 413 ha completamente ridisegnato la materia delle indagini bancarie in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette.

Ne è risultato un sistema del tutto nuovo in virtù del quale, ai sensi dell'art. 32, n. 7), del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, e dell'art. 51, n. 7), del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, la Guardia di Finanza può richiedere alle aziende ed agli istituti di credito nonché all'Amministrazione postale copia dei conti intrattenuti con il contribuente, con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti, comprese le garanzie prestate dai terzi.

Il sistema è stato ulteriormente modificato per effetto dell'art. 3, commi 177 e 178, della legge 28.12.1995, n. 549, che, in virtù della modifica recata agli artt. 32 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e 51 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, consente di richiedere, previa autorizzazione del Comandante di Zona, ai soggetti sottoposti ad accertamento ispezione o verifica, il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con aziende o istituti di credito, con l'Amministrazione postale, con società fiduciarie ed ogni altro intermediario finanziario nazionale o straniero, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta.

7.6.2 Soggetti nei cui confronti possono essere attivati accertamenti bancari.

Sulla base di quanto disposto dall'art. 32, comma 1, punto 7), del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e 51, comma 1, punto 7), del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, potenziali destinatari dell'attività di servizio sono tutti i contribuenti.

Premesso che, nell'ambito dell'ordinamento tributario, non è dato rinvenire alcuna norma che definisca il "contribuente", la sua esatta individuazione, sotto il profilo concettuale, deve ricavarsi da un'interpretazione logico-sistematica che, muovendo dalla considerazione del principio costituzionale di cui all'art. 53, svolga un esame comparativo della definizione normativa di tutti i soggetti passivi destinatari della disciplina che conferisce specifici poteri ed attribuzioni agli organi dell'Amministrazione finanziaria in sede di verifica e di accertamento.

Alla stregua di tali considerazioni, va considerato contribuente chiunque:

- abbia la titolarità, palese od occulta, di un reddito imponibile;
- effettui operazioni rilevanti ai fini I.V.A.;
- sia gravato da obblighi di natura fiscale.

Il raggio di azione delle indagini bancarie, peraltro, non interessa necessariamente il solo soggetto o i soggetti sottoposti a verifica, ben potendo estendere la sua portata a "terzi" all'attività ispettiva avviata ed a patto che gli stessi possano essere definiti anch'essi "contribuenti", secondo le indicazioni sopra

fornite.

L'estensione delle indagini bancarie a tali soggetti dovrà tuttavia essere proposta quando, sulla scorta dei parametri della comune esperienza, si profila una più incisiva azione ispettiva, come nel caso in cui si è in presenza di significativi collegamenti con il soggetto verificato, ferma restando, sul piano formale, l'esigenza di chiedere l'autorizzazione per ciascun contribuente con autonoma motivazione.

Rimane indiscussa la possibilità di richiedere copia dei conti di cui altri siano contitolari (tanto nell'ipotesi in cui essi siano gestiti a firma congiunta, quanto in quella in cui siano gestiti a firma disgiunta) e così pure la facoltà di ottenere l'invio di copia dei conti che, pur non essendo formalmente intestati al contribuente oggetto della peculiare attività ispettiva, risultino, sulla base di elementi inequivoci e documentabili, nella sua disponibilità.

In quest'ultimo caso, è necessario che il vaglio del Comandante di Zona sulle motivazioni a sostegno della richiesta e, in particolare, sugli elementi di fatto che attestano la riconducibilità effettiva del conto in capo ad un soggetto diverso da quello cui esso è intestato, sia improntato al massimo rigore.

7.6.3 Oggetto degli accertamenti bancari.

L'oggetto specifico della richiesta può essere costituito:

- in un primo tempo, da copia dei conti intrattenuti dal contribuente presso la banca o l'Amministrazione postale cui la richiesta è rivolta, con la specificazione di tutti i rapporti ad essi inerenti o connessi, comprese le garanzie prestate da terzi;
- in un secondo tempo, da ulteriori dati, notizie e documenti di carattere specifico relativi ai conti oggetto di precedente richiesta.

Con il termine "conto" deve essere inteso qualunque documento contabile inerente i rapporti di "conto o deposito" esistenti tra il contribuente, da un lato, e la banca o l'Amministrazione postale, dall'altro.

Per quanto concerne, poi, i "rapporti inerenti e connessi", essi sono da identificarsi in quelli che trovano regolamento nei conti, sia in via ordinaria, sia in via occasionale, con esclusione di quelli risolti per contanti.

La nuova normativa prevede la possibilità di richiedere ulteriori dati, notizie e documenti relativi a conti oggetto di precedente richiesta. Si rileva in proposito una parziale difformità tra la disciplina dettata dall'art. 51 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e quella di cui all'art. 32 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600. Infatti, mentre la disposizione in materia di II.DD. consente la richiesta di ulteriori dati, notizie e documenti, quella operante in campo I.V.A. non cita testualmente la facoltà di richiedere ulteriori documenti, introducendo, almeno in apparenza, una possibile, parziale preclusione dell'attività investigativa, di difficile comprensione.

Al riguardo si sottolinea come il problema emarginato sia destinato ad emergere solo in presenza di attività di verifica parziale ai fini dell'I.V.A., posto che nell'ipotesi in cui si proceda con verifica generale, ben ci si potrà avvalere della disposizione di legge più completa e, dunque, maggiormente efficace.

Peraltro, atteso che:

- la richiesta di ulteriori dati, notizie e documenti deve essere inoltrata mediante apposito modello conforme a quello approvato dal Ministro delle finanze di concerto con quello del tesoro;
- l'approvazione di cui al precedente alinea non è ancora in-

tervenuta,

fintanto che la nuova normativa non avrà trovato compiuta attuazione, i Reparti del Corpo continueranno ad utilizzare, per le richieste della specie, modelli conformi a quello approvato con D.M. 14.10.1982. È bene sottolineare che questo prevede la possibilità di richiedere l'invio di documenti relativi ai soli accrediti ed addebiti effettuati con mezzi diversi dal contante. A tali documenti, dunque, nelle more dell'emanazione del provvedimento di approvazione dei nuovi modelli, dovrà essere limitato l'oggetto della richiesta da parte dei Reparti del Corpo.

7.6.4 Presupposti per l'esecuzione degli accertamenti bancari.

Nonostante l'enorme potenzialità dello strumento d'indagine, ai fini della scoperta di corrispettivi e redditi non dichiarati non è ipotizzabile un suo utilizzo massiccio a causa anche della mancata attuazione del disposto di cui all'art. 20 della legge 30.12.1991, n. 413, che prevede l'emanazione di un decreto interministeriale deputato a stabilire la destinazione e le modalità delle comunicazioni da parte degli istituti di credito e dell'Amministrazione postale, nonché delle società fiduciarie e di ogni altro intermediario finanziario, dei dati identificativi, compreso il codice fiscale, di ogni soggetto che intrattenga con loro rapporti di conto o deposito o che comunque possa disporre del medesimo, nonché i criteri per le relative utilizzazioni.

La ricordata previsione mira, in sostanza, alla istituzione di una banca dati a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, all'interno della quale potessero essere rapidamente reperiti gli estremi identificativi di tutti i rapporti di conto intrattenuti dai contribuenti con le banche e l'Amministrazione postale, nonché di ogni altra forma di investimento finanziario attuata tramite gli intermediari istituzionali.

Ciò avrebbe evidentemente agevolato sensibilmente l'utilizzo degli accertamenti bancari, consentendo agli organi della Amministrazione finanziaria di reperire velocemente quelle informazioni che richiedono invece procedure lunghe e tempi di attesa non sempre contenibili entro limiti accettabili (72). Essa soprattutto avrebbe permesso di operare uno *screening* ragionato sulle posizioni fiscali da sottoporre a controllo e di indirizzare, senza apprezzabili margini di errore, le indagini bancarie.

Allo stato attuale, invece, i verificatori ove intendono intraprendere il mezzo istruttorio in oggetto sono tenuti, in alternativa, a:

- optare per un'azione ad ampio spettro, intesa a ricercare l'esistenza di rapporti bancari sugli sportelli aperti dagli istituti di credito su tutto il territorio nazionale, con il conseguente inevitabile allungamento dei tempi tecnici per pervenire in possesso degli elementi conoscitivi necessari e l'espansione dei relativi oneri;
- circoscrivere l'area di intervento, con l'innegabile rischio di escludere dalla richiesta dei dati proprio quegli istituti presso cui il contribuente ha fatto confluire (o transitare) proventi non dichiarati.

Né a tale situazione sembra avere posto rimedio la disposizione introdotta con i commi 177 e 178 dell'art. 3 della legge 28.12.1995, n. 549, che hanno modificato, rispettivamente, gli artt. 51 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e 32 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, introducendo una nuova facoltà a disposizione degli Uffici finanziari e del Corpo intesa a garantire maggiore efficacia all'azione di indagine fiscale condotta tramite accertamenti bancari.

Non si è di fronte, quindi, ad un mezzo surrogatorio della banca dati di cui al ricordato art. 20, bensì, più modestamente, ad una particolare modalità di esercizio di un potere già esistente.

Ai fini I.V.A. e delle imposte sui redditi, l'innovazione consiste in una previsione tesa a consentire agli Uffici delle entrate ovvero ai Comandi della Guardia di Finanza di richiedere, previa autorizzazione rispettivamente, del Direttore regionale delle entrate e del Comandante di Zona ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con aziende e istituti di credito, con l'Amministrazione postale, con società fiduciarie ed ogni altro intermediario finanziario nazionale o straniero, in corso, ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta.

Accedendo a tale mezzo istruttorio, gli accertamenti bancari saranno conseguentemente avviati sulla base delle indicazioni fornite dalla parte "controinteressata" per cui non può essere escluso il rischio di depistaggio la cui portata appare di intuitiva evidenza.

Tanto considerato, allo scopo di ottimizzare l'utilizzo degli accertamenti in argomento, appare necessario fornire alcune indicazioni di carattere operativo utili ad orientare l'attività dei Reparti e dei Comandanti di Zona in ordine all'opportunità, rispettivamente, di ricorrere alle indagini *de quibus* e di autorizzarle.

A tal fine si dispone anzitutto che la richiesta di indagini bancarie sia, in linea di massima, inoltrata ai competenti Comandi di Zona ogni qual volta il soggetto verificato sia persona fisica evasore totale (e cioè, pur avendone l'obbligo - accertato in via di fatto - non abbia presentato la dichiarazione annuale ai fini I.V.A. ovvero quella ai fini delle imposte sui redditi ovvero entrambe), fatte salve specifiche valutazioni in ordine alle "dimensioni" del soggetto medesimo.

La possibilità di accedere al particolare mezzo istruttorio dovrà inoltre essere presa almeno in considerazione (dandone atto nel piano di verifica) ogni qual volta:

- gli sviluppi della verifica consentano di appurare il ricorrere di almeno una delle condizioni contemplate dalla vigente normativa per il ricorso all'accertamento induttivo (art. 39, comma 2, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e 55 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633);

- gli sviluppi della verifica consentano di appurare il ricorrere delle gravi incongruenze di cui all'art. 62-*sexies*, comma 3, del D.L. 30.8.1993, n. 331, convertito nella legge 29.10.1993, n. 427;

- sulla base delle risposte fornite da clienti a seguito dell'esercizio del potere di cui agli artt. 51, punti 3) e 4), del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e 32, punti 8) e 8-*bis*), del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, sia stato appurato che il soggetto verificato ha ripetutamente omesso di fatturare e registrare operazioni attive generative di ricavi, proventi e, in genere, di corrispettivi;

- la verifica scaturisca o sia comunque connessa a procedimenti penali instaurati a seguito della perpetrazione di gravi reati di natura economica, nel corso dei quali non si sia proceduto (o si sia proceduto solo parzialmente), nei confronti degli indagati, alla effettuazione di appropriate indagini bancarie secondo le disposizioni del codice di procedura penale (ovvero non sia stato autorizzato l'utilizzo a fini fiscali della documentazione bancaria sequestrata).

Al di fuori dei casi di cui sopra, la possibilità di richiedere

l'autorizzazione per l'esecuzione degli accertamenti bancari dovrà essere valutata di volta in volta in relazione all'emergere di circostanze non prevedibili in via preventiva all'interno di una casistica di ordine generale.

Le disposizioni che precedono, inoltre, fanno in ogni caso salva la discrezionalità del Comandante di Zona in ordine alla valutazione delle singole fattispecie poste alla sua attenzione ai fini del rilascio della prescritta autorizzazione. È peraltro evidente che allorquando la richiesta concerna soggetti qualificabili come evasori totali, l'eventuale diniego opposto dall'ufficiale generale dovrà essere sorretto da particolareggiate e stringenti argomentazioni.

7.6.5 Modalità di esercizio degli accertamenti bancari.

a. *Le procedure per la richiesta di autorizzazione e la fase dell'acquisizione dei dati generali: modalità e termini.*

La disciplina in materia di accertamenti bancari risultante dalle modifiche introdotte dalla legge 30.12.1991, n. 413 e, da ultimo, dalla legge 28.12.1995, n. 549, riconduce l'attivazione della specifica attività d'indagine a due distinte modalità, entrambe esercitabili previa specifica autorizzazione del Comandante di Zona:

(1) la prima, fondamentale, secondo cui il Comando procedente può chiedere al Comandante di Zona di autorizzare l'inoltro alle aziende ed agli istituti di credito, nonché all'Amministrazione postale, di una richiesta intesa ad ottenere copia dei conti intrattenuti con il contribuente;

(2) la seconda, eventuale ed integrativa della prima, secondo cui il Comando procedente può chiedere al Comandante di Zona di autorizzare la richiesta al soggetto sottoposto a verifica di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con aziende o istituti di credito, con l'Amministrazione postale, con società fiduciarie ed ogni altro intermediario nazionale o estero, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta.

Conseguentemente, una volta valutata la funzionalità - ai fini che interessano e secondo le disposizioni di massima dettate al paragrafo che precede - dell'espletamento delle indagini bancarie, il direttore della verifica dovrà anzitutto valutare quale delle due procedure sopra indicate sia preferibile attivare, tenendo all'uopo presente che la seconda costituisce a tutti gli effetti una diversa modalità di esercizio della procedura ordinaria, ponendosi rispetto ad essa come ulteriore adempimento preliminare finalizzato a circoscrivere il campo d'indagine ed a contrarre i termini complessivi di svolgimento delle indagini.

Nella valutazione in argomento, inoltre, dovrà essere tenuto presente che il ricorso alla preventiva procedura di cui sub (2) è suscettibile di rappresentare una mera perdita di tempo ove il soggetto sia ritenuto scarsamente affidabile e conseguentemente si reputi comunque opportuno estendere il raggio degli accertamenti al di là delle indicazioni da questi fornite.

A decisioni assunte, il Comando competente dovrà inoltrare al Comandante di Zona, tramite linea gerarchica, apposita richiesta di autorizzazione conforme agli allegati 25 [procedura sub (1)] e 26 [procedura sub (2)].

L'autorizzazione in argomento non è atto dovuto, ma costituisce, al contrario, un provvedimento discrezionale che presuppone l'apprezzamento delle condizioni legittimatrici e delle ragioni operative, rappresentate nella richiesta che ne sollecita

l'emanazione.

Essa richiede, quindi, un controllo esteso alla legittimità ed al merito dell'istanza avanzata.

L'organo che rilascia l'autorizzazione riassume in sé sia la figura di autorità competente al provvedimento, sia quella di anello sovraordinato gerarchicamente e, perciò, dotato di azione di Comando latamente intesa.

Nella richiesta di autorizzazione potranno essere indicati più nominativi solo nel caso di attivazione della procedura sub (2).

Qualora la domanda di autorizzazione abbia invece ad oggetto l'inoltro della richiesta di copia dei conti agli istituti di credito ed all'Amministrazione postale, esigenze di tutela giuridica degli interessati richiedono che, per ciascun soggetto, venga rilasciata autonoma autorizzazione, in ordine alla quale i soggetti stessi dovranno essere debitamente informati dal responsabile della sede bancaria o dell'ufficio destinatario.

Con riferimento all'estensione territoriale degli accertamenti, allorché si sia dato seguito alla procedura sub (1), si dispone quanto segue:

- in via ordinaria, gli accertamenti devono interessare alcuni o tutti gli istituti esistenti nell'ambito locale dell'intervento;
- in via eccezionale, e cioè solo quando circostanze obiettive e responsabilmente valutate (dal Comandante di Reparto ove ufficiale o dal Comandante del primo Reparto retto da ufficiale per gli altri casi) rendono necessario esperire il tentativo, gli accertamenti possono essere estesi a tutti gli enti creditizi esistenti sul territorio nazionale.

Il provvedimento autorizzativo deve contenere disposizioni di dettaglio in ordine all'apprestamento delle cautele richieste dall'art. 18, comma 4, della legge 30.12.1991, n. 413 [procedura sub (1)] e dagli artt. 51, n. 6-bis, del D.P.R. n. 633/72 e 32, n. 6-bis, del D.P.R. n. 600/73 [procedura sub (2)], ai fini dell'utilizzo riservato e corretto dei dati e delle notizie raccolti e rilevanti ai fini dell'accertamento. Esso dovrà essere redatto su modello conforme agli allegati 27 [procedura sub (1)] e 28 [procedura sub (2)].

Tale atto sarà rimesso al Comando operante entro 15 giorni dalla data di ricevimento dell'istanza.

Una volta ricevuta la necessaria autorizzazione, la richiesta della copia dei conti va notificata al contribuente verificato, alla banca o alle banche interessate (all. 29), ovvero all'Amministrazione postale (all. 30).

Nel caso di cui alla procedura sub (2), la notificazione del provvedimento di autorizzazione dovrà essere fatta constare nel p.v. di verifica. Nella diversa ipotesi di cui alla procedura sub (1), sarà sempre consentito effettuare la notifica a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento mentre, qualora la richiesta sia relativa al solo settore delle imposte sui redditi, si potrà ricorrere anche all'avviso notificato a mezzo militare, ai sensi degli artt. 32 e 60 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600.

La normativa non detta uno specifico termine massimo entro il quale il contribuente verificato deve fornire ai militari operanti la dichiarazione richiesta. Si deve, pertanto, ritenere applicabile la disposizione di cui all'ultimo comma dei ricordati artt. 51 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e 32 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 in ossequio alla quale il tempo concesso per produrre la suddetta dichiarazione non può essere inferiore a quindici giorni. Il termine comunque assegnato dovrà essere fatto constare nell'atto formale di richiesta (all. 31) e nel p.v. di verifica attestante la notificazione del medesimo.

Ai sensi delle medesime disposizioni di legge sopra richiamate, il termine assegnato alla banca o all'Amministrazione

postale per evadere la richiesta di cui alla procedura sub (1) non potrà essere inferiore a 60 giorni dalla data della notifica. Esso potrà peraltro essere prorogato dietro autorizzazione del Comandante di Zona.

Occorre in proposito rilevare come la norma che disciplina la proroga sembrerebbe accordare la facoltà di concedere una dilazione dei termini di adempimento al solo Direttore Regionale. Inoltre, pare escludere la possibilità che la proroga venga concessa, oltre che alle banche, anche all'Amministrazione postale.

Un'interpretazione logico-sistematica della norma, tuttavia, induce a ritenere, da un canto, che il potere di proroga sia da riconoscersi anche in capo al Comandante di Zona della Guardia di Finanza; dall'altro, che l'istanza intesa ad ottenere un differimento del termine per l'adempimento possa essere inoltrata anche dall'Amministrazione postale.

Non si ritiene esistano preclusioni all'utilizzo nei confronti di un soggetto terzo dei dati, delle notizie e delle informazioni acquisite in sede di accertamenti bancari, considerato che l'abrogazione dell'art. 35 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e dell'art. 51-bis del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, ha soppresso la limitazione all'utilizzo dei dati relativi a soggetti diversi ai soli casi in cui gli stessi dati fossero stati forniti spontaneamente dal contribuente o dall'istituto di credito.

Nell'ipotesi in cui il soggetto interessato rientri nella competenza di altro Reparto, le notizie ad esso relative saranno a questo trasmesse con l'osservanza delle necessarie cautele.

Ai sensi del comma 5 dell'art. 18 della legge 30.12.1991, n. 413, infine, chiunque, senza giusta causa, rivela dati o notizie di cui è venuto a conoscenza per effetto degli accertamenti bancari eseguiti, è punito, fatta salva l'azione disciplinare, con la sanzione amministrativa da lire 1.000.000 a lire 10.000.000, da irrogarsi con decreto del Ministro delle finanze e salvo che il fatto costituisca reato ai sensi dell'art. 326 del codice penale.

b. Le procedure per la richiesta degli ulteriori dati: modalità.

La disciplina dettata in materia di accertamenti bancari legittima, tanto ai fini I.V.A. quanto ai fini delle imposte sul reddito, il Corpo a richiedere ulteriori dati e notizie di carattere specifico relativi agli stessi conti la cui copia sia stata in precedenza chiesta ed acquisita.

Si precisa, al riguardo che, in assenza dei previsti modelli da approvarsi con decreto emanato di concerto dal Ministro delle finanze e da quello del tesoro, per la richiesta di tali ulteriori documenti, dati e notizie, dovranno essere utilizzati quelli allegati al D.M. 14 ottobre 1982 (all. 32 ed all. 33). L'ulteriore richiesta non è subordinata al preventivo rilascio di una seconda autorizzazione da parte del Comandante di Zona.

c. Le procedure per l'esecuzione dell'accesso.

Il provvedimento del Comandante di Zona che autorizza gli accessi presso le aziende e gli istituti di credito o presso l'Amministrazione postale assumerà diversa valenza - e sarà dunque subordinato ad un diverso ordine di considerazioni e valutazioni - sulla base dei seguenti motivi prospettati nella richiesta di autorizzazione all'accesso:

- (1) mancato invio nei termini della copia dei conti richiesti;
- (2) fondato sospetto circa la veridicità e/o la completezza dei dati e delle notizie contenuti nelle copie dei conti trasmesse.

Nel primo caso, è sufficiente che il Comandante del Reparto richiedente rappresenti al Comandante di Zona l'omesso invio, nei termini prescritti, della copia dei conti richiesti.

In questo caso, infatti, l'attività decisionale dell'alto ufficiale non gode di margini di discrezionalità, atteso che, all'atto omissivo dell'istituto interpellato, può porsi rimedio soltanto mediante un'azione diretta all'acquisizione coattiva della documentazione.

È bene peraltro rammentare che la vigente normativa non reca una chiara differenza tra il semplice ritardo e l'omissione vera e propria, se non al fine di determinare una graduazione delle conseguenti specifiche sanzioni previste dall'art. 10 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Ne discende che, allo spirare del termine per l'adempimento, dopo avere esperito gli accertamenti necessari ad appurare in maniera inequivoca l'infruttuoso decorso del periodo utile per dare ad esso corso (73), il Comandante del Reparto richiedente ben potrà fare istanza (all. 34) per ottenere, dal suo Comandante di Zona, l'autorizzazione all'accesso (all. 35) per il rilevamento diretto di quanto richiesto, essendogli a ciò sufficiente dimostrare l'inosservanza del termine da parte della banca o dell'Amministrazione postale interessata.

Può peraltro configurarsi un caso limite nell'ipotesi in cui il materiale documentario richiesto sia pervenuto al Comando richiedente, ma oltre i termini assegnati e prima che sia stata avviata la procedura intesa a consentire l'accesso diretto ovvero prima che il Comandante di Zona abbia rilasciato la necessaria autorizzazione. Tuttavia, in caso di semplice ritardo nell'invio della documentazione richiesta - e salvo il caso in cui siano ravvisabili gli ulteriori presupposti di cui sub (2) - il Reparto competente dovrà opportunamente astenersi dall'inoltrare istanza intesa ad ottenere l'autorizzazione all'accesso e, nel caso essa sia comunque stata avanzata, il Comandante di Zona dovrà opporre il proprio diniego.

Parimenti, laddove la documentazione richiesta sia pervenuta oltre il termine assegnato ed il Comandante di Zona abbia già autorizzato l'accesso diretto, ma questo non sia stato ancora eseguito, il Comandante del Reparto operante dovrà immediatamente notiziare l'ufficiale generale dell'avvenuto adempimento, al fine di porlo nelle condizioni di emanare un provvedimento di revoca inteso ad annullare l'autorizzazione precedentemente concessa.

Risposte interlocutorie, nelle quali si segnalino possibili ritardi nell'adempimento, anche dovuti ad insuperabili impedimenti di natura tecnica, ed adempimenti parziali non sono idonei ad interrompere il decorso dei termini assegnati. In tali casi, infatti, la banca o l'Amministrazione postale possono ovviare ai negativi effetti determinati dal mancato o inesatto adempimento, solo attivando la procedura di proroga.

Nel caso sub (2), invece, il Comandante del Reparto procedente sarà tenuto ad illustrare in maniera quanto più dettagliata possibile le ragioni del sospetto e su di esse la valutazione del Comandante di Zona sarà necessariamente improntata ad un'ampia discrezionalità.

Occorre peraltro rilevare che, in questa particolare circostanza, la discrezionalità di cui questi gode nel formulare la propria valutazione è meramente tecnica, nel senso che essa deve fondarsi su argomenti obiettivamente individuabili alla stregua delle risultanze emergenti da quanto relazionato, in sede di richiesta, dal Comandante del Reparto.

Mentre, cioè, nel decidere dell'autorizzazione alla richiesta di copia dei conti il Comandante di Zona è chiamato essenzialmente ad una verifica *ex ante* dei fattori positivi e negativi che la specifica procedura di supporto all'accertamento comporta a carico della stessa, nel decidere dell'autorizzazione all'accesso egli dovrà esclusivamente soppesare la fondatezza del sospetto

di mendacio o incompletezza dei dati e delle notizie inviate.

La richiesta di autorizzazione all'accesso deve essere inoltrata direttamente al Comando Zona dal Comando operante ovvero, nel caso si tratti di Comando retto da sottufficiale, dal primo Comando gerarchicamente sovraordinato retto da ufficiale.

Il Comandante di Zona dovrà esprimersi sulla richiesta di autorizzazione all'accesso entro 15 giorni dal ricevimento dell'istanza, riferendo direttamente al Comando richiedente.

Qualora il Comando procedente sia retto da un sottufficiale, l'organizzazione del servizio sarà disposta a cura del primo Comando retto da ufficiale gerarchicamente sovraordinato, il quale, in caso di necessità, potrà chiedere al Comando Gruppo territoriale che per l'esecuzione dell'operazione siano posti a sua disposizione altri ufficiali.

L'esecuzione dell'accesso deve avvenire in ore diverse dall'apertura al pubblico degli sportelli, ad eccezione dei casi in cui l'attività di rilevazione si svolga in locali adibiti a servizi tecnici o amministrativi.

All'atto dell'accesso, tutti i componenti la pattuglia si presenteranno al rappresentante dell'istituto o azienda di credito o dell'amministrazione postale, secondo le formalità di rito esaminate nella presente parte, capitolo 2, paragrafo 2.2.8. Dovrà essere inoltre esibita l'autorizzazione del Comandante di Zona, di cui sarà data facoltà alla parte di estrarre copia.

Al responsabile della controparte verrà data chiara indicazione verbale dei dati e delle notizie per il cui rilevamento diretto o per il cui riscontro di completezza ed esattezza è stato disposto l'accesso, nonché delle fonti di legge che consentono la procedura.

Salvo il ricorrere delle eccezionali evenienze di cui si dirà a breve, durante l'accesso gli ufficiali operanti possono effettuare solo ispezioni e rilevazioni al fine di acquisire direttamente i dati e le notizie relativi ai conti richiesti la cui copia non sia stata trasmessa nei termini, ovvero verificare la completezza dei dati e delle notizie contenuti nella copia dei conti trasmessa.

I dati e le notizie forniti, nonché la relativa documentazione di supporto verranno riepilogati in apposito prospetto illustrativo sottoscritto dai verbalizzanti e dalla parte ed annesso al processo verbale di accesso all'uopo redatto quale parte integrante di esso. La completezza dei dati e delle notizie raccolti dovrà essere verificata dai militari operanti seduta stante.

Qualora i dati e le notizie forniti risultino non esaustivi della richiesta formulata, la stessa dovrà essere immediatamente reiterata, significando alla controparte l'impossibilità di concludere le operazioni di servizio prima del completo soddisfacimento della richiesta medesima.

Solo nell'ipotesi in cui la parte si rifiuti di porre nella disponibilità dei militari operanti quanto richiesto, ovvero quando si abbia la certezza o il fondato sospetto per ritenere che la richiesta sia stata artatamente evasa solo parzialmente, potrà procedersi personalmente alla individuazione ed acquisizione dei dati, delle notizie e dei relativi documenti. Tali operazioni, in ogni caso, dovranno essere svolte con l'assistenza continua della parte.

Ove invece questa si rifiuti di dare corso alla richiesta eccettuando vizi formali o sostanziali della procedura, sarà cura del capo pattuglia prendere immediati contatti con il Comando, onde procedere alla tempestiva verifica della legittimità della procedura stessa, rettificando, ove ritenuto necessario, gli atti posti in essere. Tale fase dell'intervento dovrà essere condotta senza allontanarsi dalla sede dell'accesso, e comunque facendo in modo che presso essa permanga almeno un militare operante.

Dell'attività svolta, con particolare riferimento alla richieste

formulate, alle risposte ricevute, alle eccezioni opposte, ai motivi che hanno indotto all'eventuale avvio di attività di ricerca, nonché ai dati e alle notizie raccolti, dovrà essere dettagliato resoconto nel p.v. di accesso.

Per evidenti ragioni di riservatezza, tutte le operazioni dovranno essere compiute con la massima discrezione, con l'assistenza, salvo casi di assoluta impossibilità - che dovranno essere fatti constare nel p.v. di accesso - del funzionario responsabile della filiale o agenzia, già a suo tempo interessato in sede di originaria richiesta di copia dei conti o di un suo delegato all'uopo espressamente designato.

NOTE

(63) — Le disposizioni concernenti le modalità di esecuzione dell'accesso presso aziende ed istituti di credito di cui al paragrafo 2.5 del capitolo 2 della parte II della presente istruzione, sono contenute nel successivo paragrafo 6 di questo stesso capitolo.

(64) — A tal fine, nel foglio di servizio si dovrà precisare che l'ordine di accesso riguarda tutti i locali di cui l'impresa ha la disponibilità adottando la seguente formula: "nel domicilio di e in ogni altro eventuale luogo di cui risulta avere la disponibilità, per procedere all'esecuzione di"

(65) — La cernita della documentazione da acquisire agli atti della verifica potrà proseguire anche nei giorni successivi all'accesso qualora la stessa risulti particolarmente copiosa.

(66) — È opportuno segnalare che, con sentenza n. 1036 del 2 febbraio 1998, la Corte di Cassazione - Sezione I civile - ha statuito che in assenza dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica (ovvero dell'Autorità giudiziaria più vicina) è illegittima l'acquisizione da parte della Guardia di Finanza di documenti contenuti in una borsa posta all'interno dell'autovettura privata del contribuente, ancorché, portata la borsa presso gli uffici del Reparto operante e chiusa in un plico sigillato, l'apertura sia avvenuta con il consenso del contribuente medesimo.

Detta pronuncia, peraltro, giunge alle medesime conclusioni cui la Suprema Corte era già pervenuta con la sentenza n. 11036 datata 08/11/1997 concernente una fattispecie simile.

In proposito, è il caso di precisare che la decisione in rassegna individua l'illegittimità dell'operato della polizia tributaria non nella fase dell'apertura della borsa - avvenuta, come detto, con il consenso della parte - bensì nella precedente fase della ricerca ed acquisizione, all'interno di un'autovettura privata, della borsa stessa, "avvenuta senza né l'autorizzazione della Procura della Repubblica né il consenso" del contribuente.

(67) — Tale deve intendersi, ai presenti fini, quella il cui oggetto esclusivo o principale consiste nella produzione o commercializzazione di beni materiali.

(68) — Tutt'al più conoscere in anticipo le posizioni della parte su di una data questione può consentire ai verificatori di meglio argomentare i rilievi.

(69) — È il caso dell'art. 51, punto 4), del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, ove si dispone che l'Ufficio può invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture relative a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute ed a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse. Allo stesso *genus* appartiene anche la disposizione di cui all'art. 32, n. 8-bis, del D.P.R. 29/09/1973, n. 600 che consente all'Ufficio di invitare ogni soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti e documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi.

(70) — Si pensi al caso in cui l'ex coniuge del titolare di un'azienda ed altri soggetti qualificabili come meri "conoscenti" concordemente affermino che questi dichiara solo una parte del reddito d'impresa prodotto, offrendo obiettivi elementi a conforto: in assenza di qualunque riscontro documentale o fattuale, tali dichiarazioni non hanno nessuna possibilità di utilizzo ai fini dell'accertamento.

(71) — In questo paragrafo si forniscono le linee guida inerenti alla specifica tematica. Per i relativi approfondimenti si rinvia al manuale operativo "Gli accertamenti bancari in materia fiscale" n. 106900 in data 25 marzo 1998.

(72) — In occasione del varo del piano straordinario d'interventi disposto dal Ministro delle finanze con il D.M. del 6 settembre 1994, in sede di istruzioni agli Uffici ed ai Comandi della Guardia di Finanza incaricati dello svolgimento (circolare n. 172/E del 23/09/1994 in "Finanza & Fisco" n. 37/94, pag. 3040), venne stabilito che le verifiche avrebbero potuto essere svolte in due distinte fasi: la prima, della durata massima di 12 giorni, durante la quale si sarebbe dovuto procedere all'ispezione delle scritture contabili ed alle altre rilevazioni; la seconda, nella quale le risultanze emerse nella prima fase sarebbero state integrate con l'esito degli accertamenti bancari nel frattempo avviati.

(73) — Occorre, tra l'altro, accertarsi che non sia già stata inoltrata, al Comandante di Zona, la richiesta di proroga dei termini per l'adempimento.

PARTE III

RAPPORTI TRA FUNZIONI DI POLIZIA TRIBUTARIA E FUNZIONI DI POLIZIA GIUDIZIARIA

PREMESSA

Il 24.10.1989 è entrato in vigore il nuovo codice di procedura penale, varato con D.P.R. 22.9.1988, n. 447 (74), in virtù della legge delega del 16.2.1987, n. 81 (75).

Molte e significative sono le innovazioni introdotte, anche con riguardo all'organizzazione, ai poteri, alle facoltà, agli obblighi e, più in generale, alla collocazione che, nel quadro delle attività processuali intese in senso lato, sono stati assegnati alla polizia giudiziaria e quindi, per effetto del disposto dell'art. 57 c.p.p., agli appartenenti alla Guardia di Finanza.

In tale contesto, per la polizia tributaria che accerti, nel corso della verifica, la sussistenza di elementi di reato, il quadro normativo di riferimento è costituito dagli artt. 55, 326, 330, 347, 348 e 357 c.p.p., dagli artt. 30, 31, 32 e 33 della legge 7.1.1929, n. 4, dall'art. 220 delle norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale di cui al D.Lgs. 28.7.1989, n. 271 e dagli artt. 33, comma 3, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e 63, comma 1, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

Sulla base di tali disposizioni - sotto le quali vanno peraltro sussunte tutte le ulteriori norme che disciplinano le modalità tecniche di esecuzione delle specifiche attività demandate dalla legge alla polizia giudiziaria - vengono di seguito fornite le indicazioni operative necessarie ad uniformare gli adempimenti delle pattuglie impegnate in attività di verifica, allorché, nell'espletamento del controllo fiscale ravvisino, a carico del soggetto ispezionato o di terzi, ipotesi di violazioni penalmente rilevanti.

È bene peraltro anticipare sin d'ora che come principio generale, l'attività ispettiva intrapresa non potrà di norma essere interrotta a causa del sovrapporsi ad essa di indagini di p.g..

Il procedimento amministrativo di accertamento tributario - nel quale si iscrive la verifica del Corpo - ed il procedimento penale, costituiscono gli strumenti attraverso cui lo Stato persegue la tutela di specifici interessi i quali, pur avendo natura diversa, devono essere posti su di un medesimo piano sotto il profilo della rilevanza.

Quando la loro attivazione, nella fase istruttoria, investe la competenza funzionale di un medesimo apparato della pubblica amministrazione (nel caso di specie la Guardia di Finanza), questo non potrà scegliere unilateralmente di privilegiare gli adempimenti richiesti dall'uno o dall'altro procedimento. Nei limiti del possibile, cioè, attività di polizia giudiziaria e di polizia tributaria dovranno essere svolte parallelamente e senza soluzione di continuità.

Solo laddove, sotto un profilo squisitamente operativo, le attività richieste dai procedimenti in narrazione siano omogenee per modalità di esecuzione e tempi di attuazione, potrà stabilirsi di conferire priorità alle funzioni di polizia giudiziaria.

Tale indicazione discende dalla considerazione che il regime dell'acquisizione delle fonti di prova disciplinato dal codice di procedura penale impone l'adozione di specifiche modalità intese a garantire nella misura massima possibile il principio del contraddittorio tra le parti.

In sintesi, mentre gli atti compiuti con l'osservanza delle modalità previste dal codice di procedura penale sono validamente acquisibili nel corso del procedimento di accertamento, quelli eseguiti ponendo in essere le ordinarie tecniche di polizia tributaria sono in gran parte inutilizzabili in ambito penale.

Pertanto, in sede di svolgimento di attività comuni al procedimento amministrativo ed a quello penale, allorché non sia possibile tenere distinte quelle effettuate con i poteri di P.G. da quelle sviluppate con le facoltà riconosciute alla polizia tributaria, dovranno essere sempre osservate, nell'esecuzione degli atti, le disposizioni del codice di procedura penale.

Prima di entrare nel merito dei rapporti tra funzioni di polizia tributaria e funzioni di polizia giudiziaria, si ritiene opportuno chiarire che tutte le disposizioni contenute nella presente parte dell'istruzione operano nei limiti in cui alla loro attuazione non ostino direttive di segno contrario impartite ai Comandi del Corpo dalle competenti AA. GG. che, pertanto, vanno sempre osservate, fermo restando che in tal caso i Reparti provvederanno a darne tempestiva notizia al Comando Generale.

NOTE

(74) — Supplemento ordinario alla G.U. Serie generale n. 250 del 24.10.1988 e avvisi di rettifica in G.U. n. 291 del 13.12.1988, n. 293 del 15.12.1988 e n. 304 del 29.12.1988.

(75) — Supplemento ordinario alla G.U. n. 62, del 16.3.1987.

CAPITOLO 1

INSORGENZA, NEL CORSO DELL'ATTIVITÀ DI VERIFICA, DI INDIZI DI REATO.

L'art. 220 delle norme di attuazione, coordinamento e transitorie del codice di procedura penale, dispone che "quando nel

corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergano indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice".

Ne consegue che, dal momento in cui il controllo fiscale porti alla luce indizi di reato, gli atti diretti ad assicurare le fonti di prova e raccogliere ogni altro elemento utile devono rispondere, nella forma e nei contenuti, alle esigenze dettate dalla normativa penal-processualistica. Al riguardo vanno aggiunte due precisazioni:

- la prima inerisce al significato della locuzione "indizi di reato". Dal punto di vista temporale, il momento in cui, nel corso della verifica, emergono indizi di reità può non coincidere con quello di acquisizione degli elementi oggettivi e soggettivi che configurano la notizia di reato, da riferire senza ritardo al Pubblico Ministero ai sensi dell'art. 347 c.p.p.. L'indizio, infatti, è il fatto noto attraverso cui, per mezzo di un procedimento cognitivo logico ed astratto, è possibile desumere il fatto ignoto. La notizia di un reato, per converso, presuppone che del fatto costituente illecito penale si abbia già fondata contezza, seppure non nel dettaglio. Pertanto, accade normalmente che l'obbligo sancito dall'art. 220 delle norme di coordinamento scatta prima di quello contemplato dall'art. 347 (76);

- la seconda puntualizzazione attiene all'ambito di applicazione della norma in commento, che evidentemente riguarda solo quegli atti il cui compimento sia necessario per l'applicazione della legge penale. Ora, con riferimento alle specifiche attività di p.t. compiute nel corso di una verifica o di un controllo fiscale ogni qual volta vengono acquisite tracce contabili o extracontabili dalle quali si possa risalire ad indizi di reati in materia di I.V.A., imposte sui redditi o altri tributi, occorrerà procedere senz'altro ad approfondire le indagini su tali fattispecie secondo il disposto dell'art. 220 delle norme di coordinamento, utilizzando gli strumenti di p.g. ancor prima del formarsi di una vera e propria notizia di reato.

A corollario delle riflessioni effettuate appare opportuno esplicitare, in questa sede, due importanti conseguenze applicative:

- anzitutto, l'art. 220 in nessun caso potrà trovare applicazione laddove siano constatate, durante il controllo, violazioni amministrative che, solo al superamento di determinate soglie, assumono anche rilevanza penale (77). In tali ipotesi, non esiste una fase del controllo nella quale sia possibile parlare, a stretto rigore, di scoperta di indizi di reità, atteso che il passaggio dall'illecito amministrativo a quello penale è subitaneo e si verifica non già a causa di un diverso strutturarsi della condotta vietata, bensì per il mero superamento di un importo stabilito dalla legge;

- in secondo luogo, l'attuazione dell'art. 220 delle norme di coordinamento non comporta mai l'automatica sospensione delle attività di verifica, in quanto quest'ultima può proseguire regolarmente, senza interferenze, prendendo in esame tutti gli altri atti di gestione imprenditoriale diversi da quelli aventi rilevanza penale.

NOTE

(76) — Si pensi, ad esempio, al caso in cui sia stata rinvenuta, nel corso dell'ispezione, una fattura passiva sulla cui veridicità sussistano consistenti dubbi, determinati dalla considerazione che il bene ceduto, per le sue dimensioni, avrebbe dovuto essere trasportato, dietro speci-

fica autorizzazione dell'ente proprietario o concessionario dell'autostrada, ad opera di una ditta specializzata che, invece, non compare nell'elenco fornitori del soggetto ispezionato (art. 10 del codice della strada). Ci si trova, in questo caso, di fronte a meri indizi di un reato di utilizzo di fatture inesistenti, per il cui accertamento sono necessari ulteriori riscontri. In tale fase, l'invio di una comunicazione di notizia di reato è prematuro, ma sin d'ora sarà bene procedere ai sensi dell'art. 220 delle norme di coordinamento.

(77) — Tali sono le violazioni di cui al comma 2, lettere a), b) e c) ed al comma 3 dell'art. 1, nonché quelle di cui all'art. 2 della legge n. 516/1982.

CAPITOLO 2

ADEMPIMENTI CONNESSI ALLA SCOPERTA DI REATI NEL CORSO DELL'ATTIVITÀ DI VERIFICA.

2.1 Compiti sostanziali.

L'acquisizione di una notizia di reato nel corso dell'attività di verifica determina, in capo ai verificatori, l'obbligo di attivare immediatamente le funzioni di p.g. che, in virtù del loro *status* giuridico, gli appartenenti al Corpo sono tenuti ad espletare.

Sotto il profilo operativo, prima di procedere a qualsiasi atto di assicurazione delle fonti di prova, il soggetto sul quale gravano gli indizi di reato (nell'ipotesi, ovviamente, in cui sia già stato individuato) dovrà essere posto nelle condizioni di poter esercitare le garanzie difensive in suo favore apprestate dal codice di procedura.

L'indagato dovrà, quindi, essere invitato a nominare un difensore di fiducia e ad eleggere domicilio (all. 36).

Qualora l'indiziato rinunci alla facoltà di nomina del difensore e sia necessario compiere un atto per il quale è prevista l'assistenza tecnica del legale, i militari operanti dovranno procedere a norma dell'art. 97, comma 3, c.p.p..

In prospettiva più generale, incombe sugli organi procedenti la responsabilità di adempiere con prontezza ed esaurientemente tutte le funzioni previste dall'art. 55 del c.p.p., ossia:

- impedire che il reato di cui abbiano preso conoscenza venga portato ad ulteriori conseguenze;
- ricercarne gli autori;
- compiere gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale.

Ciò comporta l'assunzione di iniziative volte al compimento di particolari atti di p.g., ai quali occorre dare corso subito dopo avere acquisito notizia del reato e, dunque, prima di averne dato comunicazione all'Ufficio del P.M. competente.

Attesa l'impossibilità di prefigurare ogni possibile esigenza operativa che origini dall'acquisizione, verifica durante, di una notizia di reato, le indicazioni di seguito evidenziate vanno considerate come ipotesi di lavoro minimali da sviluppare, ampliare ed adattare secondo le varie tipologie di illecito accertate.

Dovranno, pertanto, essere integrate di volta in volta, tenendo presenti gli strumenti normativamente previsti per il corretto esercizio delle funzioni tipiche della polizia giudiziaria quando questa agisce d'iniziativa.

Particolare rilevanza, in tale contesto, assume il comma 2 dell'art. 348 c.p.p., il quale dispone che, al fine di dare corso alle attività di cui all'art. 55, la polizia giudiziaria procede, tra

l'altro:

- alla ricerca delle cose pertinenti al reato, nonché alla conservazione di esse e dello stato dei luoghi;
- alla ricerca delle persone in grado di riferire su circostanze rilevanti per la ricostruzione dei fatti;
- al compimento degli atti indicati negli articoli dal 349 al 354 c.p.p..

Contemporaneamente, i controlli già avviati in sede di verifica relativamente a fatti di gestione diversi da quelli penalmente rilevanti possono essere portati avanti regolarmente, senza condizionamenti o ritardi.

In altri termini – come già detto – ispezione amministrativa ed indagini di p.g. devono proseguire contestualmente, secondo percorsi paralleli che potranno essere unificati solo nell'ipotesi in cui le successive attività delegate dall'A.G. comportino un totale assorbimento delle operazioni di verifica nell'alveo delle investigazioni.

In tal caso, però, il successivo utilizzo in sede amministrativa dei documenti, dei dati e delle notizie acquisiti mediante il ricorso ai poteri di p.g. sarà subordinato alla previa autorizzazione da parte dell'A.G..

2.2 Gli atti di polizia giudiziaria: tipologia e caratteristiche.

2.2.1 Tipologia.

Salvo i casi nei quali occorra esercitare particolari poteri coattivi da far risultare in specifici atti (verbale di sequestro, verbale di perquisizione, verbale di acquisizione o di immediata apertura di plichi sigillati o chiusi, etc.), contestualmente all'acquisizione della notizia di reato, allo scopo di dare contezza delle operazioni eseguite e del loro esito, i verificatori dovranno procedere alla compilazione di uno dei seguenti atti:

- verbale di accertamento sullo stato delle cose, previsto dall'art. 357, lettera e), c.p.p. (all. 36);
- verbale di descrizione dei fatti e delle situazioni, previsto dall'art. 357, lettera f), c.p.p. (all. 37).

Nel prosieguo delle indagini, una volta individuati uno o più soggetti ai quali, sulla base delle risultanze acquisite, sia riconducibile la responsabilità degli illeciti accertati, si dovrà provvedere immediatamente alla redazione di uno o più verbali di nomina del difensore (artt. 96 e 97 c.p.p.) e di elezione del domicilio (art. 161 c.p.p.).

Tale ultimo adempimento, nel caso si proceda per reati fiscali, è di norma contestuale alla redazione del verbale di accertamento sullo stato delle cose o di descrizione dei fatti e delle situazioni, in quanto compilato solitamente con l'intervento della persona sottoposta alle indagini.

Allorché nel corso delle indagini vengano individuati soggetti che, pur non essendo ufficialmente investiti di alcuna autorità di gestione all'interno dell'impresa, risultino averne, sulla base di elementi concreti, l'amministrazione di fatto, essi pure nella qualità di indagati dovranno essere posti in condizione di esercitare gli strumenti difensivi disciplinati dal codice.

2.2.2 Il verbale di accertamento sullo stato delle cose.

La fonte normativa di tale atto deriva dal combinato disposto degli artt. 354, comma 2, e 357, comma 2, lettera e), c.p.p..

Esso serve a documentare la cognizione di fatti penalmente

rilevanti che, essendo già completamente delineati nella loro struttura e configurazione, non necessitano di ulteriori indagini o riscontri.

Il presupposto è che vi sia pericolo che le cose pertinenti al reato possano alterarsi, disperdersi o comunque modificarsi. Pertanto, ad esso dovrà farsi ricorso solamente in via residuale rispetto al verbale di descrizione dei fatti e delle situazioni.

In concreto, laddove le cose pertinenti al reato siano costituite da supporti documentali che possano andare distrutti, sottratti o alterati, occorrerà procedere all'acquisizione in copia dei documenti stessi (o, se del caso, al loro sequestro), verbalizzando l'accertamento compiuto sullo stato delle cose.

Per contro, ove non sussista un pericolo di dispersione o modificazione, si dovrà sempre redigere un verbale di descrizione dei fatti e delle situazioni.

Si rammenta che, nell'ipotesi in cui si ritenga necessario redigere il verbale di accertamento sullo stato delle cose, dovrà darsi menzione nell'atto di avere avvertito la persona indagata della facoltà di farsi assistere dal proprio difensore e, ove questi sia intervenuto, dell'attività dallo stesso compiuta.

Inoltre, l'invio della comunicazione di notizia di reato sarà soggetta al più stretto termine di quarantotto ore, previsto dal comma 2-bis dell'art. 347 c.p.p..

2.2.3 Il verbale di descrizione dei fatti e delle situazioni.

Trova la sua fonte normativa nell'art. 357, comma 2, lettera f), c.p.p..

Ha la funzione di documentare il modo in cui si viene a conoscenza di:

(1) fatti penalmente rilevanti che, non essendo già completamente delineati nella loro struttura e configurazione, richiedono lo svolgimento di ulteriori indagini;

(2) fatti penalmente rilevanti emersi a seguito di complesse operazioni tecniche di polizia tributaria, svolte anche in tempi diversi da uno o più Reparti del Corpo;

(3) fatti penalmente rilevanti che, pur essendo già delineati nella loro struttura e configurazione, non possono trovare consacrazione nel verbale di accertamento sullo stato delle cose per difetto dei presupposti previsti dall'art. 354, comma 2, c.p.p..

A titolo esemplificativo dell'ipotesi sub (1), si pensi all'accertamento delle contravvenzioni previste dal secondo comma, lettere a) e b), dell'art. 1 legge 7.8.1982, n. 516. In entrambi i casi, trattasi di fattispecie a formazione progressiva che, da un canto, richiedono, di norma, il compimento di successive omissioni da parte del reo; dall'altro, il raggiungimento di soglie quantitative in termini assoluti e percentuali.

A motivo della particolare metodologia di controllo utilizzata dalle pattuglie del Corpo in sede di verifica, l'acclaramento di fatti-reato della specie richiede mediamente tempi non sempre brevi. Inoltre, in virtù del disposto del comma 3 dell'art. 1 sopra richiamato, l'ipotesi di reato identificabile sotto la generica denominazione di "omessa annotazione di corrispettivi" è caratterizzata da tre distinte soglie di punibilità le quali, verificata durante, possono essere raggiunte in successione.

Sicché, nel caso di specie, il verbale di descrizione di fatti e situazioni è l'atto che meglio risponde all'esigenza di prospettare al magistrato una situazione ancora in divenire e suscettibile, perciò, di condurre ad una diversa qualificazione penale della violazione.

Di fronte a situazioni del tipo ora richiamato, ad un primo verbale inviato a corredo della comunicazione di notizia di rea-

to potranno farne seguito altri in tempi successivi, con i quali dare conto della sopravvenuta diversa configurazione della fattispecie.

L'ipotesi tipica del caso sub (2) è invece quella di cui al primo comma, lettera f), dell'art. 4 legge n. 516/1982. La convinzione di trovarsi di fronte ad una tipica ipotesi di "frode fiscale", infatti, non può non ingenerarsi nei militari operanti, se non dopo lunghi ed approfonditi controlli documentali diretti ed incrociati, confortati spesso da ulteriori elementi di riscontro indiretti.

Il verbale di descrizione dei fatti e delle situazioni consente di ricostruirne la "storia", delineando l'iter logico seguito dai verificatori e che ha loro consentito di pervenire alle conclusioni riassunte nella comunicazione della notizia di reato.

2.2.4 Rapporti tra il verbale di accertamento sullo stato delle cose e quello di descrizione dei fatti e delle situazioni: alternative ed elementi comuni.

Pur considerando la diversa funzione cui assolvono, da un lato, il verbale di accertamento sullo stato delle cose e, dall'altro, quello di descrizione dei fatti e delle situazioni, è bene precisare che la loro alternative opera solo nella fase iniziale di acquisizione della notizia di reato, ben potendosi prevedere che, nel prosieguo delle operazioni di controllo fiscale, si renda necessaria, anche più di una volta, la reiterazione dell'uno e/o dell'altro.

Peraltro, tanto il verbale di accertamento sullo stato delle cose, quanto quello di descrizione dei fatti e delle situazioni, se redatti in sede di verifica, devono sempre recare la sottoscrizione della parte o di chi ne fa le veci (ovvero, la specificazione che la parte si rifiuta o non è in grado di firmare).

Avuto riguardo alle modalità di stesura dei verbali, è opportuno richiamare l'obbligo fissato dal comma 4 dell'art. 373 c.p.p. secondo il quale, salvo il ricorrere di insuperabili circostanze da indicarsi specificamente, gli atti vanno documentati nel corso del loro compimento.

2.2.5 Altri atti.

Come rilevato in premessa, il tipo di reato accertato, le condizioni ambientali e, più in generale, operative potranno suggerire ovvero rendere necessario il compimento di ulteriori atti di acquisizione delle fonti di prova. Tra questi, particolare rilevanza assumono quelli diretti all'assunzione di informazioni da soggetti in grado di riferire circostanze utili ai fini della ricostruzione dei fatti e delle responsabilità (art. 351 c.p.p.).

2.2.6 Contenuto dei verbali.

In base alla disciplina generale fissata nel titolo III del libro II del c.p.p. (artt. 134 ss.) (78), ogni verbale deve obbligatoriamente contenere:

- la menzione del luogo, del giorno, del mese e dell'anno, nonché, quando occorre, dell'ora in cui è cominciato e chiuso;
- le generalità delle persone intervenute;
- l'indicazione delle cause, se conosciute, dell'assenza di quanti sarebbero dovuti intervenire;
- la descrizione delle operazioni compiute e di quanto constatato o comunque avvenuto alla presenza dei verbalizzanti;
- le dichiarazioni ricevute dagli intervenuti, con l'indicazio-

ne se le stesse siano state fornite spontaneamente o su richiesta e se siano state rilasciate previa consultazione di note o memorie scritte.

Il verbale deve recare la sottoscrizione di tutti gli intervenuti. Se alcuno, tra questi, non vuole o non è in grado di firmare, ne è fatta menzione con l'indicazione del motivo.

I verbali vanno redatti in duplice copia: una da allegare alla comunicazione di notizia di reato, l'altra da trattenere agli atti del Comando operante.

2.3 La comunicazione della notizia di reato.

2.3.1 Generalità.

La comunicazione di notizia di reato ai sensi dell'art. 347 c.p.p. è l'atto formale con cui, una volta presa cognizione dell'illecito penale, la polizia giudiziaria rappresenta all'Ufficio del P.M. i fatti riscontrati e li sottopone alla sua attenzione affinché assuma, in ordine ad essi, la direzione delle indagini.

L'informativa rappresenta il momento in cui alla prima fase delle indagini, caratterizzata dal fatto che il governo delle stesse è interamente nelle mani dell'organo di p.g., ne succede una seconda nella quale la direzione delle investigazioni viene assunta dal Pubblico Ministero.

In sostanza, acquisizione della *notitia criminis* e sua comunicazione al magistrato costituiscono, nella normalità dei casi, stadi dell'attività di p.g. temporalmente distinti.

Anticipando quanto più avanti si dirà a proposito dei termini concessi per l'inoltro dell'informativa, è bene sottolineare che qualsiasi forma di verbalizzazione intesa a spostare nel tempo il momento in cui si acquisisce ufficialmente conoscenza del reato è scorretta e passibile di censure da parte dell'A.G..

Per converso, i militari verificatori devono rappresentare quotidianamente, nel verbale di verifica, le violazioni via via riscontrate. In particolare, qualora emergano indizi ovvero si acquisisca notizia compiuta di un reato, i verificatori dovranno darne atto nel verbale redatto giornalmente, richiamando le iniziative assunte.

A decorrere da questo momento, non appena l'ipotesi di illecito scoperta diventa sufficientemente circostanziata nei suoi elementi oggettivi e soggettivi, la polizia giudiziaria deve informare il P.M. di quanto riscontrato e delle attività intraprese ai fini del procedimento penale.

2.3.2 Termini per l'inoltro.

La comunicazione in argomento deve essere inviata al P.M. "senza ritardo".

Tale locuzione non va intesa nel senso di un ampliamento temporale rispetto al termine fisso di 48 ore previsto dalla originaria formulazione dell'art. 347 c.p.p.. Infatti, la modifica apportata dal legislatore nel 1992 sottintende la necessità di una valutazione dei possibili sviluppi operativi delle indagini e, conseguentemente, dell'urgenza con la quale il P.M. deve essere informato del fatto reato accertato dagli ufficiali di p.g..

Al riguardo, il comma 3 dello stesso articolo stabilisce che, nei casi in cui gli ufficiali di P.G. ravvisino ragioni di urgenza, gli stessi hanno l'obbligo di comunicare la notizia di reato "immediatamente", anche in forma orale, facendo poi a questa seguire "senza ritardo" quella scritta. Ad esempio, tale potrebbe essere il caso di una verifica nei confronti di una tipografia, nel corso della quale si rilevi che, pur in mancanza della prescritta

autorizzazione, la stessa abbia stampato e fornito a terzi documenti di accompagnamento dei beni viaggianti [art. 3, comma 1, lettera a), della legge 7.8.1982, n. 516].

Di fronte a tale circostanza, al fine di attuare un tempestivo intervento presso gli acquirenti degli stampati allo scopo di sequestrarli, i militari possono procedere ai sensi del richiamato art. 347, comma 3, avvisando telefonicamente il magistrato, appena possibile.

Per effetto del comma 2-bis dell'art. 347 c.p.p., aggiunto dall'art. 1, comma 4, del D.L. 8.6.1992, n. 306, convertito con modificazioni nella legge 7.8.1992, n. 356, permane in vigore il termine perentorio di quarantotto ore nell'ipotesi in cui la p.g. abbia compiuto atti per i quali è prevista l'assistenza del difensore della persona sottoposta ad indagini. Pertanto, se contestualmente alla constatazione del fatto reato si procede ad alcuno degli atti richiamati dall'art. 356 c.p.p. (perquisizione, sequestro, accertamento sullo stato delle cose e dei luoghi, immediata apertura del plico autorizzata dal P.M.), la comunicazione della *notitia criminis* va inoltrata, al più tardi, entro le quarantotto ore successive.

2.3.3 Contenuto della comunicazione.

Nell'informativa vanno evidenziati:

- a. gli elementi essenziali del fatto;
- b. gli altri elementi sino ad allora raccolti;
- c. l'indicazione delle fonti di prova;
- d. le attività compiute;
- e. le generalità, il domicilio e quanto altro valga all'identificazione dell'indagato, della persona offesa dal reato e di coloro che siano in grado di riferire su circostanze rilevanti per la ricostruzione dei fatti;
- f. il giorno e l'ora in cui la notizia di reato è stata acquisita.

Inoltre, per effetto dell'art. 347, comma 1, a corredo della comunicazione la polizia giudiziaria deve allegare la documentazione attestante le attività compiute.

Il modello costituente l'allegato 39, pur nella sua sinteticità, risponde compiutamente al dettato normativo: secondo lo schema adottato, i dati relativi ai punti b., c., d. ed e. possono essere desunti dai verbali allegati alla comunicazione.

Fuori dalle ipotesi di cui al comma 2-bis dell'art. 347 c.p.p., l'indicazione dell'ora in cui la notizia è stata acquisita può essere omessa, atteso che è comunque agevole ricavarla indirettamente dal verbale di constatazione annesso alla comunicazione.

Si noti che nella comunicazione al P.M. va sempre indicato il grado, cognome e nome degli ufficiali di p.g. che hanno proceduto alle indagini. Nel caso, ricorrente, di più militari operanti, è opportuno non mancare di specificare il nominativo dell'ufficiale di p.g. che, nell'ambito della pattuglia, è in grado di riferire compiutamente sui fatti, anche in sede dibattimentale; ciò al fine di evitare successivamente plurime convocazioni di testi, che si rivelano poco utili ove non giustificate dalla complessità dei casi.

L'informativa di reato è sempre sottoscritta dal direttore della verifica.

2.3.4 Gli allegati alla comunicazione.

Vanno allegati alla comunicazione di notizia di reato:

- a. il verbale di descrizione dei fatti e delle situazioni e/o il verbale di accertamento sullo stato delle cose, al quale deve

sempre essere unito, integralmente o in stralcio, il p.v. di constatazione redatto ai fini fiscali, in cui viene consacrato il rilievo da cui origina la violazione penale. Al p.v. devono essere annessi i seguenti documenti:

- stralcio in copia del/i verbale/i o, in ogni caso, delle comunicazioni inviati da altri Reparti del Corpo, nei quali trovano testimonianza i fatti e gli accertamenti da cui è scaturito l'intervento operato presso il soggetto cui, nella comunicazione di notizia di reato, è ascritto il reato;

- copia di ogni altro documento pervenuto da altri Uffici o da privati (ad esclusione degli scritti anonimi (79) e delle comunicazioni ottenute dalle amministrazioni fiscali di altri Paesi, la cui inutilizzabilità, a fini diversi da quelli tributari, sia espressamente prevista dagli accordi internazionali per la mutua assistenza amministrativa in campo fiscale (80)), contenente elementi presi a base per la formulazione dei rilievi penalmente rilevanti;

- copia delle dichiarazioni I.V.A. e II.DD. afferenti i periodi d'imposta d'interesse, siglate dai militari operanti e dalla parte;

- b.** il verbale di nomina del difensore ed elezione del domicilio;

- c.** i verbali di assunzione di informazioni sui fatti, nonché gli altri atti di p.g. eventualmente compiuti e non ancora depositati.

2.3.5 Ufficio destinatario della comunicazione.

La comunicazione di notizia di reato va inviata all'Ufficio del P.M. competente ai sensi dell'art. 51, commi 1 e 3, c.p.p..

A questo riguardo, per effetto di quanto disposto dall'art. 21 della legge 7.1.1929, n. 4 e dall'art. 11 della legge 7.8.1982, n. 516, la competenza del giudice penale in materia di reati tributari e finanziari è determinata con riferimento al luogo in cui l'illecito è stato accertato.

In particolare, allorché le ipotesi di reato oggetto della comunicazione siano l'emissione ovvero l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, il luogo di accertamento del reato potrà essere più d'uno, con una conseguente necessaria parcellizzazione delle competenze.

2.3.6 Lettera di trasmissione della comunicazione di notizia di reato.

L'informativa di reato va inviata all'Ufficio del P.M. competente con apposita lettera di trasmissione a firma del Comandante del Reparto, redatta secondo lo schema di cui all'allegato 40.

Nei Nuclei Regionali pt, la potestà di firma potrà essere delegata in via permanente, con la formula "d'ordine", ai Comandanti dei Gruppi di Sezioni.

2.4 Attività di polizia giudiziaria nel caso di emissione o utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

L'art. 4, comma 1, lett. d., della legge 7.8.1982, n. 516, contempla due ipotesi delittuose chiaramente distinte, connotate da condotte tipiche che hanno come comune denominatore l'elemento soggettivo e la pena.

Si tratta, peraltro, di due fattispecie di cui l'una (l'emissione) costituisce il necessario antecedente logico dell'altra (l'utilizzo).

Da ciò discende che l'accertamento dell'annotazione di fat-

ture relative ad operazioni inesistenti da parte di un dato soggetto costituisce, *ex se*, la prova indiretta della commissione di un ulteriore fatto-reato, vale a dire l'emissione.

Al contrario, il mero accertamento dell'emissione è insufficiente a fornire prova dell'utilizzo.

Ne discende che gli adempimenti che la polizia giudiziaria dovrà porre in essere in un caso sono sostanzialmente differenti rispetto a quelli richiesti nell'altro.

2.4.1 Utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

Qualora le attività ispettive portino a maturare ragionevoli dubbi circa la veridicità ideologica di fatture passive annotate in contabilità, i militari verificatori dovranno agire con le cautele di cui all'art. 220 delle norme di attuazione del codice di procedura, fintanto che l'ipotesi formulata non acquisisca consistenza ovvero si riveli infondata.

In particolare, nell'attivare l'effettuazione dei necessari controlli incrociati presso il presunto emittente verrà avanzata una richiesta mirata nella quale dovrà essere data chiara menzione:

- dell'ipotesi di reato formulata e delle particolari circostanze operative nell'ambito delle quali essa ha preso corpo;

- della circostanza che in ordine ai fatti per i quali si procede non è stata ancora inviata al P.M. una comunicazione di notizia di reato;

- del fatto che, ove gli accertamenti condotti presso l'emittente consentano di appurare la fittizietà dell'operazione descritta nella/e fattura/e sospette, il Reparto interessato dovrà procedere autonomamente a denunciare il reato riscontrato all'Ufficio del P.M. competente per territorio, dandone notizia al Comando richiedente.

Una volta ricevuti gli elementi richiesti, i militari verificatori assumeranno le determinazioni conseguenti, inoltrando in caso di positivi riscontri l'informativa di reato al P.M..

Qualora, invece, la fittizietà delle operazioni sottostanti le fatture passive sia appurata, senza possibilità di dubbio, indipendentemente dalla necessità di qualsiasi riscontro presso l'emittente, fermo restando l'obbligo di attivarsi con gli specifici poteri di p.g. per le finalità enunciate dall'art. 55 c.p.p., i militari verificatori dovranno inviare la comunicazione di notizia di reato al P.M., tanto per l'utilizzo, quanto per l'emissione delle fatture inesistenti.

Al Reparto territorialmente competente rispetto al soggetto emittente, salvo il caso in cui il P.M. non disponga nei confronti di quest'ultimo specifici accertamenti, dovrà essere data comunicazione solo al termine della verifica, ai fini delle contestazioni delle violazioni amministrative.

2.4.2 Emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Nel caso in cui la verifica sia condotta nei confronti di un soggetto sospettato di avere emesso fatture per operazioni inesistenti, le procedure rimarranno immutate rispetto al caso esaminato in precedenza.

È però evidente che, proprio perché l'emissione di fatture fittizie non costituisce prova indiretta del successivo utilizzo, laddove i verificatori riescano ad appurare elementi certi di responsabilità nei confronti del soggetto ispezionato, la conseguente comunicazione al P.M. dovrà limitarsi ad evidenziare, come ipotesi di reato, la sola emissione, rinviando a successivi accertamenti l'esame degli aspetti attinenti all'utilizzo da parte di terzi.

Contestualmente, il Reparto nella cui circoscrizione opera l'eventuale utilizzatore dovrà essere informato con sollecitudine di tutti gli elementi raccolti e dello stato delle indagini.

In particolare, dovrà farsi presente che, qualora al termine del controllo incrociato sia accertato l'utilizzo, il Reparto interessato dovrà procedere all'inoltro di un'autonoma comunicazione di notizia di reato al P.M. competente per territorio.

NOTE

(78) — L'applicazione delle norme di cui al titolo III del libro II è disposta per effetto del doppio rinvio contenuto agli artt. 357, comma 3, e 373, comma 2, c.p.p..

(79) — L'art. 108 delle disposizioni di attuazione del c.p.p. stabilisce che le modalità di conservazione delle denunce e degli scritti anonimi che non possono essere utilizzati nel procedimento verranno stabilite con regolamento del Ministro di grazia e giustizia, ancora da emanarsi.

(80) — Per ciò che concerne i rapporti con gli altri Paesi membri dell'Unione Europea, la norma fondamentale di riferimento è costituita dall'art. 7 della direttiva n. 799 del 19 dicembre 1977, pubblicata nella G.U.C.E. n. L 366 del 27 dicembre 1977.

L'utilizzabilità a fini penali dei documenti e delle informazioni acquisiti dalle amministrazioni fiscali di altri Paesi non appartenenti all'U.E., dovrà essere di volta in volta valutata sulla base delle specifiche norme contemplate dai singoli trattati bilaterali sottoscritti per disciplinare la materia.

CAPITOLO 3

AVVIO DI ATTIVITÀ DI VERIFICA IN BASE A SEGNALAZIONE PROVENIENTE DA ALTRO REPARTO DEL CORPO, DA ALTRO UFFICIO O DA SOGGETTI ESTERNI ALLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE, NELLA QUALE SIANO EVIDENZIATE IPOTESI DI REATO.

3.1 Premessa.

Particolare trattazione merita il caso in cui l'attività di verifica venga avviata a seguito di segnalazione proveniente da altro Reparto del Corpo o, comunque, da una fonte di attivazione esterna.

In tali casi, infatti, occorrerà sempre procedere ad un'attenta analisi del contenuto della segnalazione, onde verificare se siano rintracciabili, al suo interno, elementi che possano configurarsi quali indizi di reato ovvero come una vera e propria notizia di reato.

Sulla base dei risultati di detta analisi va impostata la procedura di avvio delle attività di controllo, facendo ricorso ai poteri appropriati ed esercitandoli a ragion veduta, di modo che non risulti pregiudicata la possibilità, in sede processuale, di utilizzare le fonti di prova eventualmente raccolte.

3.2 Segnalazioni provenienti da altro Reparto del Corpo.

3.2.1 Generalità.

Nell'ipotesi in cui l'attività di verifica scaturisca da una nota informativa di altro Reparto del Corpo, occorrerà distinguere le

seguenti eventualità:

a. la segnalazione attiene a fatti già oggetto di comunicazione di notizia di reato ed ha lo scopo esclusivo di consentire al Reparto destinatario la contestazione di violazioni amministrative il cui profilo penale è già stato debitamente rappresentato all'A.G., per cui non si richiedono particolari attività di p.g.;

b. la segnalazione evidenzia fatti relativamente ai quali non è stata ancora notiziata l'A.G. e per la cui esatta definizione, ai fini della configurazione di un eventuale illecito penale, si richiede un concorso di indagini da parte del Reparto attivato;

c. la segnalazione riferisce su fatti già oggetto di comunicazione di notizia di reato a carico di uno o più indagati, per i quali viene richiesta:

- l'effettuazione di indagini a riscontro, anche al fine di individuare altre eventuali ipotesi di responsabilità a titolo di concorso;

- l'effettuazione di indagini a più ampio raggio, allo scopo di perseguire l'accertamento di ulteriori ipotesi di reato.

Nel primo caso, l'attività ispettiva potrà essere avviata nelle forme ordinarie, salvo poi riscontrare, controllo durante, l'esistenza di indizi di reità a carico del soggetto nei cui confronti la verifica o, più in generale, l'accertamento amministrativo, vengono eseguiti.

Nel caso sub b. sono da considerarsi già rilevati indizi di reità a carico del soggetto segnalato, per cui troverà attuazione il disposto dell'art. 220 delle norme di coordinamento. L'attività investigativa verrà dunque avviata (81) nelle consuete forme di polizia tributaria, ma avendo cura di apprestare tutte le garanzie difensive previste a favore del soggetto indagato dal codice di procedura penale, non appena emergono tracce o riscontri a conferma della sussistenza di reati. A quel punto, gli atti per i quali il codice prevede specifiche modalità procedurali andranno eseguiti in osservanza delle stesse.

Nei casi sub c., le iniziative del Reparto destinatario variano in funzione dell'oggetto della segnalazione. Laddove sia data menzione di una comunicazione di notizia di reato già inviata all'Ufficio del P.M. (82), il Reparto attivato dovrà agire con i poteri di polizia giudiziaria e nelle forme previste dal codice. In tale fase, un'attività di verifica fiscale in senso tecnico potrebbe risultare quanto meno inopportuna. Va da sé che qualsiasi contestazione di carattere amministrativo che prenda le mosse dagli accertamenti di p.g. a monte della segnalazione resta subordinata, fin quando permane il segreto sulle indagini, alla preventiva concessione del nulla osta da parte della competente Autorità Giudiziaria.

3.2.2 Emissione ed utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

Allorché le segnalazioni dei Reparti abbiano ad oggetto ipotesi di emissione o utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, occorre differenziare l'impostazione dell'attività ispettiva in ragione delle seguenti ipotesi-base:

a. la comunicazione pervenuta scaturisce da accertamenti condotti in relazione alla emissione di fatture per operazioni inesistenti, nei confronti di un soggetto ispezionato dal Reparto segnalatore, per cui viene sollecitato un riscontro presso l'eventuale utilizzatore ovvero, nell'ipotesi in cui la fittizietà delle operazioni sottostanti le fatture sia conclamata, viene semplicemente attivato a fini di p.g. il Reparto destinatario;

b. la segnalazione scaturisce da accertamenti condotti in relazione ad un'ipotesi di annotazione di fatture per operazioni

inesistenti, nei confronti di un soggetto ispezionato dal Reparto segnalatore, per cui viene sollecitato un riscontro presso l'eventuale emittente; il Reparto segnalatore non ha ancora inviato comunicazione di notizia di reato;

c. la segnalazione scaturisce da accertamenti condotti in relazione ad un'ipotesi di annotazione di fatture per operazioni inesistenti, nei confronti di un soggetto ispezionato dal Reparto segnalatore, per cui viene sollecitato un approfondimento delle indagini presso l'eventuale emittente; il Reparto segnalatore ha già notiziato l'Autorità Giudiziaria per i reati di utilizzo ed emissione di fatture per operazioni inesistenti;

d. la segnalazione scaturisce da accertamenti condotti in relazione ad un'ipotesi di annotazione di fatture per operazioni inesistenti, nei confronti di un soggetto ispezionato dal Reparto segnalatore; quest'ultimo ha già inviato la comunicazione al P.M. per i reati di utilizzo ed emissione di fatture per operazioni inesistenti e le relative indagini sono già state completate. Pertanto, la comunicazione non reca la richiesta di ulteriori accertamenti di p.g. e si limita a porre il Reparto destinatario a conoscenza di fatti utili ai fini della contestazione, nei confronti del soggetto emittente, di illeciti amministrativi.

Nei casi a. e b., la segnalazione va intesa come *input* operativo per l'attivazione di indagini in relazione a fatti che integrano indizi di reità a carico del soggetto segnalato come annotatore ovvero emittente. Le attività andranno pertanto avviate nella veste di polizia tributaria, ma con l'osservanza del disposto di cui all'art. 220 delle norme di coordinamento del c.p.p., tanto nell'ipotesi in cui la loro finalità sia limitata alla contestazione dei fatti segnalati, quanto in quella in cui esse assumano un più ampio spettro d'indagine. Qualora poi l'ipotesi di reato segnalata risulti verificata alla luce degli accertamenti condotti, il Reparto destinatario della segnalazione provvederà a tutti gli adempimenti di p.g. connessi alla situazione riscontrata secondo le modalità e con le forme prescritte dal c.p.p..

Nel caso c., a ragione di quanto sopra detto in ordine al rapporto logico-cronologico tra i reati di emissione e di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, il Reparto segnalatore, avendo rinvenuto tra la documentazione contabile del soggetto ispezionato fatture relative a rapporti fittizi, ha provveduto ad inviare due distinte comunicazioni di notizia di reato al P.M. competente, l'una relativamente all'ipotesi di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, l'altra - come conseguenza necessaria della prima - relativamente alla fattispecie di emissione.

Poiché, per effetto di quanto disposto dall'art. 21 della legge 7.1.1929, n. 4 e dall'art. 11 della legge 7.8.1982, n. 516, la competenza del giudice penale si radica nel luogo in cui il reato è stato accertato, è evidente che l'ufficio del P.M. competente a conoscere dell'illecito, nella fattispecie in esame, è quello in cui si è pervenuti a conoscenza, contestualmente, dell'utilizzo e dell'emissione della fattura per operazioni inesistenti. Resta fermo l'obbligo di darne comunicazione al Reparto competente.

Ne segue che, indipendentemente dall'esatta individuazione del soggetto emittente, la direzione delle indagini spetterà sempre all'ufficio del P.M. istituito presso il giudice la cui competenza sia stata individuata conformemente a quanto sopra.

Il Reparto destinatario della segnalazione, in questo caso, dovrà sempre attivarsi mediante l'utilizzo dei poteri di p.g. per l'effettuazione degli approfondimenti richiesti.

Nel caso d., qualora la segnalazione in argomento scaturisca da attività svolta dal Reparto segnalatore con i poteri di p.t., potrà essere liberamente utilizzata dal Reparto destinatario. Si darà dunque corso ad una semplice attività di p.t., la quale, nel-

la misura in cui si limiti alla contestazione - a fini amministrativi - dei fatti oggetto della segnalazione, potrà svolgersi nelle consuete forme proprie dell'attività ispettiva amministrativa.

Laddove, invece, la segnalazione scaturisca da attività svolta con i poteri di p.g., affinché da essa tragga origine un'autonoma attività di p.t. volta alla contestazione delle infrazioni amministrative rilevate, occorrerà una specifica autorizzazione all'utilizzo a fini fiscali da parte del P.M. procedente (83). Nell'ipotesi, infine, che la segnalazione costituisca fonte d'innescio per l'esecuzione di specifiche indagini delegate dal P.M. procedente per il reato di emissione, il Reparto destinatario dovrà svolgere le indagini richieste con i poteri e le modalità di p.g..

3.3 Segnalazioni provenienti da altri Uffici o da soggetti esterni al Corpo.

Anche con riguardo alle segnalazioni provenienti da altri Uffici o da soggetti esterni valgono, in linea di massima, le indicazioni contenute nel paragrafo precedente.

È necessario, tuttavia, puntualizzare che, potendo provenire da soggetti non aventi la qualifica di p.g., le segnalazioni della specie dovranno essere preventivamente sottoposte ad un più attento esame, onde verificare se il loro contenuto non configuri compiutamente di per sé una notizia di reato connotata da sufficienti elementi di certezza, facilmente riscontrabili. In questo caso, infatti, il primo obbligo è quello di inviare una comunicazione di notizia di reato all'Ufficio del P.M. competente, in ottemperanza all'art. 347 c.p.p..

Costituiscono eccezione alla procedura appena descritte due casi:

a. ove la segnalazione rechi l'indicazione della preventiva denuncia trasmessa dall'Ufficio segnalatore all'A.G., ai sensi dell'art. 331 c.p.p., ma non faccia menzione dell'autorizzazione rilasciata dall'A.G. per l'utilizzo a fini fiscali delle notizie acquisite, occorrerà prendere diretti contatti con il magistrato procedente per verificare o richiedere la concessione del nulla-osta;

b. qualora si tratti di segnalazione anonima, stante il disposto degli artt. 333, ultimo comma, e 240 c.p.p., il Reparto destinatario espletterà le opportune indagini di p.t. e avvierà, se ritenuto proficuo, un'autonoma attività ispettiva con i poteri amministrativi, avvalendosi, eventualmente, nel prosieguo dell'art. 220 delle norme di coordinamento.

NOTE

(81) — Nella fattispecie, in realtà, l'attività svolta dal Reparto destinatario della segnalazione si pone come necessaria appendice di quella espletata a monte dal Reparto segnalatore e ad integrazione della stessa, per cui, ai fini della corretta applicazione dell'art. 220 delle norme di coordinamento, non può considerarsi attività autonoma. Diversamente intendendo, non sarebbe sufficiente l'attivazione delle forme di garanzia indicate dalla suddetta disposizione, ma occorrerebbe procedere, sin dall'inizio, con i poteri di polizia giudiziaria e secondo le forme previste dal c.p.p., escludendo così totalmente ogni attività di polizia tributaria.

(82) — Nella segnalazione potrebbe mancare il riferimento espresso alla comunicazione di notizia di reato inviata al P.M.. Cionondimeno, laddove sia comunque fatto richiamo a disposizioni impartite dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale o presso la Pretura, dovrà intendersi che sono in corso indagini di P.G. e, dunque, dovrà desu-

mersi che la comunicazione in argomento sia già stata inviata. In tutti questi casi, le modalità operative del Reparto destinatario della segnalazione rimarranno le stesse. In mancanza di sufficienti elementi, saranno richiesti al Reparto segnalante le integrazioni del caso.

(83) — Tanto si desume da una corretta lettura degli artt. 33, comma 3, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, 63, comma 1, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, nella parte in cui dispongono che la Guardia di Finanza “utilizza ... documenti, dati e notizie acquisiti ... nell’esercizio dei poteri di p.g.”.

CAPITOLO 4

UTILIZZAZIONE A FINI FISCALI DI DOCUMENTI, DATI E NOTIZIE ACQUISITI NELL’ESERCIZIO DEI POTERI DI POLIZIA GIUDIZIARIA.

Nell’attuale ordinamento tributario sono presenti due norme - l’art. 33, comma 3, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e l’art. 63, comma 1, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 - che impongono al Corpo di richiedere all’Autorità Giudiziaria procedente l’autorizzazione all’utilizzo ed alla trasmissione agli Uffici finanziari di documenti, dati e notizie acquisiti direttamente o da altre Forze di polizia, nell’esercizio dei poteri di polizia giudiziaria.

L’ambito operativo di dette norme riguarda esclusivamente il settore delle imposte sui redditi e quello dell’I.V.A. (84).

L’analisi testuale degli articoli richiamati consente inoltre di affermare che il vincolo posto all’utilizzo o alla trasmissione agli Uffici finanziari è operante solo relativamente a quei documenti, dati e notizie che siano stati acquisiti nell’esercizio dei poteri di p.g..

Ne discende che ogni qualvolta l’acquisizione di detti elementi sia stata effettuata nel corso di attività ispettive di natura amministrativa, l’utilizzo o la trasmissione degli stessi ai fini del procedimento tributario è libera e non condizionata, nel senso che non dovrà essere preventivamente sottoposta all’autorizzazione dell’A.G..

Qualora, invece, documenti, dati e notizie siano stati acquisiti nel corso di attività di p.g., svolte d’iniziativa o su delega dell’A.G., il loro utilizzo a fini tributari dovrà essere legittimato dalla preventiva autorizzazione di cui alle norme sopra richiamate.

Per quanto concerne l’ambito soggettivo di applicazione, dopo la eliminazione dal testo normativo originario dell’espressione “nei confronti dell’imputato”, è da considerarsi definitivamente superato il dubbio circa la legittimità di avvisi di accertamento o rettifica fondati su documentazione acquisita in relazione a reati contestati a soggetti diversi dal contribuente.

Ne deriva che, qualora nel corso di una verifica vengano avviate indagini di p.g. mediante le quali siano acquisiti documenti, dati e notizie nei confronti di un soggetto diverso dall’indagato, gli stessi potranno essere utilizzati previa autorizzazione da parte della competente A.G..

Con riferimento all’oggetto dell’autorizzazione, rientrano nel novero dei “documenti, dati e notizie acquisiti” tutti gli elementi informativi in qualsiasi forma appresi nel corso delle indagini di p.g..

Si rammenta, infine, che per effetto dell’art. 329, comma 1, c.p.p., gli atti compiuti dal P.M. e dalla polizia giudiziaria sono coperti dal segreto fino a quando l’imputato non ne possa avere conoscenza e, comunque, non oltre la chiusura delle indagini preliminari.

Inoltre, il comma 3 dello stesso articolo stabilisce che, anche quando gli atti non sono più coperti dal segreto a norma del comma 1, il P.M., in caso di necessità per la prosecuzione delle indagini, può disporre, con decreto motivato, l’obbligo del segreto per singoli atti, quando l’imputato lo consenta o quando la conoscenza di essi può ostacolare le indagini riguardanti altre persone.

Quindi, allorché in relazione a singoli atti siano maturate le condizioni previste dalla norma per la cessazione della segretezza, l’autorizzazione dell’A.G. diviene atto dovuto, e può essere rifiutata solo nel caso in cui il P.M. provveda in merito con proprio decreto motivato.

Per quanto concerne la procedura operativa da adottare ai fini della trasmissione agli Uffici finanziari dei dati acquisiti con indagini di p.g., il legislatore non ha dettato prescrizioni particolari rispetto a quelle ordinariamente previste per l’utilizzo degli elementi reperiti nell’esercizio dei poteri di polizia tributaria.

Da ciò discende che, a seguito del rilascio dell’autorizzazione dell’A.G. che attesti la cessazione del vincolo del segreto, i documenti e le notizie di p.g. debbono essere trattati dai militari operanti parificandoli a tutti gli effetti ai dati raccolti mediante accessi, verifiche, ispezioni documentali ed altre rilevazioni effettuate con finalità fiscali.

Nell’una e nell’altra prospettiva, la Guardia di Finanza coopera con gli Uffici finanziari per l’acquisizione degli elementi utili per l’accertamento delle imposte e per la repressione delle violazioni, procedendo secondo le norme e con le facoltà riconosciute dalla legge e trasmettendo agli Uffici i verbali e i rapporti contenenti le risultanze dell’attività svolta.

La fase della verbalizzazione delle situazioni rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell’I.V.A. costituisce momento qualificante fondamentale dell’attività ispettiva del Corpo, in quanto essa garantisce in massimo grado il rispetto dei principi di trasparenza, di efficienza e di legittimazione dell’azione di controllo, nonché assicura piena osservanza dei diritti del contribuente alla riservatezza dei dati acquisiti ed alla informazione sui fatti e sulle circostanze da cui possa derivare l’irrogazione di sanzioni tributarie.

Sulla base di tali considerazioni, l’utilizzo dei dati di p.g. ai fini fiscali comporta, sostanzialmente, l’obbligo di redigere apposito verbale nel quale vanno trasfusi tutti gli elementi rilevanti per l’accertamento, allegando, in copia, sia l’autorizzazione rilasciata dall’A.G. sia gli elementi di prova acquisiti al procedimento.

In linea di massima, i militari adottano in concreto la procedura prevista dall’art. 32, comma 1, punto 2, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e dall’art. 51, comma 2, punto 2, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, che riguarda specificamente lo sviluppo in campo fiscale degli accertamenti bancari esperiti con i poteri di polizia giudiziaria.

In particolare, la pattuglia:

- invita il contribuente, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire chiarimenti o notizie rilevanti ai fini dell’accertamento nei suoi confronti;
- fa risultare le richieste fatte e le risposte ricevute in apposito verbale sottoscritto dal contribuente o dal suo rappresentante, oppure recante la specificazione dei motivi della mancata sottoscrizione;

- pone a base delle rettifiche i dati e gli elementi rilevati con le indagini di p.g., qualora il contribuente non dimostri che dette operazioni non avevano rilevanza ai fini della determinazione del reddito e dell’I.V.A., oppure che ne ha tenuto conto;

- consegna al contribuente copia del verbale redatto.

Successivamente, il verbale di constatazione viene inviato agli Uffici finanziari competenti per l'azione di accertamento, secondo la prassi consueta.

A margine, è opportuno puntualizzare che nell'ipotesi di dati e notizie non acquisiti direttamente nell'esercizio dei poteri di p.g. ma, comunque, emersi in procedimenti penali, la loro utilizzabilità a fini fiscali non incontra limitazioni o formalità preliminari. Laddove fosse necessario acquisire specificamente uno o più atti, potrebbe farsi ricorso alla facoltà concessa dall'art. 116 c.p.p., che consente a qualunque interessato, sia o meno parte nel processo, di chiedere il rilascio di copie o estratti dei documenti non coperti da segreto.

NOTE

(84) — In merito, è opportuno fare cenno ad un recente orientamento giurisprudenziale che lascia intendere la possibilità di utilizzare, previa autorizzazione, anche ai fini dell'imposta di registro i dati acquisiti nell'esercizio delle funzioni di p.g..

In senso conforme, la sentenza n. 7115 datata 30/07/1997 della Corte di Cassazione - Sezione I - con la quale è stato chiarito che l'acquisizione da parte dell'Ufficio del Registro di una scrittura privata trasmessa dall'Ufficiale di polizia tributaria, che l'aveva sequestrata nell'esercizio delle funzioni di polizia giudiziaria a lui delegate dal Procuratore della Repubblica, in difetto di autorizzazione alla trasmissione - nella specie neppure richiesta - dell'A.G. delegante, è illegittima, con la conseguente non assoggettabilità di detto documento a registrazione d'ufficio.

CAPITOLO 5

TASSAZIONE DEI PROVENTI DA ATTIVITÀ ILLECITE.

5.1 Obiettivo dell'azione di polizia tributaria.

L'art. 14, comma 4, della legge 24.12.1993, n. 537, prevede che i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito penale, civile o amministrativo si intendono ricompresi nella base imponibile ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi, qualora non siano già sottoposti a sequestro o confisca penale e - seconda condizione - siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'art. 6 del T.U.I.R., approvato con D.P.R. 22.12.1986, n. 917.

La norma trova ampio spazio di applicazione nella realtà operativa del Corpo, in quanto investe l'area centrale delle funzioni specialistiche della Guardia di Finanza ai fini della repressione della criminalità organizzata ed economica.

Come organi di polizia tributaria investigativa, gli appartenenti all'Istituzione sono investiti del compito di individuare i flussi illeciti di ricchezza originati dalla commissione dei reati, onde impedirne lo sfruttamento, il riciclaggio ed il reinvestimento successivi.

L'obiettivo ultimo dell'azione di contrasto mira allo spossamento delle ricchezze accumulate dall'impresa criminale, utilizzando a tal fine tutti gli strumenti d'intervento previsti dall'ordinamento in campo penale, nel settore delle misure di prevenzione ed in materia fiscale.

In tale prospettiva, la strategia da adottare nelle indagini concernenti delitti a sfondo economico, patrimoniale e finanziario deve comprendere necessariamente una serie di iniziative concorrenti, concentriche e non alternative, finalizzate a proporre agli Organi competenti, ove si verificano i presupposti richiesti, l'adozione di:

- sequestri e confische previste dalla legislazione penale comune e speciale;
- misure di prevenzione personali e patrimoniali;
- atti di accertamento delle imposte sui redditi e dei tributi indiretti dovuti in relazione ai proventi illeciti individuati, se non già sequestrati o confiscati.

I tre procedimenti (penale, preventivo e fiscale) non interferiscono e non si condizionano reciprocamente, sino a quando non vengano effettivamente adottati provvedimenti ablatori penali.

Tale quadro sistematico induce a sottolineare, come riflessione in chiave operativa, l'esigenza che il Reparto che accerti reati di danno a sfondo patrimoniale abbia sempre cura di attivare sistematicamente, direttamente o indirettamente, le procedure preordinate alla spoliatura dei proventi illeciti conseguiti dagli indagati.

Pertanto, i Comandi che operino interventi repressivi di p.g. sono tenuti a trasmettere, appena possibile, previa autorizzazione dell'A.G. - ove necessario, in relazione al vincolo del segreto - i documenti, i dati e le notizie acquisiti ai Reparti competenti per territorio rispetto al domicilio fiscale dei soggetti denunciati.

Tali articolazioni valuteranno la posizione complessiva dei soggetti d'interesse sotto l'aspetto economico - patrimoniale nonché della sicurezza pubblica e svilupperanno gli approfondimenti necessari per attivare gli Organi giudiziari ed amministrativi competenti.

5.2 Metodologie operative dei controlli fiscali mirati al recupero a tassazione dei proventi illeciti.

Sul piano concettuale, il modulo ispettivo dei controlli nei confronti dei soggetti possessori di profitti illeciti mantiene immutate le caratteristiche di fondo di ogni verifica fiscale, in quanto:

- l'obiettivo rimane quello di ricostruire la situazione economica reale del contribuente ispezionato rispetto alla posizione dichiarata al fisco;
- il controllo è strumentale all'accertamento degli uffici finanziari, globale per tutti i settori tributari ed extratributari, unitario nei risultati ai fini delle imposte sui redditi e dell'I.V.A., integrato con le tecniche ispettive previste per i vari tributi.

Chiaramente, le procedure di controllo devono essere adattate alla tipologia dei soggetti verificati, tenendo conto in prospettiva delle tipologie di accertamento fiscale che gli Uffici instruiranno in concreto.

Partendo da questo assunto si osserva che, in linea generale, i possessori di proventi illeciti possono essere classificati come:

- evasori totali, se non hanno presentato nessuna dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi ed I.V.A.;
- evasori paratotali, se hanno dichiarato al fisco solo le attività economiche svolte lecitamente, ma hanno ommesso di denunciare i profitti conseguiti con la parallela occupazione illecita.

Sia nella prima che nella seconda ipotesi, gli Uffici finanziari possono procedere all'accertamento sintetico delle imposte

dovute in base al contenuto induttivo di elementi e circostanze di fatto certi, comunque raccolti o venuti a loro conoscenza, ai sensi dell'art. 38, commi 4, 5, 6 e 7, nonché dell'art. 41 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600.

In sostanza, gli Uffici finanziari hanno facoltà di determinare il reddito complessivo netto dei contribuenti:

- utilizzando elementi certi, ivi compresi i verbali della Guardia di Finanza con i quali vengono utilizzati fiscalmente i dati e le notizie acquisiti con indagini di polizia giudiziaria, in merito ai proventi conseguiti mediante traffici illeciti;

- in relazione agli elementi indicativi di capacità contributiva previsti dal D.M. 10.9.1992 ed alle altre manifestazioni di consumi di reddito non tipizzate;

- in base alle spese per incrementi patrimoniali, che si presumono correlate, salvo prova contraria, ai redditi conseguiti in quote costanti nell'anno in cui sono stati effettuati gli investimenti e nei cinque precedenti.

Parallelamente, gli Uffici I.V.A. possono avvalersi dell'art. 54, comma 3, o dell'art. 55 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, ai fini dell'accertamento induttivo dell'imposta dovuta per l'esercizio della "impresa commerciale" o della "professione" illecita.

Vista in queste prospettive, la verifica effettuata dai militari del Corpo, essendo una fase endoprocedimentale dell'accertamento, deve essere sviluppata con lo specifico intento di porre gli Uffici finanziari nelle condizioni di eseguire le rettifiche fiscali nella maniera più proficua ed efficace.

Nel contesto in esame, il controllo mirato deve sostanzialmente fornire agli Uffici gli elementi in base ai quali sottoporre ad accertamento:

- i redditi prodotti con attività illecite;
- i redditi consumati per l'utilizzo di beni indicativi di capacità contributiva;
- i redditi reinvestiti in patrimoni finanziari, mobiliari ed immobiliari.

In concreto, lo specifico servizio deve essere sviluppato su due piani:

- in un primo momento, mediante l'utilizzo dei dati di polizia giudiziaria comprovanti il possesso di redditi prodotti illecitamente;

- successivamente, tramite attività di *intelligence* ed indagini patrimoniali finalizzate al rilevamento delle manifestazioni di capacità contributiva in capo al soggetto verificato.

Pertanto, analizzati i documenti ed i dati acquisiti nell'esercizio dei poteri di p.g., previa autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria ai sensi dell'art. 33, comma 3, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e dell'art. 63, comma 1, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, il Reparto competente potrà avviare il controllo vero e proprio, da estendere a tutte le annualità per le quali esistano notizie di p.g. da sviluppare, sempreché non siano decorsi i termini di decadenza dell'accertamento

In proposito, è stato chiarito dalla Corte di Cassazione che l'art. 14 della citata legge n. 537/1993 è una norma di interpretazione autentica dell'art. 6 del T.U.I.R., per cui esso ha portata retroattiva ed è applicabile anche ai periodi d'imposta antecedenti la sua entrata in vigore.

Durante la prima fase, il Reparto esegue il controllo attuando la procedura prevista per l'utilizzo fiscale dei dati di p.g., previo invito del contribuente a comparire in ufficio e successiva redazione di apposito verbale di constatazione.

Tale atto, per uniformità d'impostazione, seguirà uno sche-

ma articolato in sei punti, con:

- una premessa normativa;
- la descrizione dei fatti emersi dalle indagini di p.g. e degli elementi di prova raccolti;
- l'inquadramento oggettivo e soggettivo dell'attività illecita accertata rispetto ai presupposti richiesti per l'assoggettamento alle imposte sui redditi e, se del caso, all'I.V.A.;
- la richiesta alla parte di eventuali chiarimenti e le risposte ricevute;
- la evidenziazione delle situazioni rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'I.V.A.;
- la chiusura, con l'indicazione degli Uffici destinatari.

Indubbiamente, i problemi nodali da affrontare in verifica sono quelli attinenti all'esatto inquadramento oggettivo e soggettivo dell'attività illecita rispetto ai presupposti richiesti per l'imponibilità ai fini delle imposte sui redditi e dell'I.V.A..

La delicatezza dei temi e la mancanza di unicità di criteri di orientamento rendono opportuno sensibilizzare i militari operanti ad attenersi il più possibile ai fatti oggettivi, da valutare con prudenza, evitando ricostruzioni non adeguatamente supportate da elementi concreti, mantenendo obiettività di giudizio ed assicurando tecnicismo ed assoluto rispetto del dato normativo.

Tenendo presenti i principi basilari in materia di imposte sui redditi ed I.V.A., i militari debbono analizzare le fattispecie riscontrate nella realtà, individuare le caratteristiche della fonte di reddito illecita e confrontarla con il dato positivo nella sua oggettività economica, prescindendo dalla gravità del comportamento penalmente sanzionato (85).

Per quanto concerne il trattamento sanzionatorio delle violazioni agli obblighi contabili vigenti, i Reparti si asterranno dal formulare nel verbale addebiti o rilievi, in quanto, come già osservato, non appare fondato configurare la sussistenza e la obbligatorietà giuridica di adempimenti che, se rispettati, avrebbero comportato l'autodenuncia del contribuente per fatti di rilevanza penale.

Per contro, va attribuita prevalenza al principio generale di diritto "*nemo tenetur se detegere*" ed alla inviolabilità del diritto di difesa ai sensi dell'art. 24 della Costituzione.

Per quanto sopra, i Reparti si limiteranno a rappresentare agli Uffici le notizie utili per il recupero delle imposte evase, rimettendo tutti gli elementi in loro possesso.

A tal fine, il contenuto del verbale verrà arricchito con la segnalazione, nel corpo della lettera di trasmissione, degli indici di capacità contributiva rilevati nella fase di completamento del controllo.

NOTE

(85) — La classificazione dei proventi illeciti in una delle categorie di reddito previste dal T.U.I.R. dipende dalla natura del bene o dell'attività economica da cui promana l'aumento di ricchezza imponibile. L'obiettivo centrale della verifica è costituito, in tali casi, proprio dall'analisi delle modalità con cui è stata realizzata la condotta criminosa, per individuare le caratteristiche tipiche della produzione di redditi di lavoro dipendente o autonomo, d'impresa, di capitali o diversi. Per un approfondimento della tematica relativa, in particolare, all'inquadramento fiscale dei profitti derivanti dal contrabbando di tabacchi lavorati esteri si richiama la circolare n. 8200 in data 14.1.1998.

PARTE IV METODOLOGIE DI CONTROLLO

CAPITOLO 1 GENERALITÀ.

1.1 Definizione e finalità delle metodologie di controllo.

Le metodologie di controllo costituiscono un insieme di prescrizioni operative a carattere prevalentemente orientativo, intese ad indirizzare in modo uniforme l'operato dei verificatori di fronte alle problematiche di servizio che più frequentemente si presentano in sede di verifica.

Più in particolare, esse sono finalizzate:

- da un canto, a delineare, nei limiti del consentito, taluni percorsi ispettivi di massima, calibrati in relazione alle specifiche caratteristiche di alcune macrocategorie di contribuenti;
- dall'altro, a suggerire un approccio razionale all'indagine della contabilità, la quale costituisce, di norma, momento indeffabile dell'attività di verifica.

In sostanza, nel riconoscere che non è possibile teorizzare procedure identiche in relazione a situazioni che, nella realtà, possono presentarsi sostanzialmente difformi, si è nondimeno ritenuto possibile ed opportuno segnalare schemi operativi idonei ad interpretare, ai fini ispettivi, le multiformi espressioni della realtà economica, indirizzando l'operato dei verificatori su percorsi ispettivi standardizzati e, al contempo, flessibili.

1.2 Metodologie di controllo e forme di accertamento.

L'attività di verifica, come è noto, non è fine a se stessa: essa, infatti, è destinata a produrre esiti che intanto assumono valore in quanto sono destinati ad essere recepiti a fondamento dell'ulteriore attività di accertamento demandata agli Uffici finanziari che ne cristallizzeranno definitivamente le risultanze in un atto a rilevanza esterna, deputato a produrre effetti giuridici nella sfera di colui che ne è per legge il destinatario.

Ne consegue che l'espletamento di una corretta attività di controllo non può prescindere dalla chiara conoscenza delle forme di accertamento previste dall'ordinamento tributario.

Solo una tale conoscenza è difatti in grado di garantire l'ottimizzazione dell'orientamento delle attività svolte in sede di verifica e, dunque, il livello massimo di proficuità ed economicità dell'intervento.

L'attività di accertamento può essere classificata diversamente, a seconda che si abbia riguardo:

- alla tipologia nominalisticamente codificata dalla legge,
- al metodo, ricavato dall'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale.

Per quanto riguarda la tipologia degli accertamenti, questa, partendo dalle imposte sui redditi, può essere così schematizzata:

- **accertamento in rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche**, con il quale si procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito dichiarato risulta inferiore a quello effettivo (art. 38 D.P.R. 29.9.1973, n. 600);

- **accertamento in rettifica dei redditi determinati in base a scritture contabili** (art. 39 D.P.R. 29.9.1973, n. 600), con il quale si procede alla rettifica dei redditi d'impresa degli imprenditori individuali, delle società di persone e dei soggetti

I.R.Pe.G. (art. 40 D.P.R. 29.9.1973, n. 600), nonché dei redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni;

- **accertamento d'ufficio** nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazioni nulle (art. 41 D.P.R. 29.9.1973, n. 600);

- **accertamento parziale** (art. 41-bis D.P.R. 29.9.1973, n. 600), con il quale, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, è consentito agli uffici di operare rettifiche limitate alle segnalazioni di redditi non dichiarati o di maggiori ammontari di redditi parzialmente dichiarati, effettuate dalla Guardia di Finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici;

- **accertamento con adesione** (D.Lgs. 19.6.1997, n. 218), con il quale, su iniziativa dell'ufficio o su proposta del contribuente, il reddito imponible viene definito in contraddittorio.

In materia di I.V.A., l'accertamento può rientrare in una delle seguenti tipologie:

- **accertamento in rettifica**, con il quale si procede alla rettifica in aumento dell'imposta indicata nella dichiarazione presentata dal contribuente (art. 54 D.P.R. 26.10.1972, n. 633);

- **accertamento d'ufficio**, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla (art. 55 D.P.R. 26.10.1972, n. 633);

- **accertamento parziale**, con il quale, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, è consentito accertare l'esistenza di corrispettivi in tutto o in parte non dichiarati o di detrazioni in tutto o in parte non spettanti (art. 54, quinto comma, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633);

- **accertamento con adesione**, con il quale, su iniziativa dell'ufficio o su proposta del contribuente, l'imposta dovuta viene definita in contraddittorio.

Quanto ai metodi che possono essere utilizzati dall'Ufficio per pervenire alla quantificazione del reddito o del maggior reddito da assoggettare a tassazione, si possono distinguere i seguenti tipi di accertamento:

a) l'accertamento analitico (ordinario), mediante il quale la base imponible viene ridefinita con riferimento alle singole componenti attive e passive, dalla cui somma algebrica risulta il reddito complessivo e l'imposta dovuta. L'elemento che caratterizza questo metodo è, con riguardo alle persone fisiche, la conoscenza delle fonti di reddito, nel senso che il reddito complessivo imponible viene determinato facendo riferimento alle singole categorie di reddito.

"Analiticità" vuol dire, appunto, determinazione del reddito complessivo quale risultante della ricostruzione (che può essere anche induttiva) dei singoli redditi.

In ordine, invece, ai soggetti che esercitano imprese, arti e professioni, l'accertamento analitico è quello che fa riferimento alle singole componenti attive e passive che concorrono alla formazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo. Esso può essere "contabile" o "extra-contabile": il primo presuppone che la contabilità, nel suo complesso, sia considerata attendibile, ragion per cui la rettifica involge singole risultanze del reddito accertate mediante prove dirette della incompletezza, falsità o inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione o della inesatta applicazione della normativa fiscale; il secondo supera la formale attendibilità delle scritture contabili mediante presunzioni che il legislatore qualifica solo in via generale (richiedendo che siano gravi, precise e concordanti), senza tuttavia definirle in via casistica;

b) l'accertamento induttivo (straordinario), mediante il quale la materia imponible viene rideterminata sulla base di presunzioni che possono essere anche sprovviste dei requisiti di precisione, gravità e concordanza, con facoltà di prescindere

re, in tutto o in parte, dalle risultanze della contabilità. Tale metodo di accertamento è consentito solo al ricorrere di situazioni tassativamente predefinite dalla legge (art. 39, comma 2, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e art. 55 D.P.R. 26.10.1972, n. 633);

c) l'accertamento sintetico, riguardante esclusivamente il reddito delle persone fisiche, in base al quale la materia imponibile viene determinata in via di sintesi attraverso:

- . elementi indicativi di maggiore capacità contributiva, elencati in apposito decreto ministeriale (art. 38, comma 4, D.P.R. 29.9.1973, n. 600);

- . l'accertamento di spese per incrementi patrimoniali (art. 38, comma 5, D.P.R. 29.9.1973, n. 600).

Con riguardo all'accertamento induttivo ed a quello analitico-extra-contabile, si sottolinea che l'Ufficio può far ricorso a questi metodi anche mediante l'utilizzo di "parametri" ex art. 3, commi 181 e seguenti, della legge 28.12.1995, n. 549 (per il periodo dal 1995 al 1997) ovvero degli studi di settore ex art. 62 bis del D.L. 30.8.1993, n. 331 convertito in legge 29.10.1993, n. 427 (a partire dal 1998).

Poiché - lo si ripete - la verifica, in quanto fase endoprocedimentale dell'accertamento, deve essere sempre condotta nello specifico intento di porre l'Ufficio finanziario competente nelle migliori condizioni per potere eseguire l'accertamento nella maniera più proficua e al tempo stesso meno onerosa, secondo uno dei metodi indicati dalla legge, è necessario che in ogni sua fase sia costantemente indirizzata al più razionale utilizzo dei mezzi istruttori apprestati in favore del Corpo dalla normativa.

Sotto tale profilo, la verifica costituisce anticipazione di scelte che comportano inevitabilmente l'assunzione di responsabilità.

Il direttore della verifica ed il capo pattuglia, pertanto, devono costantemente valutare i risultati parziali delle operazioni ispettive condotte, onde tempestivamente intervenire al fine di imprimere le necessarie correzioni d'indirizzo alle attività in corso di esecuzione.

A titolo esemplificativo, si pensi al caso in cui l'esame sotto il profilo formale della contabilità dell'impresa verificata abbia rivelato l'esistenza di numerose omissioni.

Spetta al direttore della verifica, in questo caso, valutare se il verificarsi di tale circostanza integri l'ipotesi prevista dal secondo comma, lettera d), dell'art. 39 D.P.R. 29.9.1973, n. 600, che consente il ricorso al metodo induttivo di accertamento.

È evidente che qualora l'ipotesi si ritenga integrata, le ulteriori attività di controllo non possono prescindere dalla raccolta di tutti quegli elementi, dati e notizie suscettibili di dare luogo alle presunzioni richieste dalla legge per giungere ad una diversa configurazione della materia imponibile.

Al riguardo, è appena il caso di segnalare che il ricorso in via esclusiva al criterio induttivo già nella fase della verifica potrebbe creare difficoltà all'Ufficio qualora in sede di accertamento non si ritenga esperibile il metodo induttivo per carenza dei relativi presupposti.

Ne discende che l'abbandono del metodo ordinario di controllo basato sulle scritture contabili a beneficio di quello finalizzato alla mera ricerca di elementi presuntivi in grado di corroborare una diversa ricostruzione della base imponibile del soggetto verificato, è consentito soltanto qualora i presupposti stabiliti dalla legge per il ricorso al metodo induttivo di accertamento siano accertati con sufficiente margine di certezza (ad esempio, omessa presentazione della dichiarazione, mancata istituzione dei registri).

Quando, al contrario, si è in presenza dei presupposti che

impongono l'accertamento di carattere analitico, cioè quando il contribuente ha correttamente presentato la dichiarazione e la sua contabilità non può ritenersi "inattendibile", l'ispezione contabile dovrà di norma costituire momento indefettibile della verifica e perciò snodarsi, almeno fino ad un certo punto, secondo un iter vincolato, da ciò che risulta dalle scritture contabili, dai documenti elementari di supporto e dal bilancio del contribuente.

In sostanza, il controllo dovrà appurare:

- l'avvenuta presentazione della dichiarazione annuale;
- la conformità della medesima alle scritture contabili reperite (sia quelle obbligatorie per legge che quelle liberamente tenute dal contribuente, come brogliacci non bollati, libri cassa, registri, ecc.);

- la conformità delle scritture contabili alla documentazione elementare, sia obbligatoria che non obbligatoria, comunque reperita;

- l'esistenza di elementi suscettibili di generare presunzioni legali, come le risultanze degli accertamenti bancari e, in materia di I.V.A., le presunzioni di cessioni e di acquisto previste dall'art. 53 D.P.R. 26.10.1972, n. 633 (86);

- l'esatta interpretazione ed applicazione della normativa tributaria a fatti documentati in contabilità e, comunque, non contestati.

Tuttavia, poiché anche nell'ambito dell'accertamento analitico il Fisco può, in presenza di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, rettificare la dichiarazione del soggetto anche prescindendo da quanto risulta dalla contabilità, spetta al direttore della verifica stabilire se ed in quale modo il controllo debba essere indirizzato alla ricerca di tali presunzioni.

Inoltre, se nei confronti del soggetto che abbia la contabilità in ordine l'ispezione contabile e documentale costituisce *di norma* (come appena detto) momento indefettibile della verifica, non si può trascurare di considerare che, quanto meno nei confronti delle imprese c.d. "minori" (il cui reddito si determina a norma dell'art. 79 del T.U.I.R.) sono utilizzabili strumenti di accertamento peculiari in funzione dei quali l'ispezione documentale stessa può essere sostanzialmente ridotta o, in casi estremi, abbandonata, a beneficio di diverse forme di controllo (sul punto maggiori ragguagli verranno forniti nel successivo capitolo 3, par. 3).

1.3 Classificazione del controllo.

Il controllo, inteso in senso lato, consiste in un complesso di attività finalizzate a verificare il rispetto, sotto il profilo formale e sostanziale, della normativa tributaria.

Per raggiungere tale obiettivo, i verificatori si avvalgono delle potestà loro conferite dalla legge (esaminate nella parte II della presente istruzione).

Alla luce delle considerazioni sin qui svolte e sulla base del dato di diritto positivo - secondo il quale le violazioni possono essere divise in due grandi categorie (quelle delle violazioni sostanziali, le quali comportano il recupero di base imponibile, e quelle formali, che non comportano, al contrario, recupero di base imponibile) - i controlli possono essere a loro volta classificati in due fondamentali tipologie:

- controlli formali;
- controlli sostanziali o di merito (vedansi tavole riassuntive in chiusura del presente capitolo).

I controlli formali:

- . sono finalizzati all'individuazione di violazioni formali (con-

cernenti l'istituzione, tenuta e conservazione delle scritture contabili, nonché il rispetto delle norme relative alle formalità iniziali e ricorrenti, intrinseche ed estrinseche) nonché, eventualmente, ad appurare il ricorrere delle condizioni sotto le quali è possibile accedere al metodo induttivo di accertamento;

- . hanno ad oggetto la contabilità del contribuente;
- . sono svolti attraverso l'esercizio del potere di ispezione documentale.

I controlli sostanziali:

- . sono finalizzati all'individuazione di violazioni sostanziali;
- . hanno ad oggetto l'accertamento della reale posizione fiscale del contribuente;
- . possono essere svolti attraverso l'esercizio modulato e razionale di tutti i poteri conferiti dalla legge.

La classificazione proposta, se non desta incertezze in astratto, può tuttavia prestarsi a non univoche interpretazioni, una volta calata nella realtà operativa.

Esistono infatti specifiche forme di controllo in cui si rintracciano contestualmente elementi propri dei controlli formali ed elementi propri dei controlli sostanziali.

Tale è il caso del controllo che si attua mediante il minuzioso riscontro dei documenti elementari (ad es. fatture) con le relative registrazioni.

Volendo tener fede a quanto sopra esposto in ordine alla classificazione, tale attività di controllo è sia formale che sostanziale:

- è formale, perché attraverso essa è possibile individuare violazioni di natura meramente formale (fattura non contenente tutti i dati richiesti dall'art. 21 D.P.R. 26.10.1972, n. 633, registrazione contenente cancellatura che non consente di decifrare quanto soprascritto, ecc.);

- è sostanziale, perché al contempo permette di individuare vere e proprie evasioni d'imposta (fattura emessa per un importo superiore a quello poi registrato e confluito in dichiarazione).

Tale considerazione, peraltro, è inidonea ad inficiare la validità della classificazione suindicata, la quale non esclude che talune attività possano essere contestualmente annoverate sotto i controlli formali e sotto quelli sostanziali.

Preme invece segnalare che i controlli sostanziali possono ulteriormente essere classificati alla luce di un altro criterio, che è basato sull'oggetto del controllo, con conseguente distinzione tra:

- controlli di coerenza interna;
- controlli di coerenza esterna;
- controlli sulla esatta interpretazione ed applicazione della normativa;
- controlli sulle procedure.

Il controllo di coerenza interna:

- ha ad oggetto l'apparato contabile del soggetto ispezionato;
- è finalizzato esclusivamente a verificare la coerenza e l'attendibilità complessiva dell'apparato contabile del soggetto ispezionato;
- è svolto attraverso l'esercizio del potere di ispezione documentale.

Il controllo di coerenza esterna:

- ha come oggetto ogni elemento della realtà esterna all'ap-

parato contabile del soggetto ispezionato che in esso tuttavia trova direttamente o indirettamente rappresentazione o traccia;

- è finalizzato esclusivamente a verificare la corrispondenza delle risultanze emergenti dall'apparato contabile del soggetto ispezionato con la realtà che in esso trova rappresentazione o traccia;

- è svolto attraverso l'esercizio del potere di ispezione documentale presso terzi soggetti (c.d. "controlli incrociati") e di tutti gli altri poteri conferiti dalla legge.

Il controllo sulla esatta interpretazione ed applicazione della normativa tributaria:

- ha per oggetto le norme tributarie applicate dal contribuente nell'esercizio delle attività rilevanti sotto il profilo fiscale;

- è finalizzato ad appurare la fondatezza dell'iter interpretativo seguito dal contribuente nel dare applicazione alla normativa tributaria;

- è svolto fondamentalmente attraverso l'esercizio del potere di ispezione documentale.

Il controllo sulle procedure:

- ha per oggetto le procedure decisionali e di contabilizzazione, che richiedono la preliminare conoscenza della struttura organizzativa dell'impresa e del sistema di controlli interni eventualmente esistenti;

- è finalizzato alla individuazione delle procedure standard adottate dal soggetto verificato in relazione a singole tipologie di operazioni (ad es. vendite, acquisti) onde consentire di rilevare, nel corso degli ulteriori controlli documentali, anomalie indicative di possibili irregolarità;

- è svolto fondamentalmente attraverso l'esercizio del potere di ispezione documentale.

A differenza della prima, questa seconda classificazione non si presta a possibili confusioni: il controllo che si attua mediante il minuzioso riscontro dei documenti elementari (ad es. fatture) con le relative registrazioni è controllo di coerenza interna, perché prende ad oggetto documenti e scritture facenti parte della contabilità del soggetto ispezionato.

L'incrocio delle fatture emesse dal soggetto ispezionato con quelle corrispondenti registrate dal suo cliente, è controllo di coerenza esterna, perché vuole accertare la veridicità della contabilità del soggetto verificato attraverso l'acquisizione di elementi ad essa esterni, ma che in essa trovano necessario riflesso (e, in questo particolare caso, origine).

Anche le verificazioni dirette, intese ad appurare l'esistenza di un bene strumentale del contribuente verificato, sono sicuramente un controllo di coerenza esterna posto che hanno ad oggetto un elemento della realtà concreta rilevante ai fini fiscali, che viene indagato al solo scopo di appurare se ed in che misura la contabilità ne ha tenuto conto.

Nessun problema si pone poi per i controlli che si sostanziano in un'attività meramente interpretativa e per quelli finalizzati alla definizione delle procedure decisionali e contabili, che evidentemente hanno natura del tutto differente rispetto a quelli di coerenza.

Allo scopo ora di meglio chiarire i rapporti intercorrenti tra i poteri attribuiti dalla legge al Corpo per l'espletamento delle attività di verifica ed i controlli che attraverso l'esercizio di detti poteri possono essere eseguiti, si ritiene di poterne dare sintetica rappresentazione nella tabella che segue.

1.4 Articolazioni e sviluppo del controllo.

Le diverse forme di controllo proposte con le classificazioni illustrate nel precedente paragrafo possono ricevere, almeno in astratto, una collocazione sufficientemente precisa nell'ambito della verifica, a ragione dei rapporti di ordine logico che legano ciascuna di esse alle altre.

È così del tutto evidente che i controlli formali, nella prospettiva di un ordinato sviluppo delle attività di verifica, svolgono una generale funzione propedeutica rispetto ai successivi esami di merito, posto che dal loro esito possono scaturire decisive conseguenze in ordine al tipo di poteri da esercitare e di controlli da effettuare nel prosieguo.

È però altrettanto evidente che, per la parte in cui si estende anche all'esame dei singoli documenti e delle modalità di registrazione, il controllo formale non potrà essere svolto interamente prima dell'avvio di qualsivoglia forma di controllo sostanziale, pena un'inaccettabile dilatazione dei tempi di esecuzione della verifica.

La classificazione concernente i controlli sostanziali, poi, consente di delineare un'articolazione delle diverse modalità ispettive complessivamente coerente, in virtù della quale:

- i controlli sulle procedure, essendo finalizzati ad ottenere una esaustiva conoscenza delle procedure decisionali e di contabilizzazione in uso presso il soggetto verificato, devono essere svolti nella fase iniziale delle operazioni;

- i controlli di coerenza interna godono di un sufficiente grado di indipendenza rispetto agli altri, ad eccezione dei controlli sulle procedure. È difatti nel corso dei controlli di coerenza interna che i verificatori devono prestare attenzione ad eventuali anomalie rispetto alle procedure standard adottate dal soggetto ispezionato;

- i controlli sull'esatta interpretazione delle norme tributarie vengono sviluppati su direttiva del direttore della verifica in relazione a specifiche problematiche emerse in sede di preparazione dell'ispezione o, successivamente, nel corso delle collaterali forme di controllo;

- i controlli di coerenza esterna, infine, dipendono interamente dall'indirizzo generale conferito alla verifica dal direttore in sede di predisposizione del piano, nonché dalle risultanze che emergono, di volta in volta, da tutte le altre forme di controllo esperite.

Ne deriva un quadro complessivo di svolgimento delle operazioni di controllo, riassumibile come segue:

- 1^a fase:

- . controllo formale concernente la regolare istituzione e conservazione delle scritture contabili obbligatorie e l'osservanza delle norme sulle formalità iniziali;
- . controllo sulle procedure;
- . definizione iniziale del piano di verifica.

- 2^a fase:

- . controllo formale concernente la regolare tenuta delle scritture contabili obbligatorie (formalità intrinseche ed estrinseche) ed i documenti elementari;
- . controllo di coerenza interna;
- . controllo di coerenza esterna (secondo le indicazioni del capo pattuglia o del direttore della verifica);
- . controllo sull'esatta interpretazione ed applicazione della normativa fiscale;
- . aggiornamento progressivo del piano di verifica.

- 3^a fase:

- . riassunzione delle operazioni condotte e verbalizzazione.

Alla luce di quanto sopra, è ora possibile formalizzare l'articolazione suggerita nello schema che segue:



Tipologia del controllo o dell'attività	FASI		
	Prima fase	Fase centrale	Fase conclusiva
Controllo formale sulla regolare istituzione e conservazione delle scritture contabili obbligatorie	1° Nucleo pattuglia*		
Controllo sulle procedure	2° Nucleo pattuglia*		
Definizione iniziale del piano di verifica	Direttore della verifica Capo pattuglia		
Controllo formale sulla regolare tenuta delle scritture contabili obbligatorie e sui documenti elementari		1° Nucleo pattuglia	
Controlli di coerenza interna		1° Nucleo pattuglia	
Controlli di coerenza esterna		2° Nucleo pattuglia Pattuglia di appoggio	
Controlli sulla esatta interpretazione ed applicazione della normativa tributaria		Direttore della verifica Capo pattuglia	
Aggiornamenti del piano di verifica		Direttore della verifica Capo pattuglia	
Riassunzione dei controlli effettuati e verbalizzazione			Direttore della verifica Pattuglia

* La suddivisione della pattuglia in due (o più) distinti nuclei operativi deve essere interpretata quale mero suggerimento inteso a conferire maggiore razionalità all'impiego delle risorse.

Alcune delle tipologie di controllo proposte con le classificazioni illustrate nel precedente paragrafo mutano fisionomia in relazione al tributo per il cui accertamento vengono poste in essere.

Mentre i controlli formali e quelli sulle procedure, ad esempio, possono fondatamente considerarsi a fattor comune dell'attività di verifica ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, i controlli di coerenza interna differi-

scono sensibilmente in ragione del tributo al cui accertamento sono finalizzati.

La ragione di tale differenziazione è intuitiva e risiede nella diversa tecnica di formazione della base imponibile dei singoli tributi. La diversità è particolarmente evidente per le attività di controllo da eseguirsi nei confronti dei soggetti che esercitano attività d'impresa: mentre ai fini delle imposte sui redditi, l'art. 52 del T.U.I.R. stabilisce che il reddito tassabile si determina

apportando all'utile o alla perdita risultante dal bilancio le variazioni in aumento ed in diminuzione richieste dall'applicazione della normativa tributaria, ai fini dell'I.V.A. il debito d'imposta si ricava sulla base delle operazioni attive e passive effettuate e registrate nelle apposite scritture contabili dall'imprenditore.

Alla luce di tale considerazione, diviene evidente che i controlli di coerenza interna ai fini delle imposte sui redditi e quelli omologhi ai fini dell'I.V.A. devono talvolta strutturarsi secondo percorsi ispettivi diversi.

Diviene altresì evidente che una trattazione organica e sistematica delle metodologie di controllo non può che tenere nel debito conto tale particolarità e, dunque, trattare unitariamente i controlli formali e quelli sulle procedure ed articolare, invece, in almeno due distinte sezioni (controlli ai fini delle imposte sui redditi e controlli ai fini dell'I.V.A.) i controlli di coerenza interna e, almeno in parte, per connessione funzionale con essi, quelli sulla corretta interpretazione ed applicazione della normativa tributaria.

Per loro intrinseca natura, invece, i controlli di coerenza esterna sfuggono a qualsivoglia possibilità di essere ricondotti entro precisi schemi metodologici. Tale tipo di controllo, infatti, si caratterizza in quanto risultante di diversi mezzi istruttori esercitabili l'uno indipendentemente dall'altro.

Esso, inoltre, non è funzionale a priori ad un determinato contesto ispettivo. Ciascuna delle forme che può assumere il controllo di coerenza esterna (controllo incrociato, verifica dell'esistenza di un bene strumentale, calcolo delle giacenze di magazzino, ecc.) risponde ad una specifica esigenza conoscitiva. Questa, a sua volta, può maturare o meno in un determinato contesto ispettivo indipendentemente dalla sua obiettiva caratterizzazione.

Per meglio comprendere quanto sin qui affermato, si pensi al caso tipico del controllo c.d. incrociato: un controllo di questo tipo può iscriversi all'interno dell'esame condotto ai fini delle imposte sui redditi tanto quanto nel quadro di accertamenti condotti ai fini dell'I.V.A.; può rendersi necessario per appurare la posizione fiscale di un'impresa o di una persona fisica esercente una professione.

Ne deriva che non vi è nella presente parte dell'istruzione uno specifico capitolo dedicato alla metodologia dei controlli di coerenza esterna

Prima di passare alla trattazione specifica di ciascuna delle individuate forme di controllo occorre ancora puntualizzare due aspetti di grande importanza e di portata generale:

- al pari dei poteri, che ne sono lo strumento giuridico di attuazione, anche i controlli devono essere eseguiti sulla base di una strategia di indagine non predefinibile in via astratta e, dunque, necessariamente flessibile. Ne discende che, in linea di principio generale, e salvo quanto verrà di volta in volta precisato nel prosieguo, nessuno dei controlli possibili è obbligatorio. Saranno cioè le circostanze a suggerire caso per caso quali controlli effettuare e, soprattutto, su quali concentrare le maggiori risorse;

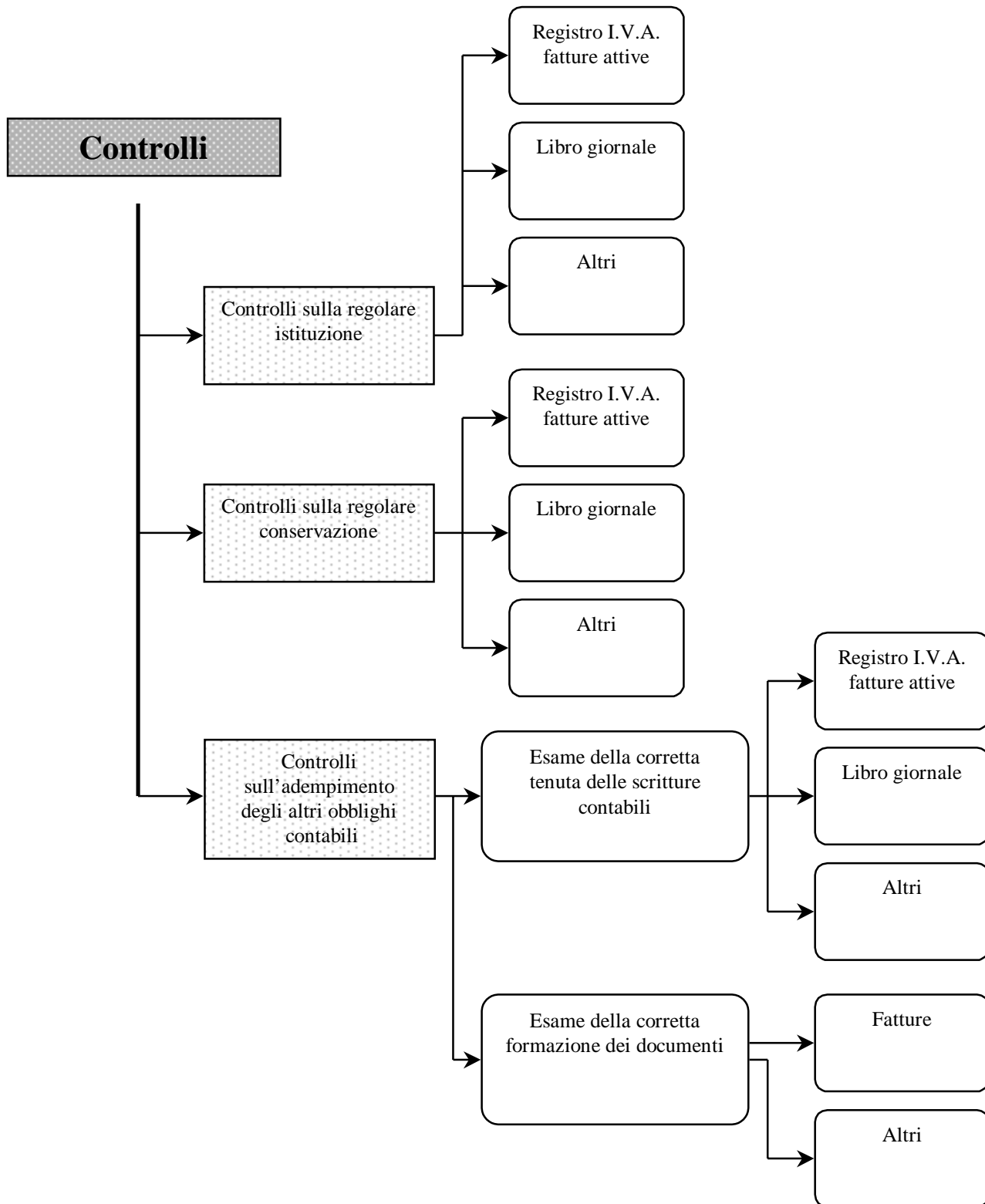
- tutti i diversi tipi di controllo (ad eccezione dei controlli di coerenza esterna che, per definizione, non hanno un campo di applicazione limitato) possono essere eseguiti integralmente o parzialmente. Ad esempio, i controlli sulle procedure possono concernere tutte le procedure contabili e decisionali poste in essere nell'esercizio dell'attività o alcune di esse; i controlli formali sull'istituzione delle scritture obbligatorie possono riguardare tutte le scritture o talune di esse; i controlli sulla corretta interpretazione ed applicazione delle leggi tributarie possono interessare tutte le categorie di operazioni poste in essere dal soggetto verificato oppure alcune di esse. Salvo quanto verrà precisato nel prosieguo, le singole operazioni di controllo saranno rivolte all'esame di quegli aspetti della realtà gestionale che il direttore della verifica riterrà più opportuno e proficuo investigare.

Negli allegati 41 e 42 sono riportati gli schemi, secondo la delineata ripartizione dei controlli, per la riapertura del p.v. di verifica, rispettivamente nei confronti di società/impresa individuale/ente ovvero di esercente attività professionale o artistica e persona fisica non esercente attività d'impresa e/o di lavoro autonomo.

NOTE

(86) — In proposito, vedasi la Circolare del Ministero delle finanze n. 193, in data 23.7.1998, concernente "D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441. Regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto".

Tavola riassuntiva dei controlli



CAPITOLO 2

I CONTROLLI FORMALI E SULLE PROCEDURE.

2.1 I controlli formali.

2.1.1 L'oggetto del controllo.

Il controllo formale ha per oggetto i libri ed i registri la cui tenuta e conservazione sono obbligatorie ai sensi delle leggi fiscali, del codice civile o di leggi speciali.

Il suddetto controllo, inoltre, riguarda anche i libri e registri per la cui tenuta e conservazione la legge richiama le disposizioni di cui all'art. 39 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, ovvero all'art. 22 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 (ad esempio, registro merci in conto lavorazione, registro merci in conto deposito, registro di carico degli stampati fiscali).

Nella tavola 1 che segue sono riportati i libri e registri obbligatori, previsti per le imprese a contabilità ordinaria; nella tavola 2 i libri e registri obbligatori, previsti per le imprese a contabilità semplificata e per le imprese minori di cui all'art. 3, commi 165-184, della legge 23.12.1996, n. 662.

Nelle tavole 3 e 4 sono infine elencati i libri e i registri che devono essere obbligatoriamente istituiti dagli esercenti arti e professioni in contabilità ordinaria e semplificata.

Come anticipato, i controlli formali sono finalizzati a verificare:

- la regolare istituzione e conservazione delle scritture contabili;
- la tenuta delle medesime scritture in conformità alle norme di legge;
- l'osservanza delle norme concernenti la regolarità formale dei documenti elementari;
- l'eventuale sussistenza dei presupposti di cui alle lettere c) e d) dell'art. 39 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, in virtù dei quali è consentito il ricorso all'accertamento induttivo.

2.1.2 L'iter del controllo.

Il controllo formale della contabilità può svilupparsi, di massima e per quanto possibile, secondo il seguente iter:

- *primo giorno di intervento*:
 - . reperimento, raccolta ed inventariazione (87), in sede di accesso, di tutti i libri e registri tenuti dal contribuente;
 - . riscontro dei libri e registri reperiti ed inventariati con quelli obbligatori;
 - . controllo della bollatura iniziale e della numerazione dei libri e registri, verificando, nel contempo, la completezza e la progressività delle pagine, nonché la corrispondenza del numero complessivo dei fogli rispetto a quello indicato nell'ultima pagina, dall'ufficio o dal notaio che ha eseguito la bollatura;
 - . controllo che le registrazioni siano state eseguite successivamente alla bollatura iniziale;
 - . controllo del pagamento della tassa di concessione governativa per la bollatura;
 - . controllo dell'avvenuto aggiornamento dei libri e registri;
 - . apposizione della sigla in calce all'ultima annotazione di ciascun registro.

I controlli sopra elencati devono essere sempre effettuati sui libri ed i registri in uso, indipendentemente dal tipo di attività esercitata dal soggetto verificato.

Sui restanti libri e registri i medesimi controlli potranno essere eseguiti lo stesso giorno ovvero in un momento successivo o potranno essere anche omessi secondo le determinazioni che in merito verranno assunte dal direttore della verifica, il quale dovrà darne atto nel piano di verifica;

- *durante la verifica*:

il controllo formale non si esaurisce il primo giorno dell'intervento ma prosegue durante l'ispezione contabile relativamente alle altre prescrizioni, di natura formale, imposte dalla legge e cioè:

- . tenuta delle scritture secondo le norme di una ordinata contabilità;
- . divieto di spazi in bianco, di interlinee, di trasporti in margine ed abrasioni;
- . obbligo di eseguire le eventuali cancellature in modo che le parole cancellate siano leggibili;
- . rispetto della cronologia delle registrazioni, laddove richiesto (ad esempio, art. 2216 del codice civile, per il libro giornale, art. 23, primo comma, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, per il registro delle fatture);
- . corretta compilazione delle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto (tale forma di controllo verrà trattata nei successivi capitoli 3 e 5, concernenti i controlli ai fini delle imposte sui redditi d'impresa ed i controlli ai fini dell'I.V.A.).

Tali ulteriori controlli vengono effettuati nel corso di quello che è stato definito controllo di coerenza interna, ma possono anche essere eseguiti in via autonoma qualora, a ragione di particolari circostanze, il controllo di coerenza interna sia ritenuto dal direttore della verifica non indispensabile.

In quest'ultimo caso il numero e l'estensione dei controlli in esame verranno determinati dal direttore della verifica (o su sua delega dal capo pattuglia), dandone atto nel piano di verifica.

Con riferimento ai controlli di cui sopra, si forniscono i seguenti chiarimenti:

- . *inventariazione delle scritture*: i libri e registri reperiti o esibiti potranno essere elencati utilizzando un prospetto conforme a quello già richiamato in all. 20;
- . *controllo della completezza e progressività delle pagine*: questo controllo consiste nello sfoglio, a scandaglio, di ciascun libro o registro soggetto a bollatura iniziale, al fine di rilevare eventuali fogli mancanti, non numerati ovvero irregolari dal punto di vista della progressione numerica;
- . *controllo delle registrazioni rispetto alla bollatura iniziale*: in occasione di tale controllo potrà essere richiesta l'esibizione del documento elementare sottostante alcune delle operazioni registrate, onde riscontrare l'effettività della data e degli estremi di registrazione. Il contribuente commette la violazione di mancata istituzione di registri I.V.A. e di omessa annotazione delle operazioni qualora il termine di registrazione di quest'ultima sia scaduto antecedentemente al giorno in cui la scrittura contabile è stata bollata (88);
- . *apposizione della sigla*: almeno uno dei verbalizzanti dovrà apporre, su ciascun libro o registro soggetto all'obbligo della bollatura iniziale, in calce all'ultima registrazione, la propria sigla, con la data e l'intestazione del comando;
- . *termini di registrazione*: per i termini di registrazione, veggasi le tavole 1, 2, 3 e 4.

NOTE

(87) — Le operazioni di inventariazione, iniziate il primo giorno dell'intervento, devono essere portate a termine appena possibile, even-

tualmente, qualora la documentazione acquisita sia particolarmente copiosa, anche nei giorni successivi all'accesso.

(88) — In senso conforme, la sentenza n. 13, in data 8 aprile 1998, depositata il 13 luglio 1998, con la quale la Corte di Cassazione – Sezioni Unite penali – ha statuito che la bollatura delle scritture contabili indicate nell'art. 1, comma 6, della L. n. 516/1982 deve essere

eseguita “*antecedentemente alla prima operazione da registrare correlata al momento in cui, secondo le leggi tributarie, sorge l'obbligo di annotarla*”. In altri termini, la bollatura può essere posta in essere anche dopo l'effettuazione dell'operazione, ma entro il termine previsto per la registrazione della stessa.

Tavola 1: libri e registri obbligatori per le imprese a contabilità ordinaria

LIBRI E REGISTRI	Bollatura iniziale	Imposta di bollo e tassa di cc. gg.	Termini di registrazione*
Libro giornale	Si	Si (1) (2)	60 gg.
Libro inventari	Si	Si (1) (2)	3 mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi
Registro delle fatture	Si	No	15 gg. se manuale - 60 gg. se meccanizzato - entro il mese di emissione per le fatture differite
Registro degli acquisti	Si	No	anno in cui viene esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta risultante dalla fattura
Registro corrispettivi	Si	No	giorno non festivo successivo se manuale - 60 gg. se meccanizzato
Registro di prima nota commercianti al minuto	Si	No	giorno non festivo successivo se manuale - 60 gg. se meccanizzato
Registro di carico degli stampati fiscali	Si	No	giorno successivo non festivo a quello di ricezione degli stampati e, in ogni caso, prima della loro utilizzazione o rivendita.
Registro delle dichiarazioni di intento	Si	No	15 gg. dal ricevimento o dall'emissione della dichiarazione d'intento
Scritture ausiliarie	No	No	60 gg
Scritture ausiliarie di magazzino	No	No	60 gg
Registro dei beni ammortizzabili	Si	No	Termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi
Libri sociali	Si	Si	non sono previsti termini ai fini fiscali
Prospetto attività e passività	Si (3)	No	Presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta precedente
Registro cronologico di carico e scarico degli animali allevati	Si	No	60 gg
Libro matricola e libro paga	Si	No	in conformità alle disposizioni della legislazione sul lavoro

* Si rammenta che, ai sensi dell'art. 1 del D.M. 18.11.1976 (G.U. n. 315 del 25 novembre 1976), per le operazioni effettuate da imprese a mezzo di sedi secondarie o altre dipendenze che non provvedono direttamente all'emissione delle fatture ovvero all'annotazione dei corrispettivi, gli obblighi di fatturazione e di registrazione, nonché quelli di annotazione dei corrispettivi di cui agli artt. 23, 24 e 39 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, possono essere eseguiti entro il mese successivo a quello in cui è stata effettuata l'operazione. La medesima procedura è consentita anche per le operazioni effettuate dalle imprese fuori dalla loro sede tramite i propri dipendenti, ausiliari o intermediari, per le cessioni di beni inerenti a contratti estimatori e per i passaggi di beni dal committente al commissionario.

(1) Per le società di capitali la tassa di concessione governativa è dovuta, in modo forfetario, prescindendo dal numero dei libri, annualmente.

(2) La tassa di cc. gg. non è dovuta per i libri giornale e degli inventari la cui tenuta è prescritta soltanto da leggi tributarie.

(3) La vidimazione deve essere apposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta precedente.

Tavola 2: libri e registri obbligatori per le imprese a contabilità semplificata

LIBRI E REGISTRI	Bollatura iniziale	Imposta di bollo e tassa di cc. gg.	Termini di registrazione
Registro delle fatture	Si	No	15 gg. se manuale - 60 gg. se meccanizzato - entro il mese di emissione per le fatture differite
Registro degli acquisti	Si	No	anno in cui viene esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta risultante dalla fattura
Registro corrispettivi	Si	No	giorno non festivo successivo se manuale - 60 gg. se meccanizzato
Registro di prima nota commercianti al minuto	Si	No	giorno non festivo successivo se manuale - 60 gg. se meccanizzato
Registro di carico degli stampati fiscali	Si	No	giorno successivo non festivo a quello di ricezione degli stampati e, in ogni caso, prima della loro utilizzazione o rivendita.
Registro delle dichiarazioni di intento	Si	No	15 gg. dal ricevimento o dall'emissione della dichiarazione d'intento
Registro dei beni ammortizzabili	Si	No	termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi
Libri sociali	Si	Si	non sono previsti termini ai fini fiscali
Registro cronologico di carico e scarico degli animali allevati	Si	No	60 gg
Libro matricola e libro paga	Si	No	in conformità alle disposizioni della legislazione sul lavoro

(1) A norma dell'art. 3, comma 1, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, i registri tenuti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto sostituiscono il registro di cui all'art. 19, primo comma, del D.P.R. n. 600/73, qualora vi siano separate annotazioni delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta.

(2) A norma dell'art. 3, comma 2, lettera c), del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, le annotazioni da effettuarsi nel registro dei beni ammortizzabili possono essere eseguite anche nel registro degli acquisti tenuto ai fini dell'I.V.A..

Tavola 3: libri e registri obbligatori per gli esercenti arti e professioni

LIBRI E REGISTRI	Bollatura iniziale	Imposta di bollo e tassa di cc. gg.	Termini di registrazione
Registro cronologico delle spese e dei pagamenti (1)	Si	No	60 gg.
Registro delle fatture	Si	No	15 gg. se manuale - 60 gg. se meccanizzato - entro il mese di emissione per le fatture differite
Registro degli acquisti	Si	No	anno in cui viene esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta risultante dalla fattura
Registro unico I.V.A..	Si	No	15 gg. se manuale - 60 gg. se meccanizzato - entro il termine di emissione per le fatture differite
Registro dei beni ammortizzabili (2)	Si	No	termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi

(1) A norma dell'art. 3, comma 1, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, i registri tenuti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto sostituiscono il registro di cui all'art. 19, primo comma, del D.P.R. n. 600/73, qualora vi siano separate annotazioni delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta.

(2) A norma dell'art. 3, comma 2, lettera c), del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, le annotazioni da effettuarsi nel registro dei beni ammortizzabili possono essere eseguite anche nel registro degli acquisti tenuto ai fini dell'I.V.A..

Tavola 4: libri e registri obbligatori per i contribuenti minori*

LIBRI E REGISTRI	Bollatura iniziale	Imposta di bollo e tassa di cc. gg.	Termini di registrazione
Prospetto	Si	No	entro il giorno 15 del mese successivo
Registro delle fatture	Si	No	entro il giorno 15 del mese successivo
Registro degli acquisti (1)	Si	No	entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali I.V.A.
Registro corrispettivi	Si	No	entro il giorno 15 del mese successivo

(1) Il registro degli acquisti non è previsto per i contribuenti minimi individuati ai sensi dell'art. 3, comma 171, della legge 23.12.1996, n. 662.

* Persone fisiche esercenti imprese o arti o professioni rientranti nei limiti di volume d'affari, acquisti, beni strumentali e compensi a dipendenti stabiliti dall'art. 3, comma 165, della legge 23.12.1996, n. 662.

2.2 I controlli sulle procedure.

2.2.1 I controlli sulle procedure contabili.

Le modalità di controllo prevedono, innanzitutto, l'identificazione delle procedure contabili - e, ove si ritenga utile, dei più generali controlli interni esistenti nell'ambito dell'impresa - mediante diagrammi di flusso o in forma narrativa, al fine di valutare, in via di prima approssimazione, il grado di affidabilità dei dati risultanti da esse.

Dovranno quindi essere effettuati dei sondaggi a campione per accertare che le procedure contabili siano effettivamente operanti e rispondenti agli obiettivi cui sopra si è fatto cenno.

In particolare, il controllo del sistema informativo contabile può essere articolato nelle seguenti fasi:

a. identificazione preliminare dell'organizzazione della funzione contabile.

Consiste nell'acquisizione della conoscenza delle procedure contabili esistenti nell'impresa;

b. sondaggi di conformità.

Una volta rilevati e documentati i controlli interni della funzione contabile, occorre eseguire una serie di sondaggi di conformità per verificare che siano effettivamente operanti. Non si tratta di verifiche sostanziali relative, ad esempio, alla corretta registrazione delle operazioni, ma di verifiche circa l'effettivo funzionamento delle procedure interne predisposte dall'impresa nell'organizzazione della sua attività.

In particolare, vengono seguite alcune operazioni dall'inizio alla fine avvalendosi anche di diagrammi di flusso che meglio consentono di illustrare i punti chiave delle diverse procedure, per avere la consapevolezza di averne compreso il funzionamento.

c. valutazione del sistema.

Una volta effettuati i sondaggi di conformità è possibile esprimere un giudizio circa l'affidabilità del sistema informativo contabile per la prosecuzione dell'attività di controllo. Le conclusioni raggiunte in questa fase non rappresentano tuttavia un giudizio sull'attendibilità dell'intero sistema contabile, in quanto nel corso dei successivi controlli si può addivenire a conclusioni opposte. La finalità è soltanto quella di conoscere il meccanismo di funzionamento della contabilità onde poter agevolmente individuare, nella fase del controllo di coerenza interna, eventuali anomalie procedurali sintomatiche di violazioni alla normativa fiscale.

Alcuni esempi serviranno a meglio comprendere il significato e l'importanza di questa valutazione preliminare del sistema informativo contabile.

Si supponga che nel corso del controllo si rinvenga una fattura ricevuta da un determinato fornitore per l'importo di £ 2000, mentre in contabilità risulta registrata per £ 2500. In questo caso bisogna chiedersi:

- se può farsi affidamento sul sistema contabile anche in presenza di questa irregolarità;
- quante altre volte può essersi verificato questo fenomeno;
- le ragioni dell'errore che è stato riscontrato.

Nel caso in cui per l'inserimento dei dati in contabilità è usato un programma software per la gestione dei fornitori, occorre sapere se sono operanti dei controlli sull'inserimento dei dati o quali altri controlli compensativi il sistema prevede per potere rilevare tali errori.

Qualora non esistano procedure di controllo dei dati che ven-

gono inseriti in contabilità, dell'errore l'impresa si potrà accorgere solo all'atto dell'effettuazione del pagamento. Ciò significa, però, che a fine esercizio potranno verificarsi delle sopravvalutazioni dei costi di acquisto con effetti sul risultato d'esercizio.

In questa ipotesi dovranno, pertanto, essere previsti nel programma di lavoro specifici controlli incrociati presso quel determinato fornitore per poter accertare che il saldo del conto sia attendibile e per riscontrare eventuali sopravvalutazioni dei costi d'esercizio.

Si supponga ora che la prassi contabile in essere presso il soggetto verificato preveda che tutte le fatture di acquisto superiori ad un determinato importo debbano essere siglate per riscontro dal capo contabile prima di essere messe in pagamento. Si supponga, altresì che il sondaggio di conformità non riveli deviazioni di sorta rispetto a questa prassi.

Ciò non toglie evidentemente che, nel corso del successivo controllo di coerenza interna ("incrocio" a campione tra fatture di acquisto e relative registrazioni) vengano ad evidenza situazioni difformi, quale potrebbe essere, ad esempio, quella in cui la fattura di elevato ammontare sia stata siglata dal direttore amministrativo in luogo del capo contabile.

Allo scopo di ottenere un quadro fedele e veritiero delle procedure contabili seguite dal soggetto ispezionato, potranno essere direttamente interpellate le persone preposte allo svolgimento delle singole operazioni richieste dalla prassi in uso.

Le decisioni concernenti il numero e l'oggetto dei controlli sulle procedure contabili competono al direttore della verifica (o su sua delega al capo pattuglia) che deve renderne ragione nel piano di verifica.

2.2.2 I controlli sulle procedure decisionali.

Il controllo sulle procedure decisionali non differisce sostanzialmente, sotto il profilo metodologico, da quello sulle procedure contabili. Anche in questo caso si tratta, infatti, di accertare e rappresentare attraverso l'utilizzo degli strumenti più consoni (*flow chart*, tabelle, esposizione in forma discorsiva) la prassi seguita dal soggetto ispezionato per l'assunzione delle decisioni concernenti le operazioni di ordinaria e straordinaria amministrazione compiute nel corso dell'attività.

È peraltro evidente che la possibilità di effettuare preliminari sondaggi di conformità e di rilevare, nelle successive fasi del controllo, significativi scostamenti rispetto alla prassi, dipendono interamente dal grado di formalizzazione delle decisioni e, cioè, dal fatto che di esse sia individuabile traccia certa nella documentazione contabile o extra-contabile del soggetto verificato.

Si supponga, ad esempio, che, in un'azienda industriale, l'approvvigionamento di determinate materie prime avvenga secondo la seguente prassi:

- il responsabile del magazzino segnala settimanalmente la giacenza delle scorte al Reparto tempi e metodi;
- con la medesima cadenza, il Reparto tempi e metodi inoltra all'Ufficio acquisti, le proposte di ordinativi;
- il direttore dell'Ufficio acquisti predispone l'ordinativo e lo invia al direttore amministrativo che, vistatolo, lo porta alla firma dell'amministratore per l'invio al fornitore.

Una tale prassi lascia di norma tracce evidenti sulla documentazione interna e commerciale che consentono di risalire senza soverchie difficoltà all'intero iter della procedura.

Può però accadere anche il contrario e, cioè, che la documentazione non sia così rivelatrice o addirittura manchi a causa

di una gestione disordinata che preclude alla prassi di essere rigida o formalizzata.

Può altresì accadere che la proposta di decisione “viaggi” sino all’amministratore sulla posta elettronica della rete interna dell’azienda, senza perciò lasciare alcuna traccia cartacea delle approvazioni intermedie.

In casi del genere il controllo sulle procedure decisionali può essere effettuato solo attraverso l’acquisizione di informazioni desunte da pubblicazioni interne o dai soggetti direttamente interessati dalla procedura. La sua utilità, tuttavia, scema grandemente in considerazione del fatto che non sarà comunque possibile effettuare, verifica durante, alcun sondaggio di conformità.

Le decisioni concernenti il numero e l’oggetto dei controlli sulle procedure decisionali competono al direttore della verifica (o su sua delega al capo pattuglia) che deve renderne ragione nel piano di verifica.

CAPITOLO 3

METODOLOGIE DI CONTROLLO IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI D’IMPRESA.

3.1 Profili generali.

Lo svolgimento dei controlli sui redditi d’impresa presuppone l’espletamento di una serie logicamente ordinata di riscontri intesi a verificare il corretto passaggio dei dati contabili dall’ambito del “bilancio civilistico” a quello della “dichiarazione dei redditi”.

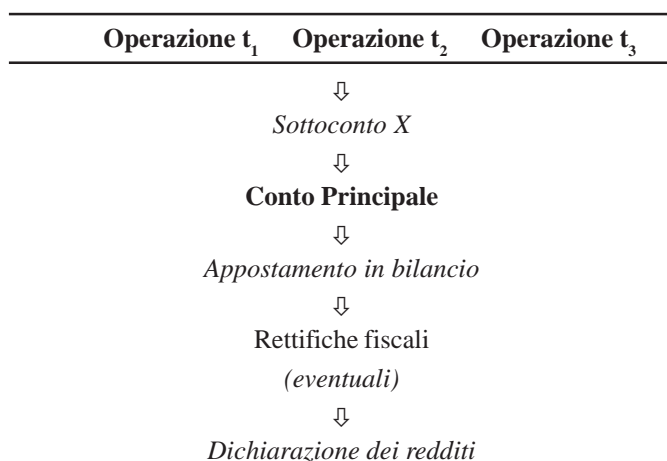
Detti riscontri sono classificabili in due fondamentali tipologie:

- controlli di coerenza interna, aventi natura marcatamente matematica, intesi ad appurare, sotto il profilo meramente algebrico, la correttezza dei dati riportati nei documenti contabili (**riscontri contabili**);

- controlli sulla corretta interpretazione ed applicazione della normativa, aventi natura marcatamente ermeneutica, finalizzati a verificare la sostanziale osservanza delle disposizioni di legge (**riscontri normativi**).

Una più analitica descrizione dei riscontri sopra indicati necessita la preliminare configurazione del percorso tipo dei dati gestionali all’interno dell’apparato contabile-amministrativo d’azienda apprestato per effetto delle norme civilistiche e fiscali.

A tale scopo, può tornare utile avvalersi dello schema illustrativo qui sotto riportato:



Tale schema non ha validità generale. Esso infatti serve per quei dati di bilancio che assumono il carattere di flusso proprio della gestione ordinaria e la cui valorizzazione non comporta particolari problemi, essendo misurata da valori numerari non soggetti a stime o congetture, come, ad esempio, i ricavi delle vendite e/o delle prestazioni [Conto economico, voce A)1)], ovvero i costi della produzione [Conto economico, voce B)6), 7)].

Come è noto, però, all’interno del bilancio, si trovano dati derivanti da processi di valorizzazione di quantità fisiche di beni (come, ad esempio, le rimanenze) o da stime (come, ad esempio, la svalutazione delle partecipazioni) ed altri dati (quelli derivanti da talune scritture di chiusura dei conti) che misurano in unica soluzione accadimenti che, pur essendosi determinati nel corso dell’esercizio, vengono rilevati solo al termine dello stesso.

AREA BILANCIO

STEP 1 *Verifica documentale* delle componenti elementari del conto (operazioni di alimentazione, sottoconti e loro operazioni di alimentazione).

L’attività di riscontro va annoverata tra quelle in precedenza definite di riscontro contabile, essendo intesa esclusivamente a ricalcolare, su base documentale (fatture), la corretta indicazione in bilancio del dato complessivo.

STEP 2 *Analisi della corretta applicazione dei criteri civilistici di valutazione dei dati di bilancio* (art. 2426 c.c.).

Tale attività di riscontro appartiene evidentemente alla categoria dei riscontri normativi.

STEP 3 *Riassunto schematico dei controlli effettuati in conformità agli STEP 1 e 2, secondo il seguente prospetto da accludere tra gli aggiornamenti del piano di verifica:*

1

Numero conto o sottoconto

2

Ragioni dell’esame

3

Esito dell’esame

4

Irregolarità riscontrate e osservazioni

5

Data e firma del militare

6

Visto, note e proposte del capo pattuglia

7

Visto e determinazioni del direttore della verifica

AREA DICHIARAZIONE

STEP 4 Riscontro di corrispondenza dei dati del “*bilancio civilistico*” riportati in dichiarazione.

È un riscontro puramente numerico. Mira ad appurare eventuali inesattezze compiute nella trascrizione dei dati di bilancio in dichiarazione.

STEP 5 Esame della corretta applicazione della normativa T.U.I.R. per quanto concerne le *variazioni in aumento ed in diminuzione*.

È un riscontro normativo.

STEP 6 Esame della corretta applicazione della normativa T.U.I.R. in materia di *competenza*.

È un riscontro normativo, peraltro, ampiamente collaudato anche in seno all'attuale prassi.

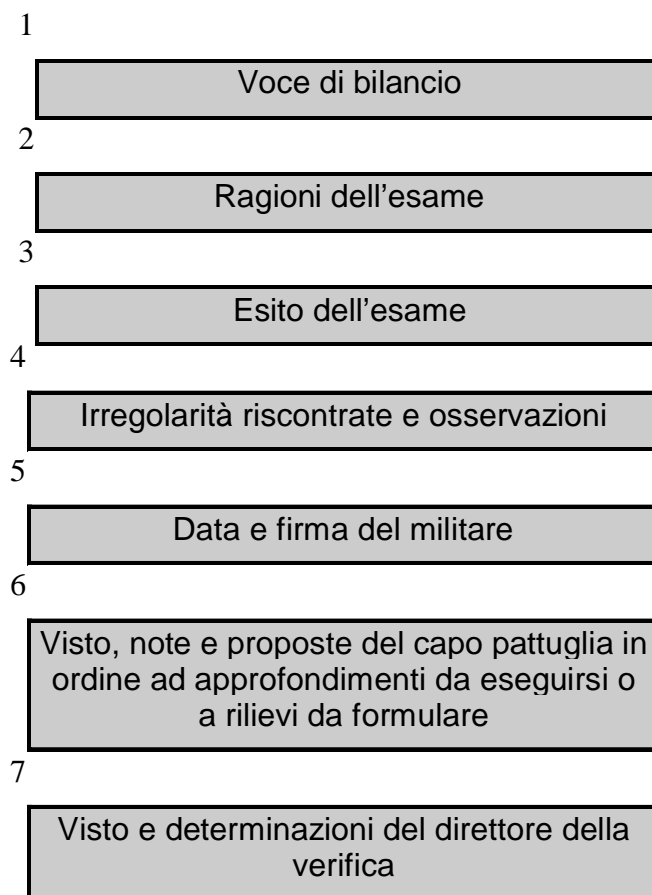
STEP 7 Esame della corretta applicazione della normativa T.U.I.R. in materia di *inerenza*.

È un riscontro normativo ampiamente collaudato anche in seno all'attuale prassi.

STEP 8 Esame della corretta applicazione della normativa T.U.I.R. in materia di *valutazioni*.

È un riscontro normativo.

STEP 9 Seconda schematizzazione degli esiti analoga a quella riportata allo STEP 3 (89), modificata come segue:

**NOTE**

(89) — In alternativa, anziché utilizzare gli schemi indicati sub STEP 3 e 9, potrà essere utilizzato un unico analogo prospetto riassuntivo degli esiti dei controlli effettuati sia sotto il profilo civilistico che fiscale.

Gli STEP che dovranno essere “percorsi” e, dunque, i riscontri che dovranno essere effettuati, non comprendono necessariamente tutti quelli fin qui illustrati.

In conformità all'impostazione basilare conferita all'istru-

zione di servizio, il compito dell'individuazione dei singoli stadi del controllo dovrà essere rimessa al piano di verifica, fondamentale documento interno di lavoro.

Va infatti considerato che non tutti i riscontri esaminati hanno utilità generale.

È evidente che, in relazione alle singole situazioni concrete si renderà necessario – o per lo meno opportuno – scegliere quali di essi possano in ipotesi rivelarsi più proficui ai fini del buon esito del controllo.

È del pari evidente che delle scelte effettuate e delle relative ragioni il direttore della verifica dovrà dare conto all'interno del piano di verifica.

Una tavola riassuntiva dei riscontri sopra delineati può essere illustrata come segue:

STEP	AREA	TIPO	INCARICATO
1	2	3	4
STEP 1	Bilancio	Riscontro contabile	
STEP 2	Bilancio	Riscontro normativo	
STEP 3	Bilancio	Riepilogo dell'attività svolta	
STEP 4	Dichiarazione dei redditi	Riscontro contabile	
STEP 5	Dichiarazione dei redditi	Riscontro normativo	
STEP 6	Dichiarazione dei redditi	Riscontro normativo	
STEP 7	Dichiarazione dei redditi	Riscontro normativo	
STEP 8	Dichiarazione dei redditi	Riscontro normativo	
STEP 9	Dichiarazione dei redditi	Riepilogo dell'attività svolta	

La struttura dei controlli in materia di imposte dirette qui ipotizzata sembra presentare, come si evince anche dall'esame dei prospetti sopra riportati, i seguenti vantaggi:

- razionalizza il controllo, seguendo la dinamica naturale di formazione dei dati di bilancio;

- consente di discriminare le irregolarità "civilistiche" da quelle "fiscali". Tale discrimine, spesso considerato più ipotetico che reale, deve essere comunque ricercato, posto che:

- . la normativa del codice civile e delle leggi complementari prevede sanzioni autonome;

- . l'individuazione di irregolarità civilistiche non consente di contestare automaticamente conseguenti violazioni alla normativa fiscale (90);

- . irregolarità di bilancio commesse senza intendimenti di evasione fiscale, ma, ad esempio, per finalità "societarie", possono dare luogo a irregolarità fiscali difficilmente rilevabili altrimenti;

- . è fondamentale al fine di poter giungere, laddove ne ricorrano gli estremi, ad una corretta formulazione d'accusa per falso in bilancio e/o frode fiscale;

- consente di definire con precisione ruoli e responsabilità nella conduzione delle attività di verifica;

- consente di acquisire e classificare in maniera ordinata materiale utile al fine di conferire efficacia e concretezza agli ulteriori controlli di merito;

- consente di conferire un assetto più razionale all'organizzazione del lavoro, posto che:

- . è possibile assegnare l'esecuzione dei riscontri che richiedono una minor preparazione professionale (i riscontri contabili) agli elementi più giovani, riservando i riscontri più complessi (riscontri normativi) agli elementi più esperti e preparati,

- . la redazione obbligatoria e personale dei prospetti riepilogativi dei controlli dovrebbe naturalmente indurre una maggiore spinta al dialogo all'interno della pattuglia, con considerevole incremento del livello qualitativo delle soluzioni adottate e del tenore generale della professionalità dei componenti la pattuglia.

Oltre a quanto sin qui evidenziato, occorre rammentare l'opportunità di svolgere anche il controllo formale sulla dichiarazione presentata dal contribuente. In tale contesto, si precisa quanto segue:

- tale controllo ha carattere meramente orientativo e non può dare luogo a rilievi formali;

- copia della dichiarazione esibita dal contribuente sarà sem-

pre allegata al p.v. di constatazione.

Il controllo è finalizzato a verificare l'esatta osservanza delle disposizioni che attengono:

- alla compilazione del modello, che deve avvenire in base alle "istruzioni" pubblicate nella *Gazzetta Ufficiale*;
- al termine di presentazione (la prova della presentazione può essere data o dal timbro postale o dalla ricevuta rilasciata dall'ufficio);
- ai termini di versamento dell'imposta, sia a titolo di acconto, sia a titolo di saldo.

NOTE

(90) — Al riguardo si rammenta che con circolare del 24.5.1994, n. 73/E, il Ministero delle finanze ha osservato che *"qualora l'impresa non si attenga alle previsioni civilistiche e non provveda a operare le rivalutazioni, si può affermare, in via di principio, che l'Amministrazione non è legittimata ad entrare nel merito delle valutazioni operate in sede civilistica e dovrà pertanto attenersi alle risultanze di bilancio. Tuttavia, se successivamente all'approvazione, il bilancio viene riconosciuto in sede giudiziaria falso, e dalla declaratoria del giudice emerge materia imponibile, non si può escludere un'azione accertatrice di detto maggior reddito"*.

3.2 Effettuazione delle operazioni di controllo.

La prima operazione da compiere nel quadro del controllo ai fini delle imposte dirette è l'esame del bilancio, che necessariamente comprende:

- la verifica del corretto iter della sua formazione;
- la verifica della puntuale applicazione dei principi generali di redazione e delle norme inerenti i criteri di valutazione.

Ovviamente, tale operazione non potrà essere svolta per tut-

te le singole poste che confluiscono nel bilancio, per cui occorrerà preselezionare i conti da esaminare, procedendo alla loro individuazione sulla base di quanto stabilito nel piano di verifica ed in ragione delle risultanze emerse in sede di primo intervento, anche a seguito dell'acquisizione di documentazione extra-fiscale effettuata grazie alle ricerche all'interno dei locali aziendali. Naturalmente, il novero delle poste da controllare – la cui individuazione compete sempre al direttore della verifica – potrà essere ampliato, dandone ragione negli aggiornamenti al piano di verifica, in virtù dei nuovi indirizzi che si riterrà opportuno conferire all'attività d'indagine nel prosieguo dell'ispezione.

Tale preliminare esame si rivela importante soprattutto in considerazione del fatto che esso può dare luogo all'individuazione di errori, inesattezze, omissioni e falsificazioni che, intervenendo prima del passaggio dal bilancio all'area fiscale, sono suscettibili di comportare la contestazione di illeciti ulteriori rispetto a quelli previsti dalle leggi d'imposta.

Una volta conclusa la prima operazione di riconciliazione delle registrazioni delle singole voci di conto, i verificatori dovranno passare all'esame della dichiarazione dei redditi, onde appurare se ed in quale misura, muovendo dall'utile civilistico e dai correlativi dati di bilancio, il soggetto sottoposto ad ispezione abbia correttamente applicato la normativa in materia di determinazione del reddito d'impresa ai fini tributari (Titolo I, Capo VI, e Titolo II del T.U.I.R.).

Tale secondo stadio del controllo comporta:

- il riscontro del compiuto e corretto riepilogo dei dati di bilancio nel modello della dichiarazione dei redditi presentata dal soggetto verificato;
- il riscontro della esatta applicazione della normativa tributaria sopra richiamata e, dunque, della corretta redazione del quadro contenente le variazioni in aumento ed in diminuzione;
- la verifica, laddove ricorra il caso, di eventuali regimi speciali e/o agevolativi di cui il soggetto ha beneficiato e della sussistenza dei relativi presupposti richiesti dalla legge.

Dal punto di vista fiscale, il soggetto verificato può appartenere ad una delle categorie riportate nella tabella a pagina seguente:



N.	Classificazione ai fini fiscali	Norme di riferimento	Classificazione civilistica	Obbligo del bilancio	Modello e quadro della dich. dei redditi*
1	Imprenditore ind. In contabilità semplificata	Art. 79 T.U.I.R. Art. 18 D.P.R. 29.9.1973, n. 600	Imprenditore/ o Piccolo imprenditore	Sì o No	740/G
2	Imprenditore ind. In contabilità ordinaria	Art. 13, comma 1, lettera d), D.P.R. 29.9.1973, n. 600	Imprenditore commerciale (artt. 2082 – 2195 c.c.)	Sì	740/F
3	Società di persone ed equiparate a norma dell'art. 5 del T.U.I.R. in contabilità semplificata	Art. 79 T.U.I.R. Art. 18 D.P.R. 29.9.1973, n. 600	Imprenditore commerciale (artt. 2082 – 2195 c.c.)	Sì	750/B
4	Società di persone ed equiparate a norma dell'art. 5 del T.U.I.R. in contabilità ordinaria	Art. 13, comma 1, lettera c), D.P.R. 29.9.1973, n. 600	Imprenditore commerciale (artt. 2082 – 2195 c.c.)	Sì	750/A
5	Società di capitali ed equiparate soggette ad IRPEG	Art. 87 T.U.I.R. Art. 13, comma 1, lettera a), D.P.R. 29.9.1973, n. 600	Imprenditore commerciale (artt. 2082 – 2195 c.c.)	Sì	760/A
6	Enti pubblici e privati aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali	Art. 87 T.U.I.R. Art. 13, comma 1, lettera b), D.P.R. 29.9.1973, n. 600	Imprenditore commerciale (artt. 2082 – 2195 c.c.)	Sì	760/A
7	Enti pubblici e privati non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali Con contabilità separata ordinaria	Art. 87 T.U.I.R. Art. 13, comma 2, lettera g), D.P.R. 29.9.1973, n. 600	Imprenditore commerciale limitatamente all'attività commerciale esercitata	Sì limitatamente all'attività commerciale esercitata	760/A
8	Enti pubblici e privati non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali Con contabilità separata semplificata	Art. 87 T.U.I.R. Art. 13, comma 2, lettera g), ed art. 18 D.P.R. 29.9.1973, n. 600	Imprenditore commerciale limitatamente all'attività commerciale esercitata	Sì limitatamente all'attività commerciale esercitata	760/D
9	Enti pubblici e privati non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali con contabilità indifferenziata	Art. 87 T.U.I.R. Art. 13, comma 2, lettera g), D.P.R. 29.9.1973, n. 600	Imprenditore commerciale limitatamente all'attività commerciale esercitata	Sì limitatamente all'attività commerciale esercitata	760/C
10	Società ed enti di ogni tipo non residenti nel territorio dello Stato	Art. 87 T.U.I.R.	Imprenditore commerciale limitatamente all'attività commerciale esercitata nel territorio dello Stato	Sì limitatamente all'attività commerciale esercitata nel territorio dello Stato	760/A

* Per l'anno d'imposta 1998 e successivi, si richiamano le norme di semplificazione degli adempimenti riguardanti le dichiarazioni dei redditi ed I.V.A. ed i contributi previdenziali, emanate con D.Lgs. 9.7.1997, n. 241.

In corso di svolgimento delle operazioni di controllo, dovrà essere presa nota delle operazioni compiute e delle osservazioni formulate, utilizzando all'uopo uno schema simile al prospetto di seguito illustrato.

PROSPETTO RIASSUNTIVO DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO ED IN DIMINUZIONE								
VARIAZIONI IN AUMENTO								
2	3	4	5	6	7	8	9	10
Rigo	Valore a bilancio	Valore in dichiarazione	Valore della variazione	Norma applicata	Osservazioni	Importo proposto a recupero	Data e firma del capo pattuglia	Visto e note del direttore della verifica
VARIAZIONI IN DIMINUZIONE								
2	3	4	5	6	7	8	9	10
Rigo	Valore a bilancio	Valore in dichiarazione	Valore della variazione	Norma applicata	Osservazioni	Importo proposto a recupero	Data e firma del capo pattuglia	Visto e note del direttore della verifica

3.3 Il controllo nei confronti delle imprese in regime di contabilità semplificata.

Come è noto, ai sensi dell'art. 79 del T.U.I.R., il reddito delle imprese minori si determina in maniera almeno formalmente diversa da quanto contemplato dall'art. 52 sopra richiamato.

La differenza di fondo sta nel fatto che per le imprese minori il reddito tassabile non deriva dall'utile civilistico modificato in conseguenza delle variazioni in aumento ed in diminuzione richieste o ammesse dalla normativa fiscale, bensì dalla somma algebrica dei componenti positivi e negativi di reddito così come disciplinati dal T.U.I.R. e con le limitazioni previste dallo stesso art. 79.

Al riguardo, va però osservato che la formazione delle poste positive e negative che concorrono alla determinazione del reddito fiscale dell'impresa minore trae origine da una parte delle medesime operazioni che danno luogo alle voci di bilancio in base alle quali si definisce anche l'utile civilistico.

La differente disciplina apprestata dal legislatore in tema di determinazione del reddito dell'impresa minore, si giustifica dunque a ragione di due fondamentali considerazioni:

- non tutte le imprese minori sono tenute alla redazione del bilancio ed all'applicazione dei criteri di valutazione di cui

all'art. 2426 c.c.;

- non tutte le poste che concorrono a formare l'utile civilistico sono ammesse alla determinazione del risultato economico tassabile.

Nell'affrontare il controllo di coerenza interna delle imprese minori (ed i connessi controlli sulla corretta interpretazione ed applicazione della normativa) occorre dunque procedere come segue:

STEP 1 Verificare se il soggetto redige il bilancio conformandosi alle norme fissate dagli artt. 2423 e ss. del c.c..

Se il soggetto non redige il bilancio in conformità alle norme di cui agli artt. 2423 e ss. del c.c., il controllo deve proseguire secondo la procedura indicata nel capitolo successivo dedicato all'esame dei redditi di lavoro autonomo.

Se, al contrario, il contribuente ispezionato redige il bilancio in conformità alle norme di cui sopra, si può passare allo stadio successivo.

STEP 2 Individuare, nel novero dei conti accessi in contabilità, quelli interessanti ai fini fiscali alla luce del disposto di cui all'art. 79 del T.U.I.R..

Di qui in avanti, il controllo non differisce sostanzialmente

da quello che va effettuato nei confronti delle imprese diverse da quelle "minori".

Verranno dunque percorsi gli STEP da 4 a 9 descritti nel precedente paragrafo 1.

Tuttavia, poiché il presente capitolo tratta esclusivamente dei controlli in precedenza definiti di coerenza interna e di quelli che sono stati individuati come controlli sulla corretta interpretazione ed applicazione della normativa, tali controlli non sono obbligatori, ben potendo essere del tutto abbandonati, al ricorrere di specifiche situazioni, a beneficio di diverse forme di controllo (controlli di coerenza esterna).

Occorre peraltro chiarire che, mentre nei confronti delle imprese il cui reddito si determina nella forma descritta in termini generali dall'art. 52 del T.U.I.R., i controlli di coerenza interna e quelli finalizzati a verificare la corretta interpretazione ed applicazione della normativa costituiscono l'asse portante dell'attività ispettiva, nei confronti delle imprese minori essi possono essere sostituiti dai controlli di coerenza esterna, in virtù delle particolari disposizioni sull'accertamento recate dagli artt. 62-bis e 62-sexies della legge 29.10.1993, n. 427 e dall'art. 3, commi 179-184, della legge 28.12.1995, n. 549.

L'aprioristica rinuncia all'esecuzione dei controlli di coerenza interna, quando non indotta dal ricorrere dei presupposti contemplati all'art. 39, comma 2, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, per l'accesso alla procedura induttiva di accertamento, è tuttavia facoltà che anche nei confronti delle imprese "minori" deve essere esercitata con grande prudenza e solo al verificarsi di situazioni palesemente anomale di cui deve essere dato dettagliato resoconto nel piano di verifica.

Anche in considerazione del disposto dell'art. 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, invece, l'integrazione dei controlli di coerenza interna e di quelli sulla corretta interpretazione ed applicazione della normativa, mediante il ricorso ai controlli di coerenza esterna, è da considerarsi sempre e comunque obbligatoria.

Il numero ed il tipo dei controlli di coerenza esterna potranno variare a seconda dei casi, ma da essi non può prescindersi.

CAPITOLO 4

METODOLOGIE DI CONTROLLO IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO.

A norma dell'art. 50 del T.U.I.R., il reddito di lavoro autonomo è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta (anche sotto forma di partecipazione agli utili e, comunque, al netto dei contributi previdenziali ed assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde) e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione.

Particolari disposizioni sono dettate per:

- . la deduzione di quote di ammortamento dei beni strumentali detenuti a titolo di proprietà o acquisiti in leasing;
- . le spese relative a prestazioni alberghiere;
- . le spese relative a somministrazioni di alimenti e bevande;
- . le spese di rappresentanza;
- . le spese di partecipazioni a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale;
- . le quote di indennità di fine rapporto maturate in relazione a rapporti di lavoro dipendente o di collaborazione coordinata e continuativa di cui l'esercente l'arte o la professione abbia be-

neficiato quale datore di lavoro;

. i compensi al coniuge, ai figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro, nonché agli ascendenti dell'artista o professionista ovvero dei soci o associati per il lavoro prestato o l'opera svolta nei confronti dell'artista o professionista ovvero della società o associazione;

. taluni redditi di lavoro autonomo, qualificati, ai sensi dell'art. 49, comma 2, lettera a), redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

A differenza di quanto chiarito per il reddito delle imprese a contabilità ordinaria, quello di lavoro autonomo non si determina muovendo da un documento di sintesi quale il conto economico del bilancio.

Ne discende che:

- le menzionate metodologie di controllo non sono utilmente impiegabili per l'esame di quello derivante dallo svolgimento di attività di lavoro autonomo;

- l'approccio corretto al controllo di coerenza interna ed il percorso sul quale lo stesso va strutturato diviene, in questo caso, del tutto simile a quello proposto nel successivo capitolo concernente la metodologia del controllo ai fini dell'I.V.A..

Considerata la sostanziale identità di metodologia, evidenti ragioni di economia suggeriscono di condurre unitariamente il controllo ai fini delle imposte sui redditi e quello ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Perché, tuttavia, la scelta di tale soluzione metodologica non conduca ad omissioni, è necessario tenere debitamente conto di quanto segue:

- non tutte le operazioni rilevanti ai fini delle imposte sui redditi hanno rilievo ai fini I.V.A.. Si pensi, a titolo esemplificativo, ad una prestazione di consulenza legale resa da un soggetto residente nel territorio dello Stato a beneficio di un soggetto d'imposta residente in altro Stato membro dell'Unione europea. Tale operazione, difettando del requisito della territorialità di cui all'art. 7 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, costituisce prestazione fuori campo di applicazione dell'I.V.A. e, pertanto, non è soggetta ad alcun adempimento ai fini del tributo in esame. Cionondimeno, essa è generatrice di un compenso che certamente concorre a formare, quale componente positivo, il reddito di lavoro autonomo tassabile in Italia. Si pensi ancora al caso di prestazioni rese nell'ambito di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, da parte di soggetti che non esercitano abitualmente attività di lavoro autonomo. Ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, queste operazioni non rientrano nel campo di applicazione dell'I.V.A. (per mancanza, in questo caso, del requisito soggettivo) e, pur tuttavia, concorrono anch'esse alla determinazione del reddito di lavoro autonomo [ex art. 49, comma 2, lettera a), del T.U.I.R.];

- per converso, non tutte le operazioni imponibili ai fini I.V.A. hanno rilievo anche in materia di imposte sui redditi. Si pensi al caso di un'impresa non residente, priva di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, che renda una prestazione di consulenza tecnica a favore di un soggetto ivi residente. Ai sensi dell'art. 7, comma 4, lett. d), del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, tale operazione è soggetta ad I.V.A. in Italia, ma il provento che ne consegue verrà tassato in capo a colui che ha reso la consulenza nel Paese di sua residenza,

- nell'esaminare le operazioni attive e passive sotto il profilo I.V.A., occorre rammentare le particolarità dettate dall'art. 50 del T.U.I.R. sopra richiamate, in relazione alle quali dovrà essere condotta, per quanto concerne il controllo ai fini delle impo-

ste sui redditi, un'attenta analisi documentale e verifica dell'applicazione delle specifiche disposizioni dettate dal T.U.I.R. anche per quanto concerne i profili della competenza e dell'inerenza.

È dunque necessario che prima di avviare il controllo nei confronti di percettori di redditi di lavoro autonomo secondo la metodologia suggerita nel successivo capitolo 5, vengano individuate con chiarezza le operazioni che, essendo fuori dal campo di applicazione I.V.A., non sarebbero prese in esame nell'ambito del controllo finalizzato alla verifica della posizione del contribuente rispetto a tale tributo.

Tali operazioni andranno individuate ispezionando preliminarmente la documentazione contabile detenuta dal soggetto verificato ai fini delle imposte dirette e, segnatamente, il registro cronologico.

Una volta avviato il controllo ai fini dell'I.V.A. è poi necessario che le operazioni rilevanti tanto ai fini dello specifico tributo indiretto, quanto ai fini delle imposte sui redditi, siano considerate sotto entrambi i profili.

Alla luce delle considerazioni svolte nel paragrafo 3 del capitolo 3, la metodologia di controllo qui proposta per l'esame della posizione fiscale dei percettori di redditi di lavoro autonomo va seguita anche per le verifiche nei confronti delle imprese in regime di contabilità semplificata.

CAPITOLO 5

METODOLOGIE DI CONTROLLO IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

5.1 Profili generali.

Come già visto nei capitoli precedenti, allorché si sono esaminate le metodologie di controllo per le imposte sui redditi, anche per l'imposta sul valore aggiunto il problema centrale dei controlli sostanziali è rappresentato dal rapporto tra il sistema informativo contabile e le dichiarazioni annuali.

Quel che può mutare è, però, il modo di affrontare il problema e, cioè, la metodologia di controllo. Come si è già avuto occasione di rilevare, infatti, la base imponibile I.V.A. non si determina, come avviene invece per le imposte sui redditi d'impresa, a partire da un documento di sintesi (il conto economico). Oggetto del controllo sono tutti i documenti originari (fatture, ricevute fiscali, scontrini, ecc.), i supporti contabili (registri I.V.A., dichiarazione annuale, liquidazioni periodiche, distinte di versamento dell'imposta) previsti dalla normativa fiscale ed il sistema informativo contabile tenuto dal contribuente.

I controlli riguardano, innanzitutto, il rispetto dei cosiddetti "adempimenti I.V.A." concernenti:

- 1) l'iscrizione all'ufficio I.V.A.;
- 2) l'effettuazione degli acquisti mediante fattura;
- 3) l'effettuazione delle vendite o delle prestazioni mediante l'emissione della fattura;
- 4) la registrazione delle vendite, delle prestazioni eseguite e degli acquisti;
- 5) l'esecuzione delle annotazioni delle liquidazioni periodiche;
- 6) l'effettuazione dei versamenti;
- 7) la presentazione della dichiarazione annuale.

5.2 Il controllo relativo alla registrazione delle fatture attive.

Il controllo della corretta registrazione delle fatture emesse consiste, in primo luogo, nella verifica che i documenti rilasciati dal contribuente siano stati annotati nel registro delle fatture previsto dall'art. 23 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633. Il controllo di questo adempimento va svolto raffrontando l'originale del documento conservato dal contribuente con l'annotazione materialmente eseguita nel registro, con riguardo, principalmente, ai termini di annotazione (in base alla data indicata in fattura), agli importi dell'imponibile e dell'imposta ed all'indicazione del cessionario del bene o del prestatore del servizio.

Dovrà essere effettuato, in primo luogo, l'inventario dei vari tipi di fatture che il contribuente emette. I termini e le modalità di registrazione delle fatture attive possono variare, infatti, a seconda delle varie tipologie di fatture emesse e dell'organizzazione contabile dell'impresa.

Il controllo della puntuale e corretta registrazione delle fatture emesse deve essere effettuato:

- per tutte le fatture emesse, ove le dimensioni dell'impresa o del contribuente ed il numero delle fatture emesse, in relazione ai tempi della verifica ed al numero del personale impiegato lo consentano;
- "a scandaglio" nelle altre ipotesi.

Le decisioni assunte al riguardo dal direttore della verifica saranno indicate ed opportunamente motivate nel piano di verifica.

Nel caso in cui il controllo venga condotto "a scandaglio", ipotesi che deve essere considerata come normale, la scelta dei documenti da esaminare deve essere condotta tenendo presenti i seguenti principi:

- il numero delle fatture da controllare deve essere stabilito tenendo proporzionalmente conto delle diverse tipologie di fatture emesse. Ad esempio, se il soggetto emette il 70 per cento di fatture ordinarie ed il 30 per cento di fatture differite, nella scelta del numero di fatture da controllare devono essere rispettate, di massima, le predette percentuali;
- il controllo deve riguardare tutti i mesi dell'anno. Anche in questo caso si dovrà tenere conto, per quanto possibile, del numero di fatture emesse in ciascun mese;
- particolare attenzione dovrà essere posta per le fatture emesse negli ultimi 15 giorni di ciascun mese e per quelle emesse nel mese di dicembre;
- dovranno naturalmente essere controllate prevalentemente le fatture di importo maggiore;
- di massima, dovranno essere controllate almeno il 10 per cento delle fatture emesse che, per le imprese a contabilità ordinaria, potranno essere adeguatamente ridotte.

Le scelte effettuate per il controllo "a scandaglio" dovranno essere indicate e motivate nel piano di verifica.

5.3 Il riepilogo delle fatture emesse nelle liquidazioni periodiche.

Questo tipo di controllo è finalizzato a verificare che il contribuente, nell'eseguire i calcoli per la liquidazione periodica (mensile o trimestrale) dell'imposta, di cui all'art. 27 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, abbia tenuto conto di tutte le fatture annotate o da annotare nel registro delle vendite.

Il controllo di questo adempimento va svolto sommando gli

importi delle fatture registrate o da registrare in ciascun mese (o trimestre) e raffrontando il risultato ottenuto con quello indicato dal contribuente nella liquidazione mensile (o trimestrale) dell'imposta.

Il controllo deve essere effettuato:

- per tutte le fatture registrate, ove le dimensioni dell'impresa o del contribuente ed il numero delle fatture stesse, in relazione ai tempi della verifica ed al numero del personale impiegato, lo consentano;

- "a scandaglio" nelle altre ipotesi.

Le decisioni assunte al riguardo dal direttore della verifica saranno indicate ed opportunamente motivate nel piano di verifica.

Nel caso il controllo venga condotto "a scandaglio", ipotesi che deve essere considerata quella normale, la scelta deve riguardare le liquidazioni periodiche da controllare.

Le liquidazioni scelte dovranno essere controllate con riferimento a tutte le registrazioni effettuate dal contribuente.

Ad esempio, se fra le liquidazioni da sottoporre a controllo è compresa quella relativa al mese di gennaio, i verbalizzanti dovranno eseguire il controllo sommando tutte le fatture registrate nel mese di gennaio raffrontando il risultato ottenuto con quello indicato dal contribuente nella liquidazione periodica.

Il direttore della verifica, in ordine alle dimensioni dell'impresa, ai tempi della verifica ed al numero del personale operante, dovrà indicare le liquidazioni periodiche da sottoporre a controllo che, in ogni caso, non potranno essere inferiori a tre, ponendo particolare attenzione alle liquidazioni chiuse a credito d'imposta che dovranno essere tutte controllate.

Le relative decisioni saranno indicate e motivate nel piano di verifica.

5.4 Il riscontro dei versamenti periodici.

Il riscontro dei versamenti periodici è finalizzato a verificare che il contribuente abbia effettivamente versato, con le modalità e nei termini prescritti, le imposte risultanti dalle liquidazioni periodiche e dalla dichiarazione annuale, nonché l'imposta dovuta "in acconto".

Il controllo di questo adempimento va eseguito controllando le attestazioni di versamento conservate dal contribuente. Il controllo deve essere effettuato su tutti i versamenti eseguiti dall'impresa.

5.5 Il controllo I.V.A. delle operazioni di acquisto.

Il controllo I.V.A. delle operazioni di acquisto ha lo scopo di accertare il corretto adempimento degli obblighi contabili e la puntuale applicazione del diritto alla detrazione dell'imposta afferente gli acquisti e le importazioni di beni e servizi.

Oltre a tale obiettivo primario, il controllo degli acquisti deve essere anche finalizzato alla:

- segnalazione di operazioni di acquisto che meritano un ulteriore controllo più approfondito e più specifico;

- individuazione di eventuali operazioni di comodo o inesistenti.

5.5.1 Controllo sull'adempimento degli obblighi contabili.

Le operazioni di acquisto rilevanti agli effetti dell'I.V.A., cioè

le operazioni per le quali il fornitore addebita l'imposta al contribuente, devono essere tutte documentate da fattura.

La fattura deve essere annotata nel registro degli acquisti. Si ricorda che, ai sensi dell'art. 7, comma 4 ter, del D.L. 10.6.1994, n. 357, convertito in legge 8.8.1994, n. 489, è sufficiente, per le operazioni effettuate nell'esercizio in corso, che le fatture di acquisto siano state digitate nel computer, sempre che il soggetto sia in grado di provvedere alla stampa del tabulato bollato su richiesta ed in presenza dei verbalizzanti.

La fattura deve essere conservata.

La detrazione deve essere effettuata nell'anno di competenza, che corrisponde a quello in cui la fattura viene registrata. Come noto, il diritto alla detrazione "sorge" nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo. L'art. 25 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, stabilisce, al comma 1 – come modificato dall'art. 1, primo comma, lettera d), del D.Lgs. 23 marzo 1998, n. 56 – che il contribuente deve registrare le fatture di acquisto anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.

Le detrazioni non possono essere operate con riferimento ad anni diversi da quelli "di competenza".

I verbalizzanti devono dapprima porre a raffronto l'eventuale documentazione elementare concernente gli acquisti (ad esempio, ordini di acquisto, buoni di consegna, documenti di trasporto, assegni emessi) e le fatture passive in possesso del contribuente, allo scopo di appurare che tutti gli acquisti siano stati regolarmente fatturati.

Nel caso in cui, date le dimensioni dell'impresa, la mole della documentazione elementare sia eccessiva, tale da non consentire il riscontro "a tappeto", il direttore della verifica disporrà l'esecuzione del controllo "a scandaglio", tenendo presente che il controllo:

- deve essere effettuato in modo il più possibile omogeneo rispetto ai vari mesi soggetti a verifica;

- deve riguardare tutti i fornitori dell'impresa. Possono essere escluse le imprese e gli enti che forniscono servizi pubblici (come, ad esempio, quelli telefonici, le forniture di energia, ecc.) ed i piccoli fornitori.

Lo "scandaglio" non è ammesso quando le operazioni di acquisto risultanti dalla documentazione elementare non sono superiori a 200 per ogni anno d'imposta.

Ultimato il riscontro tra operazioni risultanti da documenti elementari o extracontabili e le fatture effettivamente pervenute, i verbalizzanti dovranno verificare che le fatture di acquisto siano state correttamente annotate nel registro degli acquisti entro i termini previsti.

Questo controllo potrà essere svolto in modo più o meno speditivo a seconda dell'impianto contabile della società.

Ad esempio, nei confronti di piccoli imprenditori o di esercenti arti e professioni pare opportuno che i verbalizzanti eseguano autonomamente le somme di tutte le registrazioni effettuate dal contribuente.

Nei confronti di società a struttura complessa, con contabilità tenuta a mezzo computer, il controllo potrà essere effettuato a scandaglio, su alcune pagine del registro acquisti.

In ogni caso è necessario che la tipologia di controllo pre scelta non comporti eccessivo dispendio di tempo in relazione alla durata complessiva della verifica.

5.5.2 Controllo sull'applicazione del diritto alla detrazione dell'imposta afferente gli acquisti e le importazioni di beni e servizi.

Il controllo più qualificante in materia di acquisti è quello che attiene alla corretta applicazione del diritto alla detrazione, in ordine alle disposizioni previste dall'art. 19 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

Il diritto di detrazione è precluso quando:

- l'acquisto non è documentato (ad esempio, mancanza di fattura);
- il contribuente non ha conservato le relative fatture;
- l'acquisto non è inerente all'attività del contribuente;
- l'acquisto concerne un bene o servizio per il quale la detrazione è oggettivamente vietata (art. 19, secondo comma).

Questo controllo deve essere condotto, alternativamente:

. partendo dai valori risultanti dal conto economico, allo scopo di individuare le fatture relative ad acquisti che meritano una particolare analisi (ad esempio, spese di rappresentanza, spese di consulenza, spese promozionali, acquisti di beni di lusso, di quadri ed oggetti d'arte, operazioni con l'estero, ecc.).

La ricerca di queste operazioni può avvenire anche dopo aver individuato la fattura afferente ad un costo con I.V.A. non detraibile e aver controllato in quale conto il costo stesso è stato imputato, al fine di estendere l'esame circa il diritto di detrazione alle altre fatture di quel conto;

. passando in rassegna i documenti emessi da una o più categorie di fornitori (ad esempio, società di consulenza aziendale con sede all'estero, commercianti di prodotti di oreficeria, imprese che vendono prodotti di telefonia, concessionari di autovetture, ristoranti ed alberghi, autostrade, imprese di trasporto di persone, ecc.).

In tali casi, pare opportuno che l'esame dei documenti di acquisto sia eseguito nel modo più completo possibile, tenuto ovviamente conto delle dimensioni dell'impresa controllata.

Nel caso di verifica ad artisti o professionisti il controllo dovrà essere condotto "a tappeto".

Si precisa che il D.Lgs. 2.9.1997, n. 313, in vigore a partire dal 1.1.1998, ha modificato profondamente il sistema di detrazione dell'I.V.A., per cui, ai fini del controllo, occorre tenere presente tali innovazioni.

Beni e servizi utilizzati per operazioni che danno diritto alla detrazione e per operazioni "non soggette".

In primo luogo, la legge stabilisce che il contribuente che effettua sia operazioni che danno diritto alla detrazione sia operazioni "non soggette", deve distinguere i propri acquisti in tre segmenti:

- acquisti utilizzati esclusivamente per operazioni che danno diritto alla detrazione;
- acquisti utilizzati esclusivamente per operazioni "non soggette";
- acquisti utilizzati promiscuamente per entrambe le dette operazioni.

L'I.V.A. afferente gli acquisti di cui al primo alinea è integralmente detraibile (naturalmente, fatta salva l'ipotesi in cui la legge preveda un'indetraibilità oggettiva per il bene o servizio acquistato, come, ad esempio, per le autovetture, le spese di trasporto di persone, le spese autostradali).

L'I.V.A. afferente gli acquisti di cui al secondo alinea è integralmente indetraibile.

L'I.V.A. afferente gli acquisti di cui al terzo alinea è indetraibile per la quota imputabile alle utilizzazioni "non soggette".

L'ammontare indetraibile è determinato "secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati", la cui individuazione è rimessa al contribuente, che a tal fine dovrà procedere ad un'analisi diretta degli acquisti stessi e della loro utilizzazione.

L'indetraibilità pro-quota non scatta (e quindi l'I.V.A. è integralmente detraibile) quando le operazioni "non soggette" sono indirettamente e funzionalmente ricollegabili ad altre operazioni che danno diritto alla detrazione.

"Così, ad esempio, deve ritenersi detraibile l'imposta su consulenze tese ad attuare una riorganizzazione dell'assetto societario o a pervenire ad una transazione, ad ottenere un risarcimento danni afferente beni o attività dell'impresa, come pure l'imposta relativa a beni dati in comodato a clienti sempre che naturalmente il tutto si inquadri nell'ordinaria attività dell'impresa volta a porre in essere operazioni che danno diritto a detrazione" (circolare n. 328/E, datata 24.12.1997, del Ministero delle Finanze – Dipartimento delle Entrate, paragrafo 3.1).

In relazione a quanto sopra, si rende necessario individuare le eventuali operazioni non soggette effettuate dal contribuente, tenendo presente che queste possono non essere indicate né nei registri I.V.A. né nella dichiarazione annuale e che potranno, quindi, risultare soltanto dalla contabilità generale.

Se il contribuente ha effettuato operazioni non soggette, i verificatori dovranno individuare, con analisi diretta, tutti gli acquisti di beni e servizi esclusivamente o promiscuamente utilizzati per l'effettuazione di dette operazioni, per controllare l'esatto rispetto delle suddette regole di detrazione.

Utilizzo di beni e servizi per fini privati o comunque estranei all'esercizio dell'impresa, arte o professione.

Gli stessi criteri di ripartizione dell'imposta afferente gli acquisti destinati ad operazioni non soggette si applicano, per espressa previsione normativa, per determinare la quota d'imposta indetraibile relativa ai beni e servizi in parte utilizzati per fini privati o comunque estranei all'esercizio dell'impresa, arte o professione.

La detrazione dell'I.V.A. in caso di effettuazione di operazioni "esenti".

Anche per l'effettuazione di operazioni esenti vige la regola di carattere generale, fissata nel secondo comma dell'art. 19, secondo la quale l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti tali operazioni non è detraibile.

Analogamente a quanto si è visto per le operazioni "non soggette", il comma 5 dell'art. 19 disciplina il caso in cui il contribuente effettua sia attività da cui derivano operazioni imponibili o ad esse equiparate sia attività da cui derivano operazioni esenti, stabilendo però che, in tali casi, l'I.V.A. ammessa in detrazione viene determinata in base al "pro-rata" (criterio sostanzialmente forfetario) e non in base alla quota imputabile (criterio dell'utilizzo).

I contribuenti che svolgono attività imponibile ed attività esente, quindi, non devono procedere ad alcuna distinzione degli acquisti dei beni e dei servizi, a seconda della loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti, poiché l'imposta detraibile è determinata applicando il pro-rata a tutta l'imposta assolta sugli acquisti.

Pertanto, in presenza di attività da cui derivano operazioni esenti, il controllo deve avere riguardo anche alla corretta applicazione del pro-rata, secondo le norme dettate dall'art.

19-bis del D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

Si precisa che si ha svolgimento di diverse "attività" in tutti i casi nei quali l'esercizio d'impresa, dell'arte o della professione sia scindibile in diversi settori, suscettibili, ognuno di essi, di formare oggetto di autonoma attività d'impresa, artistica o professionale.

Deve quindi trattarsi di una serie di operazioni sistematiche e collegate, svolte con abitudine e professionalità, idonee, prese a sé stanti, a configurare l'esercizio di un'attività rilevante agli effetti dell'I.V.A..

Inoltre, la regola del pro-rata è comunque applicabile qualora il soggetto ponga in essere sistematicamente, nell'ambito di una stessa attività, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti.

In sostanza, l'effettuazione con carattere di sistematicità (abitudine e professionalità) di operazioni esenti configura, ai presenti fini, l'esercizio di una "attività" (esente), con conseguente obbligo di applicazione del pro-rata in riferimento a tutti gli acquisti di beni e servizi.

5.5.3 Segnalazione di operazioni di acquisto che meritano un ulteriore controllo più approfondito e più specifico.

Nell'ambito del controllo I.V.A. sugli acquisti dovranno essere individuate le operazioni che meritano un controllo più approfondito e specifico.

Si tratta, a titolo di esempio, di operazioni complesse, triangolari, con l'estero, concernenti contratti atipici di nuova introduzione, ecc..

Si richiede, quindi, al militare interessato una sufficiente "sensibilità", da esercitarsi per eccesso piuttosto che per difetto, in merito a quelle fatture afferenti operazioni che non appaiono di routine.

In questi casi, il capo pattuglia deve effettuare una prima valutazione per stabilire se l'operazione meriti o meno di essere approfondita.

Nel caso in cui si ritenga necessario detto approfondimento, il capo pattuglia deve valutare l'operazione documentata dalla fattura segnalata in tutti i suoi aspetti, cioè non solo ai fini dell'I.V.A. ma anche delle imposte sui redditi, delle imposte indirette, civilistiche e societari.

Il capo pattuglia, inoltre, deve formulare al direttore della verifica le proprie proposte in ordine alle fatture segnalate, affinché questi decida se sviluppare o meno l'approfondimento, dandone atto nel piano di verifica.

5.5.4 Individuazione di eventuali operazioni di comodo o inesistenti.

Quest'attività è strettamente connessa con quella esaminata al punto precedente e deve essere condotta nel medesimo contesto nel quale l'incaricato del controllo I.V.A. degli acquisti segnala le operazioni che meritano un ulteriore approfondimento.

Le fatture che, ai presenti fini, vanno tenute in considerazione sono, ad esempio, quelle:

- emesse fra imprese dello stesso gruppo;
- per prestazioni di servizi ricevute da imprese estere;
- emesse a fronte di prestazioni di servizi per importi rilevanti (oggettivamente o in relazione al volume d'affari del soggetto controllato);
- ricevute all'inizio o alla fine del periodo d'imposta.

Nel caso in cui vengano segnalate fatture "sospette", la procedura da seguire è quella prevista nel punto precedente.

5.5.5 Collegamento con il controllo ai fini delle imposte dirette.

È evidente come l'economicità del servizio, principio cui deve sempre essere ispirata l'azione ispettiva, impone che nel corso del controllo I.V.A. vengano evidenziate anche le situazioni rilevanti agli effetti della determinazione del reddito imponibile.

Tale rilievo è "automatico" quando si tratta di acquisti di beni e servizi non inerenti, non documentati ovvero relativi ad operazioni inesistenti.

In questi casi, infatti, alla indetraibilità dell'I.V.A. afferente l'operazione corrisponde, per le stesse ragioni (mancata documentazione, non inerenza, ecc.), la indeducibilità della spesa ai fini delle imposte dirette.

Tuttavia, è opportuno che i militari operanti, in sede di controllo sugli acquisti, segnalino al capo pattuglia anche le fatture che, pur regolari per l'I.V.A. potrebbero assumere una qualsiasi rilevanza ad altri fini (imposte dirette, in primo luogo, ovvero normativa sul lavoro, aspetti civilistici, societari, ecc.).

A titolo di esempio, possono formare oggetto di segnalazione le fatture per prestazioni di servizi ricevute in mancanza del requisito della territorialità I.V.A., le operazioni promozionali che non abbiano comportato l'emissione di fatture I.V.A., le erogazioni liberali, gli addebiti da parte di banche, società finanziarie o fiduciarie, ecc..

Il capo pattuglia, sulla scorta della natura dell'operazione e del contenuto della relativa documentazione, dopo un primo sommario esame, avanzerà le proprie proposte al direttore della verifica, affinché questi valuti l'opportunità di disporre approfondimenti, annotando le proposte e le conseguenti decisioni sul piano di verifica.

5.6 Il controllo I.V.A. della dichiarazione annuale.

L'esame della dichiarazione I.V.A. (91) relativa all'anno d'imposta oggetto di verifica può essere distinto in due momenti:

- esame "formale" della dichiarazione;
- esame "sostanziale" della stessa.

5.6.1 Esame formale.

L'esame formale della dichiarazione I.V.A. consente:

- di controllare l'esatta osservanza delle disposizioni che attengono:

- . alla compilazione del modello, che deve avvenire in base alle "istruzioni" pubblicate nella *Gazzetta Ufficiale*;
- . al termine di presentazione (la prova della presentazione può essere data o dal timbro postale o dalla ricevuta rilasciata dall'Ufficio I.V.A.);
- . ai termini di versamento dell'imposta, sia in sede di liquidazione periodica sia in sede di dichiarazione;
- di avere un quadro sintetico ma esauriente dell'attività svolta dal contribuente e dei suoi eventuali rapporti con altri soggetti (ad esempio, società controllanti e controllate).

È pertanto consigliabile che tale esame venga compiuto sia all'inizio dell'attività ispettiva che in chiusura del controllo I.V.A. del singolo periodo d'imposta.

Esso può essere articolato nelle seguenti fasi.

La prima fase del controllo riguarda i dati esposti in dichiarazione relativi a notizie di carattere generale cui sono tenuti in linea di massima tutti i contribuenti. Consiste nel verificare i seguenti dati elementari:

a. dati identificativi del contribuente, codice fiscale e partita I.V.A.. Nel caso di indicazione nel riquadro dichiarante del decesso del contribuente, occorre tenere presenti le disposizioni contenute nell'art. 35-bis con riferimento ai diversi termini per l'assolvimento degli obblighi I.V.A. da parte degli eredi. In questa ipotesi potranno essere pianificati dei controlli ai fini dell'imposta sulle successioni;

b. numero di iscrizione nel registro delle imprese e natura giuridica;

c. domicilio fiscale, ubicazione dell'esercizio, e codice di attività per il quale si deve tenere conto dell'attività effettivamente esercitata;

d. dati relativi alle scritture contabili: depositario e luogo di tenuta delle scritture. È prevista anche l'indicazione della tenuta della contabilità solo in parte presso terzi (è bene ricordare in proposito che il registro di prima nota non è considerato a questi fini scrittura contabile);

e. l'utilizzo di crediti d'imposta dell'anno precedente.

f. il numero dei documenti fiscali emessi (ricevute fiscali, fatture, ecc.).

La seconda fase del controllo della dichiarazione concerne l'esame dei dati relativi alle liquidazioni periodiche come segue:

a. riscontro delle liquidazioni periodiche indicate nella dichiarazione con quelle risultanti dai registri I.V.A.;

b. controllo della regolarità (rispetto delle scadenze) dei versamenti e della loro effettività mediante il riscontro con le deleghe di pagamento bancarie;

c. controllo del codice di concessione per i titolari di conto fiscale;

d. controllo del calcolo dell'I.V.A. a debito o a credito, dell'acconto e dell'I.V.A. da versare o del credito d'imposta.

La terza fase riguarda il controllo dei dati relativi agli acquisti ed alle importazioni riportati in dichiarazione:

a. riscontro degli imponibili relativi agli acquisti di beni ammortizzabili materiali ed immateriali;

b. riscontro degli imponibili per canoni relativi a beni strumentali non ammortizzabili (quali, ad esempio, canoni di leasing, locazione ed altri);

c. controllo dell'ammontare degli acquisti intracomunitari (art. 40, commi 5, 6 e 8, D.L. 30.8.1993, n. 331).

5.6.2 Esame sostanziale.

La constatazione di operazioni non fatturate o non registrate e/o di acquisti o importazioni ad I.V.A. indetraibile avviene a seguito del controllo concernente le operazioni attive o passive e non a seguito dell'esame sostanziale della dichiarazione I.V.A..

Questo tipo di controllo è finalizzato ai seguenti obiettivi:

- controllare che il credito riportato dall'anno precedente sia quello risultante dalla dichiarazione di tale anno (se questo periodo d'imposta non è compreso nelle annualità oggetto di controllo i verbalizzanti acquisiranno ugualmente la dichiarazione annuale e daranno per acquisito il credito);

- eseguire un ulteriore controllo in merito alle aliquote appli-

cate dal contribuente. A tal riguardo, si evidenzia che nei quadri E ed F sono riepilogate tutte le operazioni, attive e passive, effettuate dal soggetto, distinte per aliquote d'imposta;

- verificare l'esatta applicazione del pro-rata di detraibilità in presenza di operazioni esenti (art. 19 D.P.R. 26.10.1972, n. 633) e delle norme concernenti la rettifica della detrazione di cui all'art. 19-bis del D.P.R. 26.10.1972, n. 633;

- controllare l'esatta applicazione delle norme che prevedono detrazioni forfetizzate (ad esempio, imprese spettacolistiche, agriturismo, ecc.) e di quelle concernenti regimi speciali (ad esempio, commercio di beni usati, agenzie di viaggio, ecc.);

- appurare il corretto esercizio delle "opzioni" con riferimento al comportamento di fatto tenuto dal contribuente;

- incrociare i dati relativi alle operazioni intracomunitarie con i modelli Intrastat presentati nonché i dati delle importazioni con eventuali accertamenti da eseguire presso le Dogane ovvero tramite il sistema informativo del Corpo;

- accertare la sussistenza di tutte le condizioni che prevedono la possibilità di chiedere il rimborso dell'imposta, qualora la dichiarazione si chiuda con tale richiesta.

L'esame sostanziale, inoltre, potrebbe far sorgere l'esigenza di approfondire talune problematiche.

Ad esempio:

- in presenza di un'alta percentuale di "pro-rata" di indetraibilità, il contribuente potrebbe avere interesse ad effettuare acquisti senza applicazione dell'I.V.A. (che, proprio a causa del pro-rata, sarebbe comunque indetraibile), sia mediante operazioni "in nero" sia mediante interpretazioni di comodo con riferimento a determinati acquisti (analoga, può accadere quando il contribuente è a detrazione forfetizzata);

- una rilevante differenza tra volume d'affari risultante dalla dichiarazione I.V.A. ed ammontare dei ricavi dichiarati ai fini delle imposte sui redditi (che potrebbe derivare, ad esempio, da fatture emesse e non incassate ovvero da ricavi di competenza dell'esercizio ai fini delle imposte sui redditi ma per i quali non si è ancora concretizzata la "competenza I.V.A.") rende necessario appurare la sussistenza di un perfetto raccordo con le appostazioni in bilancio (ad esempio nel conto "crediti verso clienti" o "fatture da ricevere");

- se dal loro esame emerge che i versamenti mensili sono eccessivamente concentrati negli ultimi due o tre mesi dell'anno, potrebbe essere utile verificare analiticamente tutte le liquidazioni, in quanto il contribuente, per esigenze finanziarie, potrebbe aver appositamente ritardato tali versamenti, rinviandoli ai mesi successivi, manipolando le risultanze delle liquidazioni periodiche indicate in dichiarazione.

5.6.3 Ulteriori controlli.

Ulteriori controlli "incrociati" tra i dati della dichiarazione I.V.A. ed altri elementi possono scaturire in presenza di:

- versamenti effettuati dalle imprese a titolo di contributo previdenziale 10%. L'esistenza di tali versamenti può testimoniare la presenza di "collaborazioni coordinate e continuative" che, in quanto operazioni "escluse da I.V.A." (a meno che non vengano rese da soggetti esercenti altre attività di lavoro autonomo) sovente nascondono vere e proprie prestazioni di servizi rese nell'esercizio di arti o professioni;

- esame delle "entrate" (Dare del conto banca, crediti verso clienti, altri conti che accolgono movimentazioni finanziarie in Dare derivanti dalle cessioni di beni o prestazioni di servizi) risultanti dalla contabilità con l'ammontare del volume d'affari

dichiarato (tale riscontro è utile qualora l'impresa contabilizzi le vendite non fatturate utilizzando conti "appoggio" regolarmente presenti a bilancio);

- acquisti ed uscite finanziarie non correlabili, al fine di verificare la presenza di acquisti per operazioni inesistenti;
- importazioni ed acquisti intracomunitari e pagamenti effettuati tramite canali valutari;
- autofatture emesse ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, che richiedono un esame attento delle singole operazioni coperte da autofattura.

NOTE

(91) — Con circolare ministeriale n. 124/E datata 7.5.1997, diramata con foglio n. 176260 del 19.5.1997, è stato precisato che le unità operative, con riferimento alle annualità prese in esame, provvederanno a:

- acquisire agli atti dell'intervento ispettivo copia delle dichiarazioni dei redditi ed I.V.A., nonché dei relativi allegati in possesso del contribuente;
- trasmettere la citata documentazione agli Uffici finanziari competenti a corredo del processo verbale di constatazione redatto.

CAPITOLO 6

METODOLOGIE DI CONTROLLO NEI CONFRONTI DI SOGGETTI NON PERCETTORI DI REDDITI D'IMPRESA O DI LAVORO AUTONOMO.

L'attività di controllo nei confronti dei contribuenti titolari di redditi diversi da quelli derivanti dall'esercizio abituale di attività imprenditoriali o artistico-professionali presenta peculiarità tali da richiedere una trattazione separata.

Non essendo tali soggetti obbligati alla tenuta di una contabilità sistematica, le procedure di controllo devono essere, infatti, articolate secondo criteri differenti rispetto a quelli indicati nei precedenti capitoli.

La verifica ha in questo caso, quale oggetto principale, la posizione del contribuente agli effetti della imposizione sui redditi, che può essere integrato dagli eventuali riflessi delle attività da esso svolte su altre forme di prelievo (ad es., le imposte di registro e sulle successioni e donazioni, o i contributi previdenziali ed assistenziali).

La verifica di iniziativa dovrà, pertanto, essere programmata solo in presenza di congrui indizi circa la percezione di redditi in misura superiore rispetto a quelli dichiarati, escludendo qualsiasi finalità preventiva per interventi della specie.

A tal fine, assume una estrema rilevanza l'attività preliminare di *intelligence* volta alla individuazione, nella circoscrizione di servizio di ciascun Reparto, dei contribuenti per i quali, in relazione alle più comuni manifestazioni di ricchezza, si possa ragionevolmente ritenere che sussistano infedeltà dichiarative.

Tale attività deve, pertanto, essere svolta costantemente e capillarmente, avvalendosi innanzitutto delle molteplici banche dati del Sistema informativo del Corpo, in specie di quelle che forniscono informazioni:

- sulle componenti patrimoniali di maggiore rilevanza, quali beni immobili e partecipazioni societarie (catasto dei fabbricati, archivio degli atti sottoposti a registrazioni, etc.);
- sugli elementi in vario modo segnaletici del tenore di vita (pubblico registro automobilistico, archivi delle utenze elettriche,

che, telefoniche, etc.).

Ulteriori acquisizioni informative devono poi essere sempre svolte sul territorio anche avvalendosi di fonti a tal fine qualificate. Potrebbero, ad esempio, rivelarsi utili indagini sui consumi di beni o servizi qualificabili "di lusso", effettuate presso i soggetti che, nella circoscrizione del Reparto, sono dediti alla relativa fornitura (ad es. commercianti di oggetti preziosi, di oggetti di antiquariato, di arredamenti particolarmente costosi, agenzie turistiche, residenze esclusive e così via).

Nell'acquisizione informativa deve, inoltre, essere tenuta in debito conto la circostanza che il contribuente si può avvalere della interposizione di terzi nella intestazione di beni, al precipuo scopo di eludere eventuali controlli sulla sua posizione patrimoniale complessiva o, anche, a fini di vera e propria evasione, derivante dalla indebita ripartizione del carico fiscale su più soggetti (il c.d. "*splitting*").

Alla stessa stregua deve essere altresì considerato che un metodo per sottrarsi agli obblighi fiscali può essere rappresentato dal fittizio trasferimento all'estero della residenza.

Tale artificio viene di regola adottato da soggetti, ad alta capacità contributiva, che effettivamente svolgono attività, o comunque risiedono, per periodi più o meno lunghi, all'estero, per i quali risulta oggettivamente difficoltoso stabilire se risulti integrato il presupposto della residenza nel territorio dello Stato, ai fini fiscali, come sancito dall'art. 2, comma 2, del T.U.I.R..

In assenza della iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, la citata norma ancora, infatti, il presupposto ad elementi oggettivi, quali:

- l'effettiva dimora o l'effettiva sede principale degli affari e interessi nel territorio dello Stato;
- il protrarsi di tali situazioni "per la maggior parte del periodo d'imposta".

Ed a tal proposito esistono consolidati orientamenti giurisprudenziali, secondo i quali:

- la "dimora" non implica di per sé stessa continuità e definitività, ma sussiste anche qualora il soggetto mantenga in Italia una abitazione presso la quale si accentrano le proprie relazioni familiari e sociali (in altre parole, ove presso tale abitazione risieda la famiglia del soggetto);
- gli "affari e interessi" sono da intendere nel senso "allargato", comprendente, oltre ai rapporti patrimoniali, anche quelli di natura morale, sociale e familiare (92).

La fase informativa propedeutica alla selezione delle posizioni a maggiore pericolosità fiscale dovrà, pertanto, svilupparsi anche attraverso appositi rilevamenti presso le anagrafi della popolazione residente, tenute dai Comuni. Da esse, infatti, risultano le cancellazioni dovute all'avvenuto trasferimento permanente all'estero dei cittadini iscritti e, conseguentemente, l'ultimo luogo di residenza anagrafica nel territorio nazionale, nel cui ambito andranno sviluppate idonee indagini, volte a stabilire se il soggetto abbia mantenuto in esso il centro dei propri affari e interessi, eventualmente corroborate da ulteriori elementi, quali in specie:

- quelli risultanti da atti registrati, quali donazioni, compravendite di immobili, costituzioni di società e conferimenti in esse (considerando attentamente i rapporti intercorrenti con eventuali soggetti che risultino cointeressati nei menzionati atti);
- le movimentazioni finanziarie da e per l'estero, monitorate ai sensi del D.L. 28.6.1990, n. 167, convertito in legge 4.8.1990, n. 227.

Una volta definito un esauriente quadro informativo, il controllo deve essere formalmente intrapreso notificando al contri-

buente, ai sensi dell'art. 32, primo comma, n. 2, ed ultimo comma, del D.P.R. n. 600/1973, un invito a comparire personalmente presso gli Uffici del Comando operante (all. 43), per esibire le dichiarazioni dei redditi concernenti i periodi di imposta oggetto del controllo, e tutta la documentazione relativa ai redditi percepiti (documenti relativi ai proventi incassati, documenti giustificativi di oneri ammessi in deduzione, certificazioni dei sostituti d'imposta, e così via), nonché per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento.

In casi eccezionali, ove sussistano le condizioni già indicate nel paragrafo 2.2.8 della Parte II, potrà essere valutata l'opportunità di intraprendere il controllo con l'accesso presso luoghi nella disponibilità del contribuente, finalizzato alla acquisizione dei documenti, scritture o altre prove delle violazioni.

Peraltro, in considerazione della rilevanza, costituzionalmente garantita, degli interessi dei contribuenti, l'esercizio delle predette facoltà dovrà essere subordinata alla rigida osservanza dei presupposti di cui al richiamato paragrafo 2.2.8.

In tali ipotesi, valgono tute le avvertenze contenute nei paragrafi 7.2 e 7.3 della Parte II.

Per la verifica in parola, la classificazione dei controlli in precedenza proposta (capitolo 1), rimane valida limitatamente alla bipartizione tra controlli formali e sostanziali.

I primi attengono all'esame della dichiarazione esibita dal contribuente e sono in sostanza volti ad appurarne la regolarità formale (ad es., esattezza dei calcoli svolti nella dichiarazione).

I controlli sostanziali riguardano tutte le ulteriori attività investigative che si rendono necessarie per l'individuazione di basi imponibili non dichiarate.

Anche per essi vale la distinzione tra controlli di coerenza interna e controlli di coerenza esterna, limitatamente alle posizioni contributive più complesse, in quanto caratterizzate dalla presenza di redditi la cui determinazione implica, al pari di quelli derivanti dall'esercizio di imprese, arti o professioni, il raffronto tra i componenti di segno positivo e negativo, la cui entità deve essere specificatamente documentata.

Pertanto, in relazione alle caratteristiche del contribuente sottoposto a controllo, alle informazioni preliminarmente acquisite, alla documentazione ottenuta in esibizione o reperita in sede di accesso ed alle notizie direttamente fornite dal contribuente, il direttore della verifica, sentito il capo pattuglia, delinea il percorso ispettivo ritenuto più efficace, riportandone i contenuti nel piano di verifica, che verrà poi aggiornato di volta in volta, in relazione all'esito delle singole iniziative ispettive.

Un percorso ispettivo tipico può peraltro configurarsi nei termini di seguito riassunti.

Il passo iniziale tipico deve essere rappresentato dalla analisi delle fonti da cui il contribuente potrebbe ritrarre gli eventuali redditi non dichiarati, tenendo conto della circostanza che le stesse possono o meno coincidere con quelle già risultanti dalla dichiarazione.

Nella prima ipotesi, il controllo sostanziale avrà come base una ben precisa attività produttiva di redditi e si tradurrà, conseguentemente, nelle investigazioni necessarie ad appurare l'entità dei proventi da essa effettivamente ottenuti.

Ove si tratti, ad esempio, di un contribuente che dichiara redditi di lavoro dipendente, oltre al riscontro delle certificazioni delle ritenute operate dal datore di lavoro, potrebbero essere effettuati specifici rilevamenti, presso il datore di lavoro medesimo (o altri soggetti che si sospetti abbiano fruito "in nero" delle prestazioni lavorative del contribuente), onde accertare le retribuzioni, anche in natura, nel tempo corrisposte.

Alla stessa stregua, in presenza della dichiarazione di redditi

da fabbricati, potrà rivelarsi utile appurare:

- se gli immobili dichiarati "sfitti", siano stati invece locati (ad esempio, rilevando l'esistenza di consumi per forniture di energia elettrica, acqua potabile, gas o servizi telefonici), interpellando quindi i locatari circa i canoni effettivamente corrisposti;

- se i redditi dichiarati come "effettivi" siano stati fedelmente indicati, anche in questo caso interpellando i locatari ed eseguendo controlli su eventuali spese dedotte.

Le indagini sulle fonti reddituali non rese palesi dalla dichiarazione andranno, naturalmente, sviluppate sulla scorta di tutte le informazioni disponibili, con particolare riguardo a quelle relative alle componenti del patrimonio del contribuente suscettibili di utilizzazione produttiva (beni immobili, beni mobili registrati, disponibilità finanziarie).

In tale contesto, specifici approfondimenti andranno sempre condotti su eventuali proprietà immobiliari, verificando innanzitutto la regolarità della iscrizione in catasto ai fini dell'attribuzione della rendita presunta. Occorrerà quindi eseguire tutte le investigazioni necessarie per individuare la redditività effettiva degli immobili, nei termini innanzi esemplificati.

L'eventuale emergenza di consistenti disponibilità finanziarie dovrebbe poi essere valutata ai fini della individuazione di possibili impieghi che originano proventi non soggetti a ritenuta o a forme di imposizione sostitutiva.

Specifiche indagini devono inoltre essere condotte su eventuali attività poste in essere dal contribuente, rientranti nel novero di quelle produttive dei redditi qualificati come "diversi" dal testo unico delle imposte sui redditi.

Più in particolare, in presenza di situazioni patrimoniali di notevole entità ed articolazione, va sempre effettuata una ricostruzione analitica delle vicende che le hanno riguardate nei periodi di imposta oggetto del controllo, allo scopo di individuare eventuali operazioni speculative, generatrici di plusvalenze tassabili, non dichiarate.

In relazione alle caratteristiche del contribuente, possono inoltre rivelarsi proficui approfondimenti circa l'eventuale esistenza di proventi, non dichiarati, derivanti da attività commerciali o di lavoro autonomo non abitualmente esercitate (e, proprio per questo, più agevolmente occultabili).

Va, in ultimo, evidenziato che una ipotesi di particolare interesse può altresì essere rappresentata dalla percezione di proventi rivenienti da fatti, atti o attività di natura illecita, per i quali si richiama quanto esposto nel capitolo 5 della Parte III.

Nell'ambito del controllo sostanziale, tutte le necessarie acquisizioni probatorie possono essere svolte avvalendosi di poteri previsti dall'art. 32 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, da esercitare con le modalità precisate nei capitoli 3 e 7 della Parte II.

A tal riguardo si precisa che dovrà essere privilegiato il ricorso agli accertamenti bancari, in quanto strumento maggiormente idoneo a dimostrare l'avvenuta percezione di redditi sottratti a tassazione, stante già alla menzionata inesistenza per la categoria di contribuenti in parola di specifici obblighi contabili.

Ove sussistano elementi per ritenere che il contribuente percepisca redditi di fonte estera, soggetti alla imposizione nazionale, andrà inoltre valutata l'opportunità di ricorrere, ove normativamente consentito, all'istituto dello "scambio di informazioni" con le competenti autorità fiscali estere.

La procedura di controllo sostanziale fin qui analizzata attiene, evidentemente, alla precisa individuazione dei singoli redditi percepiti dal contribuente nei periodi di imposta oggetto

della verifica, finalizzata alla successiva esecuzione, da parte del competente Ufficio finanziario, di un accertamento in rettifica del reddito complessivo dichiarato, di tipo "analitico", in quanto riferito ad una o più categorie reddituali di cui all'art. 6 del T.U.I.R. conformemente a quanto disposto dall'art. 38, comma 2, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600.

Detto accertamento potrà essere fondato sugli elementi acquisiti attraverso i poteri istruttori disciplinati dal D.P.R. 29.9.1973, n. 600, nonché sulle informazioni comunque legittimamente ottenute, che comprovino l'incompletezza e/o l'infedeltà della dichiarazione, anche in maniera indiretta, sulla base di presunzioni provviste dei requisiti della gravità, precisione e concordanza (comma 3 dell'art. 38 citato).

Ciò comporta che, in ogni caso, il direttore della verifica compia una responsabile valutazione circa l'univoca attitudine del materiale probatorio raccolto alla dimostrazione della percezione, in misura superiore al dichiarato, di proventi classificabili entro una delle categorie reddituali normativamente definite.

Va tuttavia tenuto presente che, a norma dello stesso art. 38, comma 4, l'Ufficio può rettificare la dichiarazione dei redditi delle persone fisiche anche in forma "sintetica", prescindendo quindi dalla determinazione delle singole tipologie reddituali, "quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato".

In tal caso, l'accertamento potrà essere induttivamente fondato su elementi e circostanze di fatto certi quali, in specie, la disponibilità di beni e servizi indicativi di capacità contributiva, di cui all'art. 2, secondo comma, del D.P.R. n. 600/1973 ed al D.M. 10.9.1992, nonché le spese per incrementi patrimoniali. Per queste ultime, l'art. 38 in parola, al comma 5, statuisce una importante presunzione relativa, in base alla quale le spese stesse si considerano sostenute con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui sono effettuate e nei cinque anni precedenti.

L'esistenza di siffatta presunzione pone ancora in maggior luce l'assoluta esigenza che, nel corso della verifica, siano ef-

fettuate accurate indagini sulle componenti del patrimonio del contribuente oggetto di controllo.

Ove ricorrano i menzionati presupposti per l'applicazione del metodo sintetico di accertamento, il controllo dovrà essere, pertanto, orientato alla ricerca di elementi dimostrativi delle dette spese incrementative, da utilizzare per la costruzione presuntiva del reddito complessivo imputabile al contribuente, per ciascun periodo d'imposta in verifica.

Nel procedere a tale ricostruzione presuntiva, si dovrà comunque tenere conto di eventuali elementi adottati dal contribuente per fornire la prova contraria alla presunzione in parola, o per dimostrare, a norma dell'art. 38, comma 6, che il maggior reddito determinabile in via sintetica è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

Qualora, infine, la verifica riguardi contribuenti che abbiano omissso la presentazione della dichiarazione, va altresì rammentato che alla stessa conseguirà, a norma dell'art. 41 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, la procedura accertativa "d'ufficio", caratterizzata dalla determinazione del reddito complessivo del contribuente sulla base dei dati e notizie comunque acquisiti ed avvalendosi di presunzioni anche prive dei requisiti della gravità, precisione e concordanza.

In tal caso, pertanto, si dovrà avere cura di valorizzare adeguatamente qualsiasi informazione idonea ad essere utilizzata dall'Ufficio per la quantificazione del reddito complessivo posseduto nei periodi d'imposta oggetto del controllo.

NOTE

(92) — Si veda, al riguardo, la circolare 304/E, datata 2.12.1997, del Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate, diramata con foglio n. 475003 datato 9.1.1998.

Istruzione sull'attività di verifica: linee guida per l'esame delle principali voci di bilancio

*Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza - III Reparto Operazioni -
Ufficio Fiscalità - (CIR) n. 1/1998, Prot. n. 360000 del 20 ottobre 1998 -
Volume II - Linee Guida per l'esame delle principali voci di bilancio
rappresentative dell'attività verificata*

SOMMARIO

	Pag.		Pag.
CAPITOLO 1 — GENERALITÀ.	5425	CAPITOLO 3 — LE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE.	5432
CAPITOLO 2 — LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI ED IMMATERIALI.	5425	<i>3.1 La rappresentazione in bilancio delle immobilizzazioni finanziarie.</i>	5432
<i>2.1 La rappresentazione in bilancio delle immobilizzazioni materiali ed immateriali.</i>	5425	<i>3.2 Le partecipazioni.</i>	5433
<i>2.2 L'oggetto del controllo.</i>	5426	<i>3.2.1 L'oggetto del controllo.</i>	5433
<i>2.3 L'iter del controllo.</i>	5426	<i>3.2.2 L'iter del controllo.</i>	5433
<i>2.3.1 Il controllo del valore delle immobilizzazioni iscritte nello stato patrimoniale.</i>	5426	<i>3.3 I crediti.</i>	5435
<i>2.3.2 Il controllo delle variazioni del valore originario da ammortizzare.</i>	5428	<i>3.3.1 L'oggetto del controllo.</i>	5435
<i>2.3.3 Il controllo degli ammortamenti dei beni materiali.</i>	5429	<i>3.3.2 L'iter del controllo.</i>	5435
<i>2.3.4 La dismissione dei beni.</i>	5430	<i>3.4 Altri titoli.</i>	5437
<i>2.4 Specifici controlli da effettuare nei confronti delle immobilizzazioni immateriali.</i>	5431	<i>3.4.1 L'oggetto del controllo.</i>	5437
		<i>3.4.2 L'iter del controllo.</i>	5437
		<i>3.5 Le azioni proprie.</i>	5437
		<i>3.5.1 L'oggetto del controllo.</i>	5437
		<i>3.5.2 La procedura di controllo.</i>	5438
		CAPITOLO 4 — LE ATTIVITÀ FINANZIARIE CHE	

segue

	Pag.		Pag.
NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE.	5438	<i>6.3 L'iter del controllo.</i>	5444
<i>4.1 Le partecipazioni.</i>	5438	CAPITOLO 7 — GLI ACQUISTI.	5448
<i>4.1.1 L'oggetto del controllo.</i>	5438	<i>7.1 Definizione del campo di indagine e rappresentazione in bilancio.</i>	5448
<i>4.1.2 L'iter del controllo.</i>	5439	<i>7.2 L'oggetto del controllo.</i>	5449
<i>4.2 Le azioni proprie.</i>	5440	<i>7.3 L'iter del controllo.</i>	5450
<i>4.2.1 L'oggetto del controllo.</i>	5440	<i>7.3.1 Selezione degli acquisti da controllare.</i>	5450
<i>4.2.2 La procedura di controllo.</i>	5440	<i>7.3.1.1 La riclassificazione degli acquisti.</i>	5450
<i>4.3 Gli altri titoli (titoli di Stato, obbligazioni, certificazioni, certificati di deposito).</i>	5440	<i>7.3.1.2 L'analisi di ciclo.</i>	5452
<i>4.3.1 L'oggetto del controllo.</i>	5441	<i>7.3.2 Sviluppo del controllo.</i>	5452
<i>4.3.2 L'iter del controllo.</i>	5441	<i>7.4 Il controllo delle operazioni internazionali.</i>	5453
CAPITOLO 5 — I CREDITI DELL'ATTIVO CIRCOLANTE.	5441	CAPITOLO 8 — LE CESSIONI E LE PRESTAZIONI.	5453
<i>5.1 La rappresentazione in bilancio dei crediti dell'attivo circolante.</i>	5441	<i>8.1 Definizione del campo di indagine e rappresentazione in bilancio.</i>	5453
<i>5.2 L'oggetto del controllo.</i>	5442	<i>8.2 L'oggetto del controllo.</i>	5454
<i>5.3 L'iter del controllo.</i>	5442	<i>8.3 L'iter del controllo.</i>	5454
<i>5.3.1 Perdite su crediti.</i>	5442	<i>8.3.1 Selezione delle cessioni e delle prestazioni da controllare.</i>	5454
<i>5.3.2 Cessione di crediti.</i>	5443	<i>8.3.1.1 La riclassificazione delle cessioni e delle prestazioni.</i>	5454
<i>5.3.3 Svalutazione dei crediti.</i>	5443	<i>8.3.1.2 L'analisi di ciclo.</i>	5457
CAPITOLO 6 — LE RIMANENZE DI MAGAZZINO.	5443	<i>8.3.2 Sviluppo del controllo.</i>	5457
<i>6.1 La rappresentazione in bilancio delle rimanenze di magazzino.</i>	5443	<i>8.4 Il controllo delle operazioni internazionali.</i>	5458
<i>6.2 Gli oggetti di controllo.</i>	5444		

Le linee guida per l'esame delle principali voci di bilancio

Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza - III Reparto Operazioni - Ufficio Fiscalità - (CIR) n. 1/1998, Prot. n. 360000 del 20 ottobre 1998 - Volume II - Linee Guida per l'esame delle principali voci di bilancio rappresentative dell'attività verificata

CAPITOLO 1 GENERALITÀ.

In merito all'attività di controllo finalizzata all'esame delle poste del bilancio dell'impresa verificata, si ritiene utile osservare, a titolo preliminare che:

- i contenuti del presente capitolo vanno considerati dei semplici orientamenti, posto che:

. non tutte le poste di bilancio previste dagli schemi di cui agli artt. 2424 e 2425 del c.c. sono oggetto di disamina;

. non vengono presi in esame i contenuti specifici degli schemi di bilancio previsti dalla legge per determinate categorie d'impresе (enti creditizi, compagnie di assicurazioni, ecc.);

. l'esame delle singole voci di bilancio mira esclusivamente ad evidenziare i principali profili d'interesse, senza peraltro tener conto di quei particolari motivi di attenzione riconducibili ad una determinata posta in virtù di specifiche ragioni proprie del soggetto controllato;

. la materia trattata, benché idealmente collocabile nell'area dei controlli di coerenza interna e sulla corretta interpretazione ed applicazione della normativa ai fini delle imposte dirette, offre spunti per lo sviluppo di ulteriori attività d'indagine, anche in settori tributari diversi.

Ne discende che quanto di seguito esposto:

. riveste funzione integrativa delle metodologie di controllo illustrate nei precedenti capitoli;

. non ha in alcun modo valore esaustivo, nel senso che le decisioni concernenti la scelta delle poste di bilancio da esaminare, il modo in cui le stesse vanno esaminate (e dunque il relativo livello di approfondimento), nonché le ulteriori attività ispettive che sulla base dell'esame in narrazione si ritiene utile sviluppare, sono di pertinenza degli organi responsabili della verifica i quali non possono e non devono limitarsi ai riscontri qui suggeriti se non nel caso in cui sulla base di una loro autonoma valutazione tecnica li ritengano sufficienti in relazione al caso concreto.

CAPITOLO 2

LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI ED IMMATERIALI.

2.1 La rappresentazione in bilancio delle immobilizzazioni materiali ed immateriali.

Le immobilizzazioni materiali ed immateriali sono beni e diritti destinati ad essere impiegati durevolmente nell'attività dell'impresa. Esse sono ricomprese alla lettera B), classi I - "Immobilizzazioni immateriali" e II "Immobilizzazioni materiali" dello stato patrimoniale, dove sono raggruppate in classi omogenee per natura.

Con riferimento alle modalità espositive, il codice civile prevede la loro iscrizione al netto delle poste rettificative. Le informazioni su tutti i movimenti contabili delle immobilizzazioni rilevati in contabilità generale, ad esempio, mediante fondi di ammortamento, fondi di svalutazione ed altri sono esposte nella nota integrativa.

Il contributo di tali fattori alla formazione del risultato dell'esercizio è rappresentato nel conto economico.

Per quanto riguarda le voci dello stato patrimoniale e del conto economico, il contenuto della nota integrativa concernente le immobilizzazioni materiali ed immateriali, le disposizioni del codice civile prevedono la seguente esposizione:

- nello *stato patrimoniale* le immobilizzazioni immateriali e materiali sono iscritte alla lettera B dell'attivo nelle seguenti classi di valori:

I Immobilizzazioni immateriali:

- 1) costi di impianto e di ampliamento;
- 2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità;
- 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
- 5) avviamento;
- 6) immobilizzazioni in corso ed acconti;
- 7) altre.

II Immobilizzazioni materiali:

- 1) terreni e fabbricati;
- 2) impianti e macchinario;
- 3) attrezzature industriali e commerciali;
- 4) altri beni;
- 5) immobilizzazioni in corso ed acconti;

- nel *conto economico* la partecipazione delle immobilizzazioni alla determinazione del reddito di esercizio avviene mediante l'iscrizione:

. alla lettera A), voce 4) degli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;

. alla lettera B), voce 10) degli ammortamenti e delle svalutazioni;

. alla lettera D), voci 20) e 21), rispettivamente delle plusvalenze e delle minusvalenze derivanti dalla loro alienazione;

- nella *nota integrativa* risultano esposti:

~ i criteri applicati nella valutazione e nelle rettifiche di valore delle immobilizzazioni;

. i movimenti delle immobilizzazioni, con l'indicazione per ciascuna voce dei seguenti dati:

.. il costo;

.. le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni;

.. le acquisizioni, gli spostamenti da una voce ad altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio;

.. le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio;

.. il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio.

. la composizione delle voci "costi di impianto e di ampliamento" e "costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità", nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento.

2.2 L'oggetto del controllo.

Il controllo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali sotto il profilo fiscale comporta l'esigenza di prendere in considerazione tutti gli altri aspetti rilevanti della "gestione delle immobilizzazioni" ed in particolare:

- le modalità di acquisizione, quali l'acquisto diretto sul mercato, la costruzione in economia, l'apporto ed il *leasing*;

- le vicende legate al loro utilizzo, come le manutenzioni e le riparazioni, le svalutazioni, le rivalutazioni e l'ammortamento;

- la dismissione, che può avvenire attraverso la vendita, la permuta, la distruzione.

Per ciascuno degli aspetti sopra richiamati, infatti, vi sono specifiche disposizioni civilistiche e fiscali da osservare e rilevazioni contabili da eseguire.

Gli oggetti del controllo ai fini fiscali sono, pertanto, i seguenti:

- il valore originario da ammortizzare;

- le variazioni del valore originario da ammortizzare che intervengono durante la vita utile del bene;

- gli ammortamenti;

- la dismissione dei beni.

2.3 L'iter del controllo.

Ai fini del controllo occorre, innanzitutto, prendere visione

del bilancio e del piano dei conti per individuare:

- in dettaglio la natura ed il valore delle poste che concorrono alla formazione delle voci iscritte alla lettera B);

- le variazioni intervenute nel corso dell'esercizio;

- in quale misura le immobilizzazioni hanno partecipato al risultato di esercizio e quali voci di conto economico sono state interessate;

- se il valore complessivo delle immobilizzazioni risulta coerente con il tipo di attività esercitata dall'impresa.

Dopo questa preliminare indagine, finalizzata ad avere un quadro dei possibili controlli da effettuare, occorre prendere visione dei conti di sintesi e di analisi nei quali si articola il quadro dei conti, al fine di individuare il conto (o i conti ed i sottoconti) nei confronti del quale proseguire l'attività di controllo.

Giova precisare, al riguardo, che l'attività di controllo può riguardare:

- tutte le vicende relative alla gestione di un'immobilizzazione, dall'acquisto alla dismissione. In questo caso il controllo riguarderà la determinazione del costo di acquisizione, la sua iscrizione e valutazione in bilancio, le procedure di contabilizzazione, la determinazione delle quote di ammortamento, le variazioni di valore nel tempo intervenute e l'eventuale rilevazione di plusvalenze o di minusvalenze a seguito di cessione della stessa;

- soltanto alcuni aspetti della gestione dell'immobilizzazione;

- alcune o tutte le immobilizzazioni iscritte in bilancio.

La scelta del tipo di controllo da effettuare e l'estensione dello stesso è compito del direttore della verifica, che dovrà tenere conto dei seguenti elementi di massima:

- del valore delle immobilizzazioni iscritte in bilancio;

- della particolare importanza che una determinata immobilizzazione riveste per l'attività esercitata dall'impresa;

- della circostanza che talune immobilizzazioni possono apparire non inerenti all'attività dell'impresa;

- con riferimento alle plusvalenze ed alle minusvalenze, dell'elevato ammontare del saldo contabile e della numerosità delle operazioni contabili registrate nel corso dell'esercizio;

- delle irregolarità riscontrate nel corso del controllo.

Per avere un quadro il più possibile completo dei controlli che possono essere eseguiti sulle immobilizzazioni, nei successivi paragrafi viene descritta una procedura di controllo che prende in considerazione tutti gli aspetti della gestione delle immobilizzazioni.

2.3.1 Il controllo del valore delle immobilizzazioni iscritte nello stato patrimoniale.

Il valore originario dell'immobilizzazione è dato dal costo di acquisizione sostenuto dall'impresa. Esso rappresenta la base per potere determinare le quote di ammortamento per la durata della vita utile del bene.

Ai fini del controllo del valore iscritto in bilancio occorre verificare che:

- in bilancio sia iscritto il valore del bene come risulta dal prezzo di fattura o risultante dal contratto;

- esso risulti comprensivo di I.V.A. solo se questa è indetraibile ai sensi delle disposizioni vigenti;

- eventuali sconti e abbuoni attivi, dei quali l'impresa abbia goduto, siano stati scomputati dal valore nominale di costo.

- siano computati gli oneri accessori di diretta imputazione,

cioè collegati esclusivamente alle operazioni di acquisto o di predisposizione delle condizioni per l'utilizzo;

- siano computati nel costo, secondo le condizioni previste dalle disposizioni fiscali, gli interessi passivi e le spese generali sostenuti per l'acquisto e la fabbricazione dell'immobilizzazione.

Tuttavia, l'acquisizione delle immobilizzazioni può avvenire, oltre che per acquisto diretto dal fornitore, anche mediante altre forme, quali:

- l'appalto;
- la costruzione in economia;
- il *leasing*.

A ciascun modo di acquisizione corrispondono diverse procedure di controllo.

Il controllo delle procedure contabili.

In relazione alle procedure di contabilizzazione è necessario accertare che il costo delle immobilizzazioni non influenzi il conto economico se non per le quote di ammortamento legislativamente previste.

Pertanto, nel corso dei controlli occorre verificare:

- per tutte le forme di acquisizione, che l'operazione sia stata registrata nel libro giornale addebitando il conto acceso alle immobilizzazioni;

- che alle registrazioni sul libro giornale corrispondano effettivamente i riporti nei singoli conti accesi alle immobilizzazioni (e che non vengano pertanto interessati conti di reddito);

- per quanto riguarda le costruzioni in economia, che tutti i costi effettivamente sostenuti siano imputati in dare del conto acceso alle immobilizzazioni ed in avere del conto "costruzioni in economia";

- che siano state regolarmente eseguite le scritture di chiusura dei conti interessati.

Il controllo nella fase dell'acquisizione.

- *l'acquisto diretto dal fornitore.*

Il controllo relativo all'acquisto consiste nel riscontrare:

. la registrazione della fattura d'acquisto nel registro I.V.A. acquisti;

. la registrazione in contabilità generale mediante l'imputazione del costo, al netto dell'I.V.A., ad un conto acceso ai costi pluriennali;

. la rilevazione in contabilità generale dell'I.V.A. a credito secondo l'aliquota prevista dal D.P.R. 26.10.1972, n. 633;

. l'annotazione del bene nel registro dei beni ammortizzabili;

. la capitalizzazione degli oneri accessori eventualmente sostenuti, mediante l'imputazione degli stessi al conto intestato al bene cui si riferisce (in aumento del valore di questo), oppure mediante l'imputazione ad un apposito conto acceso a immobilizzazioni immateriali (ad esempio, oneri pluriennali da ammortizzare).

- *l'acquisizione per appalto.*

Il controllo relativo all'acquisizione effettuata per appalto consiste nel riscontrare:

. la registrazione in contabilità generale degli acconti corri-

sposti, secondo l'importo risultante dallo strumento finanziario utilizzato (assegno, bonifico, ecc.);

. la registrazione in contabilità generale della fattura ricevuta a fronte dell'acconto, la conseguente apertura di un conto "acconti su immobilizzazioni materiali" acceso ai costi pluriennali nel quale risulta addebitato l'acconto e l'accredito dell'I.V.A. nel conto I.V.A. a credito;

. l'accensione di un conto transitorio, ad esempio "fabbricati in costruzione", al ricevimento della prima fattura relativa al primo stato di avanzamento lavori, nel quale stornare anche il conto "acconti su immobilizzazioni materiali";

. la chiusura del conto transitorio "fabbricati in costruzione" al termine dell'esecuzione dell'opera, mediante lo storno al conto acceso alle immobilizzazioni, ad esempio "fabbricati industriali".

- *le costruzioni in economia.*

Se l'immobilizzazione è costruita in economia, il controllo ha per oggetto il costo di produzione. Occorre, pertanto, verificare la correttezza del procedimento seguito per la determinazione del costo di produzione, tenendo presente che in esso possono essere compresi:

. tutti i costi direttamente imputabili al prodotto (c.d. costi diretti);

. altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento a partire dal quale il bene può essere utilizzato (c.d. costi indiretti). Con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi.

Il controllo delle costruzioni in economia si effettua avvalendosi della contabilità analitica dei costi che l'impresa imposta per la costruzione del bene.

Di norma, infatti, tutti i costi che l'impresa sostiene vengono aggregati extracontabilmente in un unico conto che assume la caratteristica di un centro di costo che consente di determinare il costo complessivo finale del bene.

Tali costi, però, non vengono rilevati separatamente in contabilità generale al momento del loro sostenimento, essendo compresi insieme agli altri dello stesso tipo in conti specifici.

Il controllo delle costruzioni in economia consiste, pertanto, nel riscontrare che:

. a fine esercizio tutti i costi sostenuti per la costruzione del bene siano accreditati in un conto "costruzioni interne" e addebitati in un conto acceso ai costi pluriennali denominato, ad esempio, "fabbricati industriali" nel caso l'oggetto della costruzione sia un fabbricato da adibire all'attività di produzione;

. il conto "costruzioni interne" venga poi chiuso al conto economico fra i componenti positivi di reddito, quale rettifica dei costi sostenuti e già compresi nel costo della produzione effettuata. Tale conto figurerà, infatti, alla voce di conto economico A), 4) "Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni";

. il conto "fabbricati industriali" a fine esercizio sia chiuso alla voce di stato patrimoniale B), II), 1) "terreni e fabbricati".

Se la costruzione in economia al termine dell'esercizio non risulta ancora ultimata, occorre verificare che la quota di costi sostenuti nell'esercizio venga comunque patrimonializzata e che il conto economico venga addebitato dello stesso importo a rettifica dei costi sostenuti per la produzione effettuata.

- *gli oneri accessori di diretta imputazione.*

Il controllo degli oneri di diretta imputazione consiste nel

verificare che nel conto acceso al bene immobilizzato siano stati addebitati anche i costi che l'impresa sostiene per l'installazione, il collaudo, i passaggi di proprietà, le imposte, le consulenze, ed altri direttamente connessi all'acquisto del bene e alla sua messa in opera.

La mancata patrimonializzazione di detti oneri comporta, infatti, la diretta imputazione degli stessi al conto economico dell'esercizio e la conseguente sottrazione di materia imponibile.

Il controllo consiste, pertanto, nel riscontrare:

- . la registrazione della spesa sostenuta nel libro giornale, sulla base della fattura o di altro documento;
- . l'addebitamento del conto acceso all'immobilizzazione per la quale il costo è stato sostenuto e del conto I.V.A. a credito se questa è dovuta ai sensi del D.P.R. 26.10.1972, n. 633;
- . la registrazione della fattura nel registro I.V.A. acquisti, ove previsto.

Altri controlli possono essere eseguiti relativamente a taluni conti di reddito, quali "Manutenzioni e riparazioni", "Spese per consulenze professionali", "Costi di trasporto", "Costi del personale", "Acquisti materiali di consumo" ed altri, onde verificare se gli stessi siano stati indebitamente interessati da operazioni che, invece, dovevano confluire fra i conti accesi alle immobilizzazioni. A tal fine:

- . potranno essere prese in considerazione le operazioni registrate in prossimità dell'acquisto, dell'installazione o del collaudo dell'immobilizzazione;
- . sarà acquisita la documentazione relativa alle spese sostenute, verificando nel merito se le stesse sono da riferirsi o meno a beni immobilizzati.

- *il leasing*.

Il controllo relativo all'acquisizione di un bene in *leasing* consiste nel riscontro:

- . della effettiva esistenza del bene presso l'utilizzatore;
- . che sussistano le condizioni per la deducibilità dei canoni di *leasing* previste dalle disposizioni fiscali;
- . della regolarità delle procedure seguite nella contabilizzazione dei canoni di *leasing* e del bene oggetto del contratto.

Per quanto riguarda l'esistenza del bene, occorre accertare che lo stesso sia effettivamente utilizzato nell'ambito dell'impresa verificata, riscontrandone le caratteristiche con quelle descritte nel contratto di fornitura.

Ai fini della deducibilità dei canoni, la durata del contratto non deve essere inferiore a quella prevista dalle disposizioni fiscali a seconda che esso abbia ad oggetto beni immobili o beni mobili.

In merito alle procedure di contabilizzazione dei canoni occorre verificare che:

- . l'I.V.A. applicata in fattura sia determinata in base all'aliquota prevista in caso di acquisto del bene;
- . l'I.V.A. sia detraibile. In caso contrario va accertato che la stessa sia stata portata in aumento del costo del bene;
- . se viene emessa una fattura per ogni canone, in contabilità generale venga rilevato il costo di volta in volta sostenuto e l'addebito del conto I.V.A. a credito, riscontrandoli con i corrispondenti importi risultanti dalle fatture. In merito alle spese di istruttoria, le stesse vanno fatte affluire in un conto acceso agli oneri pluriennali e ammortizzate in base alla durata del contratto oppure che vanno aggiunte al conto acceso

al canone iniziale;

- . se viene emessa un'unica fattura globale, sia registrata in contabilità generale per gli importi relativi al canone ed all'I.V.A. a credito;
- . sia determinato, a fine esercizio, il risconto attivo per spendere la parte di canoni non di competenza.
- . il valore del bene oggetto del contratto sia iscritto nei conti d'ordine per l'importo dei canoni ancora da corrispondere;
- . in caso di riscatto del bene, l'importo previsto dal contratto sia regolarmente fatturato e che lo stesso sia ammortizzato secondo i coefficienti di ammortamento previsti in caso di acquisto.

2.3.2 Il controllo delle variazioni del valore originario da ammortizzare.

In merito alla determinazione del valore originario delle immobilizzazioni, ulteriori controlli possono essere eseguiti con riferimento alle variazioni che lo stesso può subire nel tempo in relazione a mutate condizioni di utilizzo o di disponibilità del bene.

- *le svalutazioni*.

L'art. 2426, comma 1, n. 3 del codice civile impone la svalutazione dell'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo il criterio del costo di acquisto o di produzione di cui ai numeri 1) e 2) del medesimo articolo.

Diversamente dalla normativa civilistica, quella fiscale non prevede la deducibilità delle svalutazioni di beni patrimoniali.

Conseguentemente, ai fini del controllo dovrà essere verificato che:

- . la svalutazione operata ai fini civilistici e imputata al conto economico sia stata recuperata a tassazione mediante l'apposita variazione da riscontrare nel prospetto di cui al modello di dichiarazione dei redditi;
- . le quote di ammortamento siano calcolate sulla base del valore dell'immobilizzazione iscritto in bilancio decurtato della svalutazione operata.

- *le rivalutazioni*.

Lo stesso art. 2426, comma 1, n. 3 del codice civile prevede, altresì, che il minor valore dell'immobilizzazione determinato a seguito della precedente svalutazione non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata.

Ai fini del controllo fiscale, una volta riscontrata in un dato esercizio l'iscrizione nello stato patrimoniale del costo rivalutato (plusvalenza iscritta), occorre accertare che l'ammontare della rivalutazione concorra, quale componente positivo, a formare il reddito dello stesso esercizio (art. 76, comma 1, lett. c del T.U.I.R. [1]).

- *spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione*.

Si tratta di spese che l'impresa sostiene nel corso della vita utile del bene per garantirne o modificarne la funzionalità.

Esse si distinguono a seconda che vengano destinate a:

- . mantenere in efficienza ed in funzionamento il bene (spese

di manutenzione e riparazione);

. incrementare la produttività del bene o ad allungarne la vita utile (spese di ammodernamento e trasformazione).

Sotto un profilo contabile i primi sono costi di esercizio, mentre i secondi sono costi pluriennali.

La normativa fiscale non discrimina i due tipi di spesa secondo il criterio di natura tecnica sopra esposto. Essa distingue le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione a seconda che risultino o meno dal bilancio imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono (art. 67, comma 7, T.U.I.R.).

Ai fini del controllo, occorre pertanto procedere diversamente a seconda della destinazione che tali spese hanno ricevuto.

In caso di capitalizzazione, occorre soltanto verificare che la stessa sia riferibile al bene il cui valore in bilancio è stato incrementato.

Se la spesa non risulta imputata ad incremento del costo dei beni ai quali si riferisce, invece, va controllato il rispetto dei limiti imposti dalla normativa fiscale per la sua deducibilità. In particolare, occorre riscontrare che:

. l'ammontare complessivo delle spese dedotte non sia superiore al 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili (2);

. nel caso di beni ceduti nel corso dell'esercizio, la deduzione sia stata calcolata in proporzione alla durata del possesso degli stessi;

. nel caso di beni acquistati nel corso dell'esercizio, compresi quelli costruiti o fatti costruire, il limite percentuale di deducibilità è stato calcolato sulla parte del relativo costo proporzionale alla durata del possesso;

. la parte di spese eccedenti sia dedotta in quote costanti nei cinque esercizi successivi.

Per quanto riguarda i settori produttivi per i quali con decreto del Ministro delle finanze sono stabiliti diversi criteri e modalità di deduzione, si accerterà il rispetto delle condizioni ivi previste.

Per i compensi periodici dovuti a terzi per la manutenzione di determinati beni, deducibili integralmente nell'esercizio di competenza, occorre verificare che:

. tali compensi periodici siano previsti contrattualmente;
. del costo dei beni ai quali si riferisce la manutenzione l'impresa non abbia tenuto conto ai fini del calcolo del limite percentuale di cui sopra.

2.3.3 Il controllo degli ammortamenti dei beni materiali.

Il controllo fiscale delle quote di ammortamento, consiste nel constatare il rispetto delle disposizioni concernenti:

- l'individuazione dei beni ammortizzabili fiscalmente;
- il costo fiscalmente ammortizzabile;
- l'inizio della procedura di ammortamento;
- i metodi di ammortamento.

A tal fine si terrà conto dei dati contenuti nel registro dei beni ammortizzabili, delle scritture di assestamento di fine esercizio riportate in contabilità generale relative agli ammortamenti e delle rettifiche operate nella dichiarazione dei redditi.

- *controllo dei beni soggetti ad ammortamento.*

Mira a riscontrare nel registro dei beni ammortizzabili che:

. gli immobili (fabbricati) nello stesso annotati siano soltanto quelli strumentali all'esercizio dell'impresa secondo le disposizioni contenute nell'art. 40 del T.U.I.R..

. non siano inclusi beni che, per la loro natura, non sono soggetti ad ammortamento come i terreni ed i beni non di proprietà dell'impresa.

Nell'ambito di tale controllo, relativamente agli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, è necessario verificare che (art. 57 T.U.I.R.):

. concorrano a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del capo II per gli immobili situati nel territorio dello Stato e a norma dell'art. 84 per quelli situati all'estero;

. le spese e gli altri componenti negativi relativi a detti immobili non siano stati dedotti.

- *controllo del costo fiscalmente ammortizzabile.*

Per i beni immobili ed i beni mobili iscritti in pubblici registri occorre verificare che nel registro dei beni ammortizzabili siano:

. indicati l'anno di acquisizione e il costo originario, riscontrando gli stessi dati con la documentazione relativa all'acquisto dei beni (fatture, contratti, ecc.);

. riportate le eventuali svalutazioni e rivalutazioni. Il controllo della completezza delle annotazioni dovrà essere effettuato prendendo in esame i dati dei movimenti delle immobilizzazioni esposti nella nota integrativa ed i conti di contabilità generale accesi alle immobilizzazioni oggetto di controllo.

Analoghi controlli dovranno essere eseguiti per gli altri beni strumentali diversi dai precedenti per i quali l'annotazione nel registro dei beni ammortizzabili è stato effettuato mediante raggruppamenti per categorie omogenee per anno di acquisizione e per coefficienti di ammortamento.

- *controllo dell'inizio della procedura di ammortamento.*

La procedura di ammortamento ai fini fiscali può avere inizio dal momento di entrata in funzione del bene. Per accertare quando il bene è stato effettivamente utilizzato, possono essere effettuati diversi tipi di riscontri a seconda del bene considerato. A titolo esemplificativo, possono essere indicati quali elementi sintomatici dell'utilizzo del bene il momento dal quale ha inizio il consumo di energia elettrica necessaria al funzionamento del bene, l'impiego di mano d'opera, l'inserimento dello stesso nella catena di produzione, le risultanze della contabilità industriale, ecc.

- *controllo dei metodi di ammortamento.*

Per quanto riguarda il metodo di *ammortamento ordinario*, occorre riscontrare nel registro dei beni ammortizzabili che:

. l'applicazione dei coefficienti di ammortamento, per tipo di attività e per tipo di bene, sia avvenuta secondo la tabella prevista con apposito decreto del Ministro delle finanze;

. in caso di acquisto infrannuale, la quota di ammortamento sia determinata per dodicesimi della quota ordinaria;

. per il primo esercizio di entrata in funzione del bene la quota di ammortamento sia ridotta alla metà;

. in caso di ammortamento ridotto, la differenza rispetto a quello ordinario sia portata in deduzione unicamente alla fine del periodo ordinario;

. in caso di ammortamento ridotto inferiore al 50% della quota di ammortamento ordinario, la differenza non sia portata in deduzione nemmeno alla fine del normale periodo. Qualora questa venga portata comunque in deduzione occorre verificare l'effettiva minore utilizzazione del bene rispetto a quella normale del settore.

Inoltre, per quanto riguarda l'*ammortamento intensivo*, va rilevata l'effettiva più intensa utilizzazione del bene rispetto a quella normale del settore e che la stessa sia idoneamente documentata.

In merito all'*ammortamento anticipato*:

. l'aumento della misura della quota di ammortamento fino a due volte deve essere avvenuto nell'esercizio di entrata in funzione del bene e nei due successivi;

. nel caso in cui tale metodo di ammortamento anticipato non sia ritenuto congruo ai fini civilistici, la parte eccedente deve essere stata accantonata in un'apposita riserva del passivo, al gruppo A), VII);

. nel caso di acquisto di beni usati, l'ammortamento anticipato può essere effettuato soltanto nell'esercizio in cui i beni sono entrati in funzione (cioè una sola volta).

2.3.4 La dismissione dei beni.

La dismissione dei beni può avvenire per:

- eliminazione dal processo produttivo (senza che lo stesso sia distrutto);

- cessione a terzi;

- distruzione;

- a seguito di destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

- *eliminazione del bene dal processo produttivo.*

In tal caso, se il bene non è stato ancora completamente ammortizzato e viene portato in deduzione il costo residuo (art. 67, n. 5 T.U.I.R.), lo stesso non può essere utilizzato. La verifica dell'eliminazione del bene dal processo produttivo può essere effettuata, ad esempio, mediante il riscontro:

. della documentazione in possesso dell'impresa che attesta la dismissione del bene;

. dell'avvenuto acquisto di un altro bene che ha sostituito nel processo produttivo quello dismesso;

. della circostanza che i beni prima prodotti dall'immobilizzazione non vengono più commercializzati dall'impresa.

- *cessione di beni a terzi.*

Occorre verificare se e in quale misura la cessione abbia dato luogo ad eventuali plusvalenze o minusvalenze:

. confrontando il valore contabile del bene con quello di realizzo risultante dalla fattura emessa;

. riscontrando il prezzo di fattura con gli strumenti finanziari utilizzati per il pagamento del bene;

. individuando attraverso l'esame delle schede clienti se l'acquirente del bene risulta debitore di una somma maggiore. In tal caso occorre rilevare la natura dei rapporti intercorsi tra le parti onde accertare se siano state poste in essere eventuali false transazioni commerciali atte ad occultare il maggiore esborso

derivante dalla vendita del cespite. Il controllo potrà essere esteso anche alle schede fornitori atteso che l'eventuale illecita transazione potrebbe essere compensata con vendite sottofatturate da parte dell'acquirente del bene;

. verificando che in caso di permuta, il bene acquisito venga iscritto in bilancio allo stesso valore al quale era iscritto il bene ceduto e che l'eventuale conguaglio in denaro venga considerato plusvalenza.

Relativamente alla destinazione delle plusvalenze, nell'ipotesi in cui l'impresa abbia deciso di farle concorrere alla determinazione del reddito ai fini fiscali in quote costanti e nei successivi ma non oltre il quarto, occorre accertare che:

. il bene sia stato posseduto per un periodo non inferiore a tre anni solari. In caso contrario, la plusvalenza concorre a formare il reddito dell'esercizio in cui è stata realizzata;

. alla variazione in diminuzione effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa al primo esercizio, facciano seguito nelle dichiarazioni successive le variazioni in aumento per le quote costanti previste per ciascun esercizio.

Per quanto riguarda le minusvalenze, le stesse possono essere originate soltanto da operazioni nelle quali è individuabile il valore di cessione (cessioni a titolo oneroso, da risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni o da conferimento).

- *distruzione del bene.*

Nell'ipotesi di distruzione del bene si accerterà:

. l'osservanza della procedura prevista dalla vigente normativa in materia (3), secondo la quale l'imprenditore che intenda procedere, in via eccezionale, alla distruzione di beni strumentali o di magazzino dovrà darne comunicazione scritta, almeno trenta giorni prima, all'Ufficio delle imposte, all'Ufficio I.V.A. ed ai Comandi della Guardia di Finanza competenti per territorio;

. l'esatto ammontare della eventuale sopravvenienza passiva.

- *consumo personale o familiare dell'imprenditore, l'assegnazione ai soci e la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.*

In questa ipotesi è necessario:

. riscontrare, per i beni che al momento del controllo non risultano dismessi, il loro effettivo utilizzo nell'ambito dell'attività dell'impresa, anche mediante specifici sopralluoghi;

. verificare, per i beni già dismessi, il loro effettivo utilizzo mediante interviste nei confronti del personale adibito al loro impiego.

NOTE

(1) — Si precisa che la norma sopra citata fa salvo il caso di una specifica legge che escluda dalla tassazione la plusvalenza, anche in caso di successivo realizzo.

(2) — Per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio.

(3) — Circolare 29/09/1988, n. 23 del Ministero delle Finanze.

2.4 Specifici controlli da effettuare nei confronti delle immobilizzazioni immateriali.

Le immobilizzazioni immateriali previste dalle voci dello stato patrimoniale possono essere ricomprese nelle seguenti categorie:

1. *gli oneri pluriennali*, tra i quali rientrano i costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità;
2. *i beni immateriali*, tra i quali rientrano i diritti di brevetto industriale ed i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
3. *l'avviamento*.

In relazione alle caratteristiche peculiari che presentano ciascuna delle predette categorie di beni, di seguito sono indicati taluni specifici controlli che si possono rendere necessari oltre a quelli già descritti per le immobilizzazioni in generale.

Gli oneri pluriennali.

I costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e pubblicità sono costi capitalizzati che non hanno una consistenza fisica. Pertanto, il controllo deve essere finalizzato innanzitutto a verificare il loro effettivo sostenimento. A tal fine potranno essere svolte specifiche attività, a scandaglio, volte a riscontrare, ad esempio:

- per le spese d'impianto e di ampliamento, l'esistenza dei soggetti che hanno fornito le prestazioni professionali e l'effettività delle spese sostenute;
- per le spese di pubblicità, la natura delle prestazioni ricevute (pubblicazioni sui quotidiani, riviste, passaggi pubblicitari su reti televisive, ecc.);
- per i costi di ricerca e sviluppo la loro effettività mediante l'esame della contabilità industriale eventualmente tenuta dall'impresa.

Il controllo deve riguardare, altresì, l'osservanza di una serie di adempimenti previsti dal codice civile strumentale per la loro iscrizione in bilancio e la deducibilità delle relative quote di ammortamento (art. 2426, comma 1, punto 5 cod. civ.). Occorre verificare, in particolare, che:

- nella nota integrativa siano indicati la composizione dei costi, le ragioni della loro iscrizione ed i criteri di ammortamento utilizzati;
- il collegio sindacale abbia espresso il proprio consenso all'iscrizione in bilancio;
- l'ammortamento sia effettuato entro un periodo non superiore a cinque anni;
- fino a quando l'ammortamento non è stato completato non siano stati distribuiti dividendi, a meno che non residuino riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare non ammortizzato.

Ai fini del controllo dell'osservanza delle disposizioni di carattere fiscale, si avrà riguardo:

- per i valori iscritti in bilancio (stato patrimoniale), alla inerenza degli stessi rispetto all'attività dell'impresa, alla loro effettività ed al rispetto del criterio della competenza;
- alla determinazione delle quote di ammortamento secondo i criteri previsti dal Testo Unico delle imposte sui redditi;
- al momento in cui le imprese sono state costituite. Infatti, le spese in argomento sono deducibili dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi. Di conseguenza, a fronte dell'iscrizione

in bilancio di detti costi a fine esercizio non possono essere rilevati i corrispondenti ammortamenti.

(a) costi di ricerca e di sviluppo.

I costi di ricerca e di sviluppo possono essere iscritti nello stato patrimoniale se riguardano la ricerca applicata e la progettazione rivolte alla realizzazione di nuovi processi produttivi o di nuovi prodotti.

L'importo da patrimonializzare è ricavato extracontabilmente in sede di contabilità industriale. In contabilità generale, pertanto, la quota di costi di ricerca e sviluppo deve essere stornata dai conti di costo della produzione, onde evitare una doppia deduzione. In particolare, i controlli da eseguire variano a seconda che:

- i costi sono stati capitalizzati.

In tal caso occorre riscontrare in contabilità generale:

- . che l'importo dei costi sostenuti sia stato:
 - .. accreditato nel conto "incrementi di immobilizzazioni per lavori interni", voce A), 4 del conto economico, a rettifica dei costi sostenuti per la produzione effettuata;
 - .. addebitato al conto acceso ai costi pluriennali di cui alla voce B), I, 2) dello stato patrimoniale;
 - . l'imputazione della quota di ammortamento annuale alla voce B), 10, a.

- i costi non sono stati capitalizzati, ma ai fini fiscali sono stati ripartiti in più esercizi (art. 74, comma 1 T.U.I.R.).

Nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui sono stati sostenuti (e imputati a conto economico) deve essere stata effettuata una rettifica in aumento, pari alle quote portate in deduzione negli esercizi successivi.

Qualora dalle spese di ricerca e di sviluppo derivi l'ottenimento di beni materiali o di beni immateriali, anche in questo caso va accertato che non vi sia stata una doppia deduzione. Ai fini fiscali è previsto, infatti, che le quote di ammortamento siano calcolate sul costo dei beni stessi, diminuito dell'eventuale importo già dedotto quali spese per ricerca e sviluppo (art. 74, comma 1 T.U.I.R.). Il controllo consiste nel riscontrare in contabilità generale l'addebito del conto acceso alla immobilizzazione realizzata (ad esempio brevetti) per l'importo delle spese già dedotte nel conto economico alla voce "incrementi di immobilizzazioni per lavori interni".

Se, a fronte di spese relative a ricerche e studi, sono stati erogati contributi da parte dello Stato o di altri enti pubblici (art. 74, comma 1 T.U.I.R. che richiama l'applicazione del comma 3 dell'art. 55) occorre verificare che gli stessi:

- . siano stati imputati al conto economico (voce A), 5) del valore della produzione) dell'esercizio in cui sono stati incassati;
- . in alternativa, siano stati ripartiti in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto.

Qualora tali contributi nel limite del 50% siano stati accantonati in sospensione d'imposta in un'apposita riserva del passivo dello stato patrimoniale, voce A), VII), occorre verificare che i contributi abbiano concorso a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui la riserva sia stata utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio o gli stessi siano stati destinati all'uso personale o familiare dell'imprenditore o

siano stati assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

(b) costi di pubblicità.

I controlli contabili da effettuare relativamente alle spese di pubblicità sono gli stessi di quelli descritti per i costi di ricerca e di sviluppo.

Per quanto riguarda l'osservanza delle disposizioni fiscali, occorre precisare che il Testo Unico delle imposte sui redditi, a differenza del codice civile, distingue due categorie di spese: quelle di pubblicità e propaganda e quelle di rappresentanza, prevedendo per ciascuna diversi criteri di deducibilità (art. 74, comma 2 T.U.I.R.).

I controlli da effettuare sui costi di pubblicità iscritti in bilancio consistono:

- nella individuazione della loro natura, se relativi a spese di pubblicità e propaganda oppure a spese di rappresentanza;
- nella verifica del rispetto dei criteri di deducibilità previsti dalle disposizioni fiscali, nei casi in cui questi differiscono da quelli previsti dal codice civile.

Per le spese di pubblicità e propaganda è necessario accertare, in particolare, che:

- si tratti di spese sostenute per propagandare la preferenza del prodotto o del servizio dell'impresa;
- non vengano incluse in questo tipo di spese quelle di rappresentanza attese la minore deducibilità di queste ultime ai fini fiscali;
- la deduzione avvenga integralmente nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti in cinque esercizi.

Con riferimento alle spese di rappresentanza occorre:

- accertare la natura delle spese sostenute, rilevandone l'inerenza con l'attività svolta dall'impresa;
- riscontrare l'esatto ammontare complessivo delle spese sostenute, atteso che rappresenta la base per il calcolo della quota deducibile (pari a un terzo);
- constatare che, nella dichiarazione relativa all'esercizio nel quale le stesse siano state sostenute, sia stata effettuata una rettifica in aumento pari alla somma della quota in deducibile (2/3) e delle quote deducibili nei quattro esercizi successivi;
- riscontrare nelle dichiarazioni relative ai quattro esercizi successivi le rettifiche in diminuzione.

I beni immateriali.

(a) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno.

Ai fini del controllo è necessario accertare:

- la natura delle spese iscritte nella voce dello stato patrimoniale B), I, 3). L'inclusione nella predetta voce di diritti concessi in uso potrebbe essere, ad esempio, un modo surrettizio per beneficiare dei più favorevoli criteri di deducibilità delle quote di ammortamento previsti per i diritti di brevetto industriale e di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- il rispetto dei criteri di ammortamento previsti dalle disposizioni fiscali (art. 68, comma 1 T.U.I.R.);
- in caso di imputazione a conto economico di maggiori quote di ammortamento rispetto a quelle ammesse fiscalmente, che nelle dichiarazioni dei redditi siano state apportate le opportune rettifiche in aumento.

(b) concessioni, licenze, marchi e diritti simili.

Per quanto riguarda i marchi d'impresa, i processi, le formule e le informazioni relative ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale e scientifico le disposizioni fiscali indicano gli stessi criteri di deducibilità previsti per i diritti citati nella precedente lettera b). Pertanto, ai fini del controllo, una volta rilevata la natura dei costi imputati alla voce di stato patrimoniale B), I, 4), occorre verificare che, per ciascuno dei beni in essa compresi, siano stati applicati i corrispondenti criteri di deducibilità.

Per quanto riguarda, in particolare, le concessioni, le licenze ed altri diritti ai fini del controllo va verificato che le quote di ammortamento siano state effettuate sulla base della durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge (art. 68, comma 2 T.U.I.R.).

(c) avviamento.

Ai fini del controllo dell'avviamento occorre assicurarsi che:

- risulti iscritto in bilancio soltanto l'avviamento acquisito a titolo oneroso;
- il valore indicato in bilancio corrisponda al costo effettivo sostenuto;
- l'iscrizione sia avvenuta con il consenso del collegio sindacale;
- sia ammortizzato ai fini civilistici in un periodo di 5 anni. Qualora sia stato previsto un periodo superiore di ammortamento, lo stesso non può superare comunque la durata di utilizzazione delle caratteristiche dell'avviamento e va data adeguata motivazione nella nota integrativa;
- ai fini fiscali l'ammortamento avvenga per un periodo non inferiore a 10 anni (art. 68, comma 3 T.U.I.R.).

CAPITOLO 3

LE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE.

3.1 La rappresentazione in bilancio delle immobilizzazioni finanziarie.

La voce Immobilizzazioni finanziarie (B III) dello schema di stato patrimoniale, contiene la separata indicazione di:

- partecipazioni in altre imprese, distinguendo le partecipazioni in imprese controllate, collegate e controllanti;
- crediti, distinguendo i crediti verso imprese controllate, collegate e controllanti;
- altri titoli;
- azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo.

Il totale di questa voce, unitamente al totale delle voci "immobilizzazioni immateriali" (B I) e "immobilizzazioni materiali" (B II), concorre a costituire il totale complessivo delle immobilizzazioni (B).

Le partecipazioni, i crediti, gli altri titoli e le azioni proprie compaiono anche nella voce "attivo circolante" (C), per cui è necessario fissare i criteri in base ai quali le suddette attività devono essere iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie ovvero nell'attivo circolante, posto che ciò determina delle rilevanti conseguenze anche di ordine fiscale.

Secondo la prassi contabile, le attività immobilizzate sono caratterizzate da una durata di utilizzo o da una scadenza di realizzo e sono superiori al termine convenzionale normalmente fissato in un anno; le attività circolanti sono destinate a tramutarsi in liquido entro il termine convenzionale, normalmente fissato in un anno. Questo criterio distintivo, di carattere generale, non deve, però, essere interpretato in modo troppo rigido, come meglio si vedrà a proposito dei crediti.

L'iscrizione di una partecipazione nelle immobilizzazioni finanziarie anziché nell'attivo circolante dipende dalla destinazione attribuita dall'impresa alla partecipazione stessa; se il titolo è destinato ad essere utilizzato durevolmente, esso farà parte del patrimonio immobilizzato e dovrà essere iscritto fra le immobilizzazioni; nel caso in cui la detenzione non sia di tipo duraturo, la partecipazione rappresenta parte del patrimonio disponibile e deve essere iscritta nell'attivo circolante. Va tenuto presente, comunque, che il secondo comma dell'art. 2424-bis stabilisce che le partecipazioni in imprese in misura non inferiore a quelle stabilite dal terzo comma dell'articolo 2359 (sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in borsa) si presumono, in ogni caso, immobilizzazioni.

I crediti che devono essere indicati tra le immobilizzazioni sono soltanto quelli di natura finanziaria, cioè i crediti che rappresentano un investimento finanziario per l'impresa. Ad esempio, i crediti commerciali (cioè i crediti che sono concessi per il pagamento dei beni e servizi forniti dall'impresa) devono essere sempre iscritti nell'attivo circolante, anche qualora presentino una scadenza medio-lunga. Tuttavia, qualora la dilazione fosse di tipo non usuale, e quindi sottintendesse una operazione finanziaria conseguente a quella commerciale, il credito dovrebbe essere iscritto tra le immobilizzazioni, pur presentando natura commerciale.

Analoghi criteri valgono anche per gli "altri titoli" e per le "azioni proprie".

Naturalmente, le scelte economico-finanziarie dell'impresa non possono essere sindacate in sede di controllo fiscale; tuttavia, in tale fase, può essere verificato che l'iscrizione della partecipazione o del credito risponda ai criteri previsti dalle norme civilistiche.

3.2 Le partecipazioni.

Sono "partecipazioni" le azioni e le quote societarie. Quando il possesso di azioni o di quote rappresenta un investimento per l'impresa, nel senso che l'acquisizione della partecipazione ha una destinazione duratura, la stessa deve essere iscritta fra le immobilizzazioni.

L'iscrizione della partecipazione tra le immobilizzazioni finanziarie ha rilevanti effetti fiscali. Pertanto, si reputa opportuno ribadire che, pur non essendo consentito sindacare le scelte economico-finanziarie dell'azienda, è necessario verificare che l'iscrizione in bilancio delle partecipazioni sia stata effettuata in conformità ai criteri civilistici.

3.2.1 L'oggetto del controllo.

Il possesso di azioni o di quote societarie comporta:

- l'esistenza di un valore patrimoniale attivo;
- la possibile emersione di plusvalenze o minusvalenze, in

caso di cessione della partecipazione;

- la possibilità che l'impresa percepisca dividendi;
- la possibilità dell'emersione di plusvalenze o minusvalenze a seguito della valutazione delle partecipazioni.

Inoltre, il possesso di partecipazioni in società controllate, collegate o controllanti segnala la possibile esistenza di rapporti economici o finanziari incrociati che devono sempre essere esaminati.

3.2.2 L'iter del controllo.

Il controllo specifico di questa voce assume diverso rilievo a seconda che l'impresa verificata sia un'impresa finanziaria, il cui oggetto sociale consiste nella gestione di partecipazione di altre società (ad esempio, la holding o la capogruppo) ovvero sia un'impresa commerciale o industriale.

In questa seconda ipotesi, qualora dal bilancio emerga la presenza di "partecipazioni" è utile predisporre un prospetto riassuntivo, allo scopo di censire le imprese partecipate, evidenziando anche la misura della partecipazione ed il tipo di collegamento con la società verificata.

Un esempio di prospetto (da adattare a seconda delle diverse situazioni riscontrate) può essere il seguente:

Prospetto riassuntivo delle partecipazioni possedute dall'impresa verificata (indicare anche il metodo di valutazione)

- a) impresa controllata dalla società verificata
 - b) impresa collegata alla società verificata
 - c) impresa controllante della società verificata
 - d) altre imprese
-

Dopo aver esaminato il prospetto di cui sopra, il direttore della verifica potrà indirizzare il controllo nei confronti di tutte o di alcune delle partecipazioni possedute dall'impresa.

Al riguardo, deve essere tenuto presente che:

- come già si è detto in precedenza, l'iscrizione della partecipazione fra le immobilizzazioni deve rispondere ai criteri civilistici e cioè, nella fattispecie, che si tratti di un investimento di carattere duraturo. Questo tipo di riscontro non si presenta sempre agevole perché i verbalizzanti non possono spingersi fino a sindacare le scelte economico-aziendali dell'impresa. Pertanto, sarà importante acquisire ed esaminare gli atti societari ed i contratti (se esistono) che hanno determinato l'acquisto della partecipazione, in quanto è in tale fase che devono emergere le finalità e le caratteristiche dell'acquisto stesso. Ad esempio, potrebbe darsi che un investimento destinato a protrarsi nel tempo sia stato "smobilizzato" dopo pochi mesi per scelte strategiche o per necessità finanziarie, senza che ciò possa porre in discussione la natura di "immobilizzazione" della partecipazione. Nel caso in cui emerga che una partecipazione è stata iscritta fra le immobilizzazioni, pur trattandosi di attività finanziaria dell'attivo circolante - fermo l'obbligo di valutare se la condotta del redattore del bilancio possa eventualmente integrare gli estremi della fattispecie prevista all'art. 2621 del codice civile ("false comunicazioni sociali") ovvero altre ipotesi di reato - ai fini fiscali non può trovare applicazione la disciplina prevista per le "immobilizzazioni finanziarie" (ad esempio, in caso di

cessione, il corrispettivo rappresenta un ricavo, ex art. 53, primo comma, lett. c), del T.U.I.R.; la valutazione dei titoli deve essere operata ai sensi dell'art. 61 del T.U.I.R. con inapplicabilità di quanto viene stabilito nell'art. 66, commi 1-bis ed 1-ter, ecc.);

- devono essere appurati i criteri di valutazione utilizzati dall'impresa per l'iscrizione della partecipazione nell'attivo del bilancio. Al riguardo, il criterio di valutazione normale è quello del "costo", obbligatorio per la valutazione delle partecipazioni diverse da quelle in imprese "collegate" o "controllate". Invece, per la valutazione delle partecipazioni in imprese "controllate" o "collegate" sono previsti due criteri alternativi:

- . valutazione al costo;
- . valutazione secondo il metodo del patrimonio netto;

- il costo iscritto in bilancio deve essere quello effettivamente sostenuto per l'acquisto della partecipazione. Si ricorda che, ai sensi dell'art. 2426, primo comma, n. 3), del c.c., l'immobilizzazione che, alla data di chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo il criterio del costo, deve essere iscritta a tale minor valore (tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata);

- ai fini fiscali, le partecipazioni immobilizzate possono dar luogo ad effetti sul reddito imponibile, nei seguenti casi:

. *plusvalenze*, in caso di cessione ad un valore superiore a quello iscritto in bilancio (art. 54, comma 1, lett. a), del T.U.I.R.). La plusvalenza può essere assoggettata a tassazione, anziché interamente nell'esercizio del realizzo, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto se la partecipazione è iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie negli ultimi tre bilanci (v. il comma 4 dell'art. 54);

. *minusvalenze*, in caso di cessione ad un valore inferiore a quello iscritto in bilancio (art. 66, comma 1, del T.U.I.R.);

. *plusvalenze*, in caso di una rivalutazione della partecipazione (art. 54, comma 1, lett. c) (in tal caso, la plusvalenza non può essere ripartita su 5 esercizi);

. *minusvalenze*, qualora l'impresa evidenzi una svalutazione della partecipazione (art. 61, comma 3, applicabile in virtù del richiamo contenuto nell'art. 66, comma 1-bis) (4);

. *dividendi*, sia per gli utili derivanti dalla partecipazione in società di persone (determinati ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R.) sia per gli utili derivanti dalla partecipazione in società soggette ad IRPEG, *percepiti* nel periodo d'imposta;

. *perdite*, derivanti dalla partecipazione in società commerciali di persone o di capitali (art. 66, comma 4 e art. 95, comma 2, del T.U.I.R.).

Il controllo in caso di cessione delle partecipazioni.

Nel caso di cessione della partecipazione, sia che essa dia luogo a plusvalenze, sia, soprattutto, nel caso in cui la vendita generi minusvalenze, deve essere esaminata l'intera operazione allo scopo di accertare se il prezzo praticato sia congruo. Ciò non significa, naturalmente, che i verbalizzanti possono sindacare il corrispettivo praticato dalle parti in regime di libera contrattazione ma soltanto che il prezzo fatturato e contabilizzato sia quello effettivamente pagato dall'acquirente. A tal riguardo, può essere appurato, ad esempio, se il compratore è in qualche modo collegato all'impresa verificata ovvero legato da vincoli di parentela o affettivi con la controparte, le modalità di pagamento, acquisendo, per quanto possibile, i relativi mezzi (copie di assegni, bonifici, ecc.) - salvo il ricorso agli accertamenti bancari in caso di elementi indiziari "di sospetto" - gli effetti

sui rispettivi redditi imponibili (ad esempio, una società che in un determinato anno presenta una rilevante perdita fiscale potrebbe trovare conveniente cedere una partecipazione ad un'impresa collegata ad un prezzo superiore al suo effettivo valore, in modo da non subire alcun onere fiscale per la plusvalenza evidenziata, fornendo nel contempo all'impresa acquirente un costo di partenza elevato, che darà luogo ad una minusvalenza quando l'impresa dovesse cedere, a sua volta, la stessa partecipazione all'effettivo prezzo di mercato), i tempi della vendita, le motivazioni della stessa come risultanti dagli atti societari, il lasso di tempo intercorso tra l'originario acquisto e la vendita (ad esempio, l'emersione di una ingente minusvalenza derivata dalla vendita di un pacchetto di azioni qualche mese dopo l'acquisto potrebbe ingenerare il sospetto che l'impresa abbia voluto creare artificialmente una minusvalenza deducibile), ecc.

Il controllo in caso di iscrizione in bilancio di valori diversi da quelli contabilizzati.

L'iscrizione in bilancio di valori diversi da quelli contabilizzati al momento dell'acquisto, può dare luogo, come già si è detto, a plusvalenze (ad esempio: valore della partecipazione al 31/12/1997: 1.000; valore della partecipazione al 31/12/1998: 1.500; plusvalenza: 500) o a minusvalenze (ad esempio: valore della partecipazione al 31/12/1997: 1.000; valore della partecipazione al 31/12/1998: 800; minusvalenza: 200). In entrambi i casi, ma soprattutto in caso di minusvalenza, occorre appurare che la rivalutazione o la svalutazione sia stata eseguita in osservanza delle disposizioni civilistiche e fiscali. Dal punto di vista fiscale - a parte il caso in cui l'impresa valuti le partecipazioni in società controllate o collegate secondo il metodo del patrimonio netto, di cui si parla più avanti -, le plusvalenze iscritte in bilancio costituiscono componenti positivi del reddito, che devono perciò essere attratti a tassazione nel periodo d'imposta in cui l'iscrizione viene operata, sebbene la normativa civilistica non consenta la rivalutazione delle partecipazioni le quali, come si è detto, devono essere iscritte "al costo". È ovvio che non si è in presenza di plusvalenze tassabili se il maggior valore della partecipazione deriva dall'acquisto di nuove azioni o quote (nel qual caso il costo della partecipazione, evidentemente, aumenta), da versamenti fatti a fondo perduto o in conto capitale (dalla rinuncia a crediti), in quanto, in tale ultimo caso, il valore del versamento si somma al costo delle azioni in proporzione alla quantità delle singole voci della corrispondente categoria (art. 61, comma 5, del T.U.I.R.).

Nel caso in cui la svalutazione della partecipazione dia luogo ad una minusvalenza - che è l'ipotesi che più frequentemente può presentarsi - la norma di riferimento è costituita dall'art. 61 del T.U.I.R. (applicabile alle immobilizzazioni finanziarie per effetto di quanto prevede l'art. 66, comma 1-bis) il quale consente all'impresa di "svalutare" le partecipazioni quando il valore normale medio di essi dell'ultimo mese sia superiore al valore di costo. In questo caso, la società può determinare il valore di bilancio delle partecipazioni in base a tale valore normale. La differenza tra valore di costo e valore normale rappresenta una minusvalenza deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa (ad esempio: valore della partecipazione al 31/12/1997: 1.000; valore della partecipazione al 31/12/1998 secondo il valore normale: 700; minusvalenza deducibile: 300).

L'art. 61, comma 3, del T.U.I.R. prevede regole particolari per la determinazione del valore normale (o valore minimo) delle partecipazioni. Tali regole, per le partecipazioni immobilizzate, devono essere integrate con quelle previste dall'art. 66,

commi 1-bis, 1-ter e 5, dello stesso T.U.I.R.. Pertanto, in caso di avvenuta “svalutazione”, è necessario appurare l’avvenuto rispetto delle predette disposizioni.

Il controllo nel caso di possesso di partecipazioni in imprese controllate, collegate o controllanti.

Nel caso in cui l’impresa possenga partecipazioni in imprese controllate, collegate o controllanti va verificata l’esistenza di rapporti incrociati di natura commerciale o finanziaria, procedendo, quindi, al relativo esame (a tal fine, si evidenzia che per imprese “controllanti” si intende non solo la diretta controllante ma anche la controllante della controllante dell’impresa sottoposta a verifica).

Per le partecipazioni in imprese controllate o collegate rileva il metodo utilizzato dall’impresa per la loro valutazione, va specificato, pertanto, se è stato utilizzato il sistema della valutazione al “costo” ovvero quello del patrimonio netto (art. 2426, comma 1, n. 4). In particolare, i verbalizzanti, ai fini del rispetto delle prescrizioni civilistiche di cui alla citata disposizione, e di quelle fiscali ad essa collegate, dovranno:

- evidenziare le partecipazioni per le quali l’impresa ha optato per la valutazione secondo il metodo del “patrimonio netto”;
- specificare se detto metodo è stato utilizzato fin dal primo anno di acquisizione della partecipazione. In caso contrario, cioè qualora l’impresa abbia utilizzato il metodo della valutazione secondo il patrimonio netto, dopo aver inizialmente utilizzato il criterio del costo, dovrà essere appurato, tenendo conto degli ordinari termini di decadenza dell’azione accertatrice dell’ufficio, se nell’esercizio in cui il contribuente ha mutato criterio di valutazione vi sia stata una differenza tra costo di acquisto originariamente iscritto e costo secondo il metodo del patrimonio netto (ad esempio: bilancio chiuso al 31/12/1995: costo di acquisto 1.000; bilancio chiuso al 31/12/1996: valutazione secondo il metodo del patrimonio netto: 800; differenza: 200). In tale ipotesi, infatti, la differenza, che sotto l’aspetto civilistico può anche essere ammortizzata, ai fini fiscali non è deducibile, neanche a titolo di ammortamento (art. 66, comma 1-ter, del T.U.I.R.);
- se la partecipazione è stata valutata secondo il metodo del patrimonio netto già dal primo esercizio, dovrà essere controllato che l’eventuale differenza tra costo di acquisto effettivamente sostenuto e costo della partecipazione non sia stata dedotta ai fini fiscali (art. 66, comma 1-ter, del T.U.I.R.);
- nel caso in cui dall’utilizzo del metodo del patrimonio netto derivino differenze di valutazione rispetto al valore iscritto nell’anno precedente (mentre la valutazione con il sistema del “costo” dà luogo all’iscrizione di valori che restano fissi nel tempo, il metodo del patrimonio netto comporta differenti valori al variare dell’entità del patrimonio netto dell’impresa partecipata) occorre verificare se tali differenze abbiano dato luogo a plusvalenze e/o minusvalenze, onde garantire il rispetto delle disposizioni di cui agli articoli 54, comma 2-bis e 66.

NOTE

(4) — In ordine ai criteri di valutazione dei titoli, la materia verrà trattata nella parte dedicata al possesso di partecipazioni dell’attivo circolante.

3.3 I crediti.

I crediti da iscrivere nelle immobilizzazioni finanziarie (B III 2) costituiscono degli investimenti di natura durevole. Essi, pertanto, posto che non derivano, di norma, da operazioni commerciali (i crediti derivanti da rapporti commerciali, infatti, devono essere iscritti nell’attivo circolante), non misurano ricavi di esercizio.

Ai sensi dell’art. 2426, comma 1, n. 8), del c.c., i crediti devono essere iscritti secondo il valore presumibile di realizzazione.

3.3.1 L’oggetto del controllo.

Il controllo deve tendere essenzialmente a:

- verificare se i crediti iscritti fra le immobilizzazioni costituiscono operazioni finanziarie, non collegate ad operazioni di natura commerciale e siano stati iscritti in conformità al citato n. 8) dell’art. 2426;
- appurare le controparti delle operazioni stesse, evidenziando (per esempio nelle “note” del prospetto di cui al punto successivo) se si tratta di imprese controllate, collegate o controllanti con la società oggetto di verifica; in questo caso, infatti, i singoli rapporti finanziari dovranno essere esaminati (si sottolinea che lo schema di bilancio prescritto dal codice civile richiede che i crediti nei confronti di imprese controllate, collegate e controllanti siano distintamente indicati);
- determinare le condizioni del finanziamento (garanzie prestate, interessi pattuiti, loro scadenza, ecc.);
- accertare se gli interessi sono stati contabilizzati (la voce di collegamento è la C 16 a) del conto economico) e, quindi, dichiarati, ai sensi dell’art. 56 del T.U.I.R.;
- constatare, in caso di cessione del credito, la corretta contabilizzazione della plusvalenza o della minusvalenza;
- rilevare se l’impresa abbia proceduto a svalutare i crediti ovvero abbia contabilizzato perdite su crediti.

Allo scopo di acquisire un quadro fedele delle reali situazioni finanziarie dell’impresa, è utile anche confrontare i crediti immobilizzati, con i relativi interessi attivi in maturazione, con i debiti della stessa natura (ad esempio, i crediti finanziari verso altre imprese, iscritti nella voce C III 2) d) con i debiti verso altri finanziatori, di cui alla voce D 4), indicando anche in questo caso gli oneri accessori che si renderanno dovuti entro la fine dell’esercizio.

3.3.2 L’iter del controllo.

Gli operanti dovranno, innanzitutto, eseguire un primo controllo destinato ad appurare le operazioni che hanno dato origine ai crediti in parola. Ciò anche al fine di scongiurare la possibilità che l’impresa, per celare cessioni o prestazioni effettuate in evasione d’imposta, iscriva i relativi crediti nell’ambito delle immobilizzazioni, facendoli figurare quali operazioni di finanziamento.

A tale scopo, potrebbe essere utile redigere un prospetto sul tipo di quello seguente, in modo da fornire al direttore della verifica un primo quadro della situazione. A seconda della rilevanza dei crediti, questi possono essere indicati o per soggetti debitori o raggruppati per categorie (ad esempio, “verso imprese controllate”, “verso altre imprese”).

Prospetto dei crediti iscritti fra le "immobilizzazioni finanziarie"

- * Annualità precedente a quella oggetto di verifica
- ** Annualità oggetto di verifica
- *** Indicare la natura delle operazioni che hanno dato origine alle variazioni intervenute nell'anno, le svalutazioni, le rinunce totali o parziali ai crediti, le cessioni di crediti a terzi.

Se i crediti e le relative movimentazioni sono di scarsa rilevanza, il controllo potrà riguardare la totalità delle operazioni che hanno dato origine ai crediti iscritti. Invece, se la voce in esame si presenta più articolata, sulla base del predetto prospetto occorre dapprima indicare i conti e sottoconti che confluiscono nella voce di bilancio, per individuare i conti o i sottoconti sui quali indirizzare l'attività di controllo.

A tal fine, verranno privilegiati i conti (o sottoconti) da cui scaturiscono le maggiori movimentazioni dell'anno, gli eventuali rapporti finanziari con società controllate, collegate e controllanti, nonché i crediti derivanti da rapporti con i soci, loro familiari, persone fisiche in genere.

In ordine all'iter del controllo, va tenuto presente che, ai fini fiscali, i crediti immobilizzati possono dar luogo ad effetti sul reddito imponibile, nei seguenti casi:

- *perdite su crediti* - le perdite su crediti per inesigibilità sono deducibili soltanto se risultano da elementi certi e precisi ovvero se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali (art. 66, comma 3);

- *svalutazione dei crediti* - la quota annualmente deducibile a titolo di svalutazione crediti deve essere calcolata con riferimento ai crediti derivanti da cessioni di beni e prestazioni di servizi da cui derivano ricavi. In genere, le imprese mantengono in contabilità il relativo fondo di svalutazione che, al momento di redazione del bilancio, viene portato direttamente in diminuzione del valore dei crediti, per conformità a quanto prevede l'art. 2426, n. 8), del codice civile;

- *cessione dei crediti* - la cessione dei crediti può generare una sopravvenienza attiva (caso molto raro) ovvero una sopravvenienza passiva, costituita dalla differenza tra il valore del credito iscritto in bilancio ed il prezzo ottenuto per la cessione.

Perdite su crediti.

Le perdite su crediti confluiscono nella voce B) 10) c) del conto economico ("altre svalutazioni delle immobilizzazioni. Pertanto, al fine di determinare esattamente l'ammontare delle perdite su crediti è necessario distinguere, nell'ambito dell'indicata voce del conto economico, l'importo di tale perdita rispetto alle svalutazioni di altri elementi patrimoniali.

Per determinare la quota deducibile ai sensi dell'art. 66, comma 3, occorre altresì effettuare una ulteriore distinzione tra perdite su crediti derivanti dall'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali e perdite per inesigibilità.

Infatti, le perdite su crediti del primo tipo sono deducibili quando si verifica il presupposto ivi richiesto, cioè la dichiarazione di fallimento, il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa, il decreto di ammissione alla procedura del concordato preventivo, il decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Le perdite del secondo tipo sono deducibili quando risultano da elementi certi e precisi, e quindi è necessario compiere un esame di merito per verificare la sussistenza di tale ulteriore

condizione.

Nel caso in cui l'impresa contabilizza una perdita su crediti a fronte di procedura concorsuale, occorre:

- acquisire la documentazione da cui risulta la data in cui la procedura ha avuto inizio, al fine di stabilire l'esercizio di competenza per la contabilizzazione della perdita;
- individuare l'ammontare dei crediti iscritti in bilancio, riferibili al debitore;
- appurare se la procedura concorsuale preveda la mera decurtazione del credito (come avviene in caso di concordato preventivo); in tale ipotesi, infatti, la perdita deducibile è costituita dalla differenza tra credito iscritto in bilancio e credito rimborsabile;
- stabilire l'ammontare della perdita deducibile. A tal fine va tenuto conto del fondo di svalutazione crediti, cioè dell'accantonamento effettuato annualmente in tale fondo, soltanto se la perdita su crediti riguarda un credito di natura "commerciale", ipotesi, di norma, non verificabile per i crediti che costituiscono immobilizzazioni;
- nel caso in cui l'impresa deduca a titolo di perdita l'intero importo del credito acceso nei confronti di un debitore assoggettato a procedure concorsuali, l'eventuale rimborso di parte del credito, effettuato in anni successivi, costituisce una sopravvenienza attiva.

Qualora, invece, la perdita venga contabilizzata per inesigibilità, al di fuori dei casi connessi all'inizio di procedure concorsuali, i verificatori dovranno esaminare, nel merito, la sussistenza delle condizioni previste, cioè se la perdita risulta da elementi certi e precisi (acquisendo, ad esempio, la copia della documentazione da cui risulta l'avvio concreto di procedure esecutive). Si tratta, quindi, di una valutazione "di fatto" che deve riscontrare la esistenza "attuale" di una causa di inesigibilità (5).

Cessione di crediti.

La cessione di crediti iscritti in bilancio può avvenire a titolo definitivo (pro-soluto), per cui il rischio della sua inesigibilità si sposta in capo al cessionario, acquirente del credito; oppure può avvenire "salvo buon fine" (pro-solvendo), nel qual caso il rischio della sua inesigibilità rimane in capo al cedente (ad esempio, sconto bancario).

La cessione pro-soluto dei crediti non è una ipotesi molto diffusa; pertanto, in caso in cui l'impresa abbia posto in essere una serie di operazioni di questo tipo, ovvero anche una sola operazione ma di importo elevato, è necessario un approfondito controllo, soprattutto in ordine agli eventuali rapporti, anche di tipo occulto, tra cedente e cessionario.

Infatti, operazioni di questo tipo possono anche essere ispirate da finalità elusive, allo scopo cioè di aggirare le norme che condizionano la deduzione della perdita alla sussistenza di elementi certi e precisi. In ogni modo, per la cessione del credito pro-soluto la differenza tra credito iscritto in bilancio e prezzo conseguito rappresenta una perdita deducibile, in quanto risulta da elementi certi (la vendita) e precisi (differenza tra prezzo di vendita e valore del credito).

Nel caso di cessione pro-solvendo, invece, la differenza tra l'anticipo ricevuto ed il valore del credito, indipendentemente dalle tecniche di contabilizzazione, non costituisce mai una perdita deducibile.

La perdita si manifesterà, e quindi la deduzione potrà essere operata, in presenza di elementi certi e precisi, quando il debi-

tore principale non onorerà l'impegno ovvero lo onorerà soltanto in parte.

La cessione pro-solvendo comporta, inoltre, l'obbligazione del pagamento delle commissioni all'ente scontatore (ad esempio, la banca), commissioni che costituiscono interessi passivi la cui deducibilità deve essere operata ai sensi dell'art. 63 del T.U.I.R..

Per quanto riguarda le problematiche relative alla svalutazione dei crediti per accantonamento al fondo rischi su crediti, si rimanda all'omologa voce concernente l'attivo circolante.

NOTE

(5) — Ad esempio, con R.M. n. 9/517 del 06/09/1980 il Ministero delle finanze ha riconosciuto deducibile la perdita su crediti derivante da rinuncia al medesimo, realizzando ciò una scelta obiettivamente di convenienza per l'impresa.

3.4 Altri titoli.

Ove l'impresa indichi nell'attivo l'esistenza di titoli costituenti "immobilizzazioni finanziarie", diversi dalle partecipazioni, dai crediti e dalle azioni proprie (voce B III 3), i verbalizzanti dovranno, in primo luogo, "inventariare" i titoli stessi, al fine di porne in immediata evidenza la loro natura e le operazioni che hanno dato luogo alla iscrizione della voce in bilancio.

Le principali attività che interessano la voce in esame sono costituite da titoli pubblici, obbligazioni, certificati di deposito, commercial papers, cambiali finanziarie, "option" o operazioni a premio, ecc.

3.4.1 L'oggetto del controllo.

Il controllo deve tendere essenzialmente a:

- verificare se gli altri titoli iscritti fra le immobilizzazioni costituiscano operazioni di investimento e siano stati iscritti in conformità alle disposizioni dettate dal codice civile e dalla normativa fiscale;
- appurare le controparti delle operazioni, evidenziando la natura di imprese controllate, collegate o controllanti con la società oggetto di verifica; in questo caso, infatti, i singoli rapporti finanziari dovranno essere sempre esaminati;
- determinare le condizioni del finanziamento (garanzie prestate, interessi pattuiti, loro scadenza, ecc.);
- accertare se gli interessi eventualmente previsti siano stati contabilizzati e, quindi, dichiarati, ai sensi dell'art. 56 del T.U.I.R.;
- constatare, in caso di cessione del titolo o di altre operazioni intervenute sul medesimo, la corretta contabilizzazione della plusvalenza o della minusvalenza;
- rilevare se l'impresa abbia proceduto a svalutare i titoli ovvero abbia contabilizzato perdite derivanti dal loro possesso o dalla loro negoziazione.

3.4.2 L'iter del controllo.

Gli operanti dovranno, in primo luogo, appurare le operazioni che hanno dato origine all'iscrizione degli "altri titoli"

nell'attivo di bilancio.

Qualora si tratti di operazioni "atipiche", sarà opportuno esaminare nel dettaglio la relativa disciplina eventualmente prevista da leggi speciali ed il conseguente trattamento fiscale.

A tal fine, potrà essere utile redigere un prospetto, sul tipo di quello di seguito riportato, per mezzo del quale fornire al direttore della verifica il quadro generale della situazione.

Prospetto degli "altri titoli" iscritti nelle immobilizzazioni finanziarie

- * È opportuno elencare i titoli pubblici per categoria (Bot, BTP, CCT), le obbligazioni per categoria e soggetto emittente e gli altri titoli per categoria e soggetto emittente o soggetto controinteressato.
- ** Annualità precedente a quella oggetto di verifica
- *** Annualità oggetto di verifica

In relazione alle indicazioni fornite dai verbalizzanti, il direttore della verifica orienterà il controllo su alcune o tutte le operazioni che hanno dato luogo all'iscrizione della voce di bilancio.

Il controllo potrà essere articolato secondo il seguente schema, verificando cioè le operazioni di seguito indicate:

- acquisto del titolo;
- contabilizzazione del relativo costo;
- maturazione di eventuali interessi o proventi;
- imputazione di tali interessi o proventi fra i componenti positivi del reddito d'impresa;
- cessione del titolo;
- realizzazione della relativa plusvalenza o minusvalenza;
- contabilizzazione e dichiarazione di tali componenti reddituali;
- eventuali operazioni di tipo speculativo;
- quantificazione dell'utile o della perdita;
- contabilizzazione a bilancio dell'utile o della perdita.

3.5 Le azioni proprie.

Le azioni proprie vanno indicate fra le immobilizzazioni finanziarie quando sono destinate a rimanere durevolmente nel patrimonio sociale (si ricorda, peraltro, che per l'art. 2357, secondo comma, del codice civile, la durata di acquisto di azioni proprie non può superare i 18 mesi). In caso contrario, esse vanno iscritte tra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni.

Le azioni proprie devono essere iscritte in bilancio al costo di acquisto.

3.5.1 L'oggetto del controllo.

Il controllo in materia di azioni proprie deve essere finalizzato a verificare:

- il rispetto delle norme civilistiche che disciplinano la materia (art. 2357, 2357-bis, 2357-ter, 2357-quater, 2358);
- la corretta costituzione della speciale riserva (voce A II del Passivo dello stato patrimoniale);
- la valutazione delle azioni al momento dell'acquisto (la valutazione, come detto, deve essere fatta al costo di acquisto);
- l'attribuzione agli altri soci del dividendo spettante alle azioni proprie (art. 2357-ter, c.c.);

- le eventuali plusvalenze o minusvalenze derivanti dalla cessione delle azioni;
- che in caso di annullamento di azioni proprie la differenza negativa tra il costo delle stesse e la corrispondente quota di patrimonio netto non abbia concorso negativamente alla determinazione del reddito d'esercizio.

3.5.2 La procedura di controllo.

L'esistenza di azioni proprie viene rilevata immediatamente in quanto devono essere distintamente indicate fra le attività finanziarie dell'attivo circolante.

I verbalizzanti dovranno procedere ad individuare l'anno in cui le azioni sono state acquisite, per verificare il rispetto di quanto disposto dall'art. 2357, comma 2, del codice civile.

Successivamente, il controllo dovrà appurare:

- la creazione della speciale riserva nel passivo del bilancio;
- la valutazione al costo di acquisto delle azioni;
- la destinazione delle azioni stesse.

Qualora i titoli siano stati ceduti, occorrerà verificare l'avvenuta imputazione a bilancio dell'eventuale plusvalenza.

Se l'impresa abbia proceduto all'annullamento delle azioni per riduzione del capitale sociale, dovrà essere accertato che la differenza negativa tra costo di acquisto contabilizzato e la corrispondente quota di patrimonio sociale non abbia concorso alla formazione del reddito d'impresa.

CAPITOLO 4

LE ATTIVITÀ FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE.

La voce "Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie" (C III) dello stato patrimoniale accoglie le partecipazioni, le azioni proprie e gli altri titoli "non" destinati ad essere utilizzati durevolmente dall'azienda.

La voce reca la separata indicazione di:

- 1) partecipazioni in imprese controllate;
- 2) partecipazioni in imprese collegate;
- 3) partecipazioni in imprese controllanti;
- 4) altre partecipazioni;
- 5) azioni proprie, con indicazioni anche del valore nominale complessivo;
- 6) altri titoli.

Le attività finanziarie sono rappresentate da elementi patrimoniali della medesima natura delle immobilizzazioni finanziarie, di cui si è parlato nel paragrafo *sub* 3. La differenza sostanziale riguarda la circostanza che si tratta di attività finanziarie detenute per un breve periodo, ad esempio per scopi speculativi o temporanei investimenti di eccedenze di liquidità.

Per tali ragioni, si reputa opportuno che il controllo sia condotto contestualmente, o in immediata successione, con quello effettuato sulle immobilizzazioni finanziarie.

Per quanto concerne i criteri da utilizzare per la loro iscrizione tra le immobilizzazioni finanziarie ovvero nell'attivo circolante, vale quanto si è detto nel succitato paragrafo *sub* 3.

4.1 Le partecipazioni.

L'art. 2424-*bis* del codice civile dispone, al comma 2, che le partecipazioni in altre imprese in misura non inferiore a quelle stabilite dal terzo comma dell'articolo 2359 (almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in borsa) si presumono immobilizzazioni. Poiché quando una società è partecipata in misura non inferiore a detti limiti la medesima si considera controllata ovvero collegata, ne deriva che, di norma, le partecipazioni in imprese controllate o collegate costituiscono immobilizzazioni finanziarie. Pertanto, la presenza di partecipazioni in imprese controllate o collegate nell'ambito delle attività finanziarie che "non" costituiscono immobilizzazioni rappresenta una fattispecie non frequente che segnala l'esistenza di una operazione la cui natura merita di essere chiarita in sede di controllo.

Ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 9), del codice civile, le partecipazioni, che non costituiscono immobilizzazioni, devono essere iscritte in bilancio al costo di acquisto ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore (tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi). Inoltre, per i beni fungibili (tra i quali vanno ricomprese le azioni emesse da uno stesso soggetto ed aventi uguali caratteristiche e le quote delle società a responsabilità limitata) il n. 10) del citato comma 1 dell'art. 2426 riconosce la possibilità di utilizzare, ai fini della loro valutazione, anche il metodo "FIFO" o il "LIFO" ovvero il metodo della "media ponderata".

Ai fini fiscali le partecipazioni che non costituiscono immobilizzazioni devono essere rilevate a costi, ricavi e rimanenze; il loro acquisto, quindi, genera "costi", la cessione "ricavi" ed il possesso al termine del periodo d'imposta "rimanenze". Questa regola prevista dall'art. 53 del T.U.I.R. rappresenta una rilevante differenziazione rispetto alle partecipazioni immobilizzate, la cui cessione dà luogo a plusvalenze e minusvalenze. Va precisato che qualora l'impresa, come sovente accade, non iscrive in bilancio i titoli in esame a "costi", "ricavi" e "rimanenze" ma secondo il sistema patrimoniale, la nota integrativa deve contenere l'indicazione dei "costi", "ricavi" e "rimanenze" necessari per la determinazione del reddito. Se tali elementi non risultano dalla nota integrativa l'impresa deve allegare alla dichiarazione dei redditi apposito "prospetto".

4.1.1 L'oggetto del controllo.

In ordine alle partecipazioni "non immobilizzate" il controllo ha come oggetto:

- l'appuramento del prezzo di acquisto e la sua iscrizione nel bilancio;
- i criteri utilizzati per la valutazione dei titoli (tale valutazione costituisce "rimanenza" finale dei beni che concorre alla formazione del reddito imponibile);
- la corretta contabilizzazione dei ricavi in caso di cessione;
- la contabilizzazione di eventuali dividendi.

Particolare rilevanza potrebbero, inoltre, assumere i "motivi" che hanno indotto l'impresa ad effettuare l'investimento; la natura della partecipazione lascia presumere che l'operazione abbia scopi speculativi, per cui è necessario appurare le controparti dell'operazione e gli effetti economici che l'investimento ha provocato. Ad esempio, l'acquisto e la repentina ven-

dita di titoli, con perdite da parte della società, potrebbero costituire uno stratagemma per distrarre mezzi finanziari dall'impresa a favore delle controparti dell'operazione (soprattutto se si tratta di soggetti privati legati all'impresa stessa).

4.1.2 L'iter del controllo.

Al fine di fornire al direttore della verifica il quadro generale delle partecipazioni possedute dall'impresa, potrebbe essere utile predisporre un prospetto riassuntivo evidenziando anche la misura della partecipazione ed il tipo di collegamento con la società verificata.

Un esempio di prospetto (da adattare a seconda delle diverse situazioni riscontrate) può essere il seguente:

Prospetto riassuntivo delle partecipazioni possedute dall'impresa verificata:

- * a) impresa controllata dalla società verificata;
- b) impresa collegata alla società verificata;
- c) impresa controllante della società verificata;
- d) altre imprese;

** Indicare anche il metodo di valutazione.

Dopo aver esaminato il prospetto di cui sopra, il direttore della verifica potrà indirizzare il controllo nei confronti di tutte o di alcune delle partecipazioni possedute dall'impresa.

Al riguardo, i militari devono:

- appurare che l'iscrizione della partecipazione fra le attività finanziarie che "non" costituiscono immobilizzazioni risponda ai criteri civilistici, e cioè, nella fattispecie, si tratti di un investimento "non" di carattere duraturo. Questo tipo di riscontro non si presenta sempre agevole perché i verbalizzanti non possono spingersi fino a sindacare le scelte economico-aziendali dell'impresa. Pertanto, sarà importante acquisire ed esaminare gli atti societari ed i contratti (se esistono) che hanno determinato l'acquisto della partecipazione, in quanto è in tale fase che devono emergere le finalità e le caratteristiche dell'acquisto stesso;

- risalire ai criteri di valutazione utilizzati dall'impresa per l'iscrizione della partecipazione nell'attivo del bilancio. Come si è detto, le partecipazioni che non costituiscono immobilizzazioni devono essere iscritte in bilancio al costo di acquisto ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore (tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi);

- nel caso di iscrizione della partecipazione al costo di acquisto, controllare che il costo iscritto in bilancio sia quello effettivamente sostenuto per l'acquisto della partecipazione;

- considerare che, ai fini fiscali, le partecipazioni "non" immobilizzate possono dar luogo ad effetti sul reddito imponibile, nei seguenti casi:

. *vendita* - i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni in società ed in enti soggetti ad IRPEG danno luogo a ricavi, anche se non rientrano tra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (art. 53, comma 1, lett. c, del T.U.I.R.);

. *conseguimento di dividendi* - il possesso di partecipazioni, anche "non" immobilizzate, potrebbe dar luogo al diritto alla percezione di utili derivanti da società di persone ovvero a dividendi distribuiti da società di capitale ed enti soggetti IRPEG (art. 56, commi 1 e 2, del T.U.I.R.);

. *perdite subite da società di persone* - le perdite subite da

società di persone sono deducibili nella proporzione e secondo le modalità previste dall'art. 8, commi 2 e 3 del T.U.I.R.;

. *possesso alla fine del periodo d'imposta* - le variazioni delle rimanenze finali delle attività finanziarie in parola costituiscono componenti del reddito imponibile (art. 61, comma 1, del T.U.I.R.). La citata disposizione indica anche i criteri fiscali da utilizzare per la valutazione delle rimanenze costituite da titoli, rinviando alle regole contenute nell'art. 59. In particolare, l'impresa può liberamente valutare le partecipazioni secondo il metodo: (1) del costo specifico; (2) LIFO a scatti annuale o le sue varianti; (3) FIFO; (4) della media ponderata. Se l'impresa adotta altro metodo, il valore delle partecipazioni, ai fini fiscali, non può essere inferiore al metodo LIFO a scatti annuale. Dalle medesime disposizioni, inoltre, deriva la facoltà per l'imprenditore di valutare le partecipazioni ad un "valore minimo" inferiore a quello risultante dai metodi LIFO, FIFO o "media ponderata", quando il valore normale delle partecipazioni stesse, definito dall'art. 61, comma 3, è inferiore al valore "legale". In tali casi, le partecipazioni risulteranno svalutate e la differenza costituisce componente negativa deducibile per la determinazione del reddito (ad esempio, al 31/12/1996 le partecipazioni, secondo il metodo LIFO, sono valutate 100; al 31/12/1997 il valore normale delle partecipazioni medesime è pari a 80; l'impresa può valutare le partecipazioni al "valore minimo", cioè 80, svalutandole cioè di 20, che costituisce componente negativo deducibile dal reddito). La deducibilità della svalutazione non si applica per le partecipazioni in società di persone;

. *versamenti e rinuncia ai crediti*: qualora la società partecipante effettui versamenti a fondo perduto ovvero in conto capitale (o rinunci a crediti vantati nei confronti della società partecipata) l'ammontare di tali versamenti (art. 61, comma 5):

.. si aggiunge al costo della partecipazione (cioè, è come se si acquistassero altre azioni o quote);

.. ovvero l'ammontare del versamento (o del credito rinunciato) può essere dedotto, come componente negativo del reddito, qualora il medesimo sia effettuato a copertura di perdite. Tuttavia, la deduzione è ammessa soltanto per la parte che eccede il patrimonio netto della società emittente risultante dopo la copertura (questa disposizione non si applica per le partecipazioni in società di persone - art. 66, comma 5).

In base a quanto sopra, ai fini dell'effettuazione del controllo sulla compravendita di un determinato titolo o gruppo di titoli si può tener conto del presente schema:

- acquisto: acquisizione e visione degli atti di acquisto; determinazione del prezzo di acquisto; controllo del prezzo contabilizzato in bilancio;

- valutazione chiusura esercizio: appuramento del criterio civilistico utilizzato; appuramento del criterio fiscale utilizzato; se il criterio civilistico è diverso dal metodo del "costo specifico", del "LIFO a scatti annuale" (o sue varianti), del "FIFO" e della "media ponderata", ai fini fiscali il valore non può essere inferiore a quello derivante dall'utilizzo del "LIFO a scatti annuale" (in questo caso, se il valore iscritto in bilancio è inferiore al LIFO a scatti, la differenza deve costituire oggetto di variazione in aumento); in ogni caso, l'impresa può valutare le partecipazioni secondo il valore normale (art. 61, comma 3) (in questo caso, l'importo della svalutazione è deducibile);

- vendita: il corrispettivo conseguito costituisce ricavo, da contrapporre al costo di acquisto (se la vendita avviene nello stesso esercizio dell'acquisto) ovvero al valore di rimanenza. L'impresa può contabilizzare nel conto economico direttamente la differenza positiva (utile) o negativa (perdita).

Il controllo in caso di cessione delle partecipazioni.

Nel caso di cessione della partecipazione deve essere esaminata l'intera operazione allo scopo di accertare se il prezzo praticato sia congruo, soprattutto qualora dall'operazione derivi una perdita (cioè quando il ricavo conseguito sia inferiore al prezzo d'acquisto).

Ciò non significa, naturalmente, che i verbalizzanti possono sindacare il corrispettivo praticato dalle parti in regime di libera contrattazione ma soltanto che il prezzo fatturato e contabilizzato sia quello effettivamente pagato dall'acquirente.

A tal riguardo, può essere appurato, ad esempio, se il compratore sia in qualche modo collegato all'impresa verificata ovvero legato da vincoli di parentela o affettivi con la controparte; verificate le modalità di pagamento, acquisendo, per quanto possibile, i relativi mezzi (copie di assegni, bonifici, ecc.) - salvo il ricorso agli accertamenti bancari in caso di elementi indiziari "di sospetto" -, gli effetti sui rispettivi redditi imponibili, i tempi della vendita, le motivazioni della stessa come risultanti dagli atti societari, il lasso di tempo intercorso tra l'originario acquisto e la vendita.

Il controllo in caso di svalutazione delle rimanenze di titoli.

Riprendendo quanto si è già detto più sopra, ai fini civilistici l'impresa può valutare i titoli non immobilizzati al costo di acquisto (ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore) mentre ai fini fiscali è ammesso, alternativamente, uno dei seguenti metodi di valutazione:

- costo specifico;
- LIFO a scatti annuale (e sue varianti); le attività finanziarie valutate in un dato anno con il metodo LIFO a scatti annuale possono essere svalutate in base al valore "minimo" di cui all'art. 61, comma 3;
- FIFO; le attività finanziarie valutate in un dato anno con il metodo FIFO possono essere svalutate in base al valore "minimo" di cui all'art. 61, comma 3;
- "media ponderata"; le attività finanziarie valutate in un dato anno con il metodo "media ponderata" possono essere svalutate in base al valore "minimo" di cui all'art. 61, comma 3.

La differenza tra valutazione secondo il metodo LIFO a scatti annuale, FIFO e "media ponderata", rispetto al valore minimo, può essere portata in deduzione dal reddito come "svalutazione".

Se il contribuente utilizza un altro metodo di valutazione (ad esempio, se la valutazione civilistica differisce da tutti i suddetti metodi) le rimanenze non possono essere valutate ad un valore inferiore al LIFO a scatti annuale.

Le differenze tra valutazione civilistica e valutazione fiscale debbono formare oggetto di apposite variazioni in aumento o in diminuzione da eseguire in dichiarazione annuale.

Il valore dei titoli, se non risulta in bilancio, deve risultare dalla nota integrativa ovvero da un apposito "prospetto".

Il controllo nel caso di possesso di partecipazioni in imprese controllate, collegate o controllanti.

Nel caso in cui l'impresa possieda partecipazioni in imprese controllate, collegate o controllanti è necessario appurare l'esistenza di rapporti incrociati di natura commerciale o finanziaria, procedendo, quindi, al relativo esame (a tal fine, si evidenzia che per imprese "controllanti" si intende non solo la diretta controllante ma anche la controllante della controllante dell'impresa sottoposta a verifica).

4.2 Le azioni proprie.

Le azioni proprie vanno iscritte nell'attivo circolante quando "non" sono destinate a rimanere durevolmente nel patrimonio sociale al costo di acquisto.

4.2.1 L'oggetto del controllo.

Il controllo in materia di azioni proprie deve essere finalizzato a verificare:

- il rispetto delle norme civilistiche che disciplinano la materia (art. 2357, 2357-bis, 2357-ter, 2357-quater, 2358);
- la corretta costituzione della speciale riserva (voce A II del Passivo dello stato patrimoniale);
- la valutazione delle azioni al momento dell'acquisto (la valutazione deve essere fatta al costo di acquisto);
- l'attribuzione agli altri soci del dividendo spettante alle azioni proprie (art. 2357-ter, c.c.);
- le eventuali plusvalenze o minusvalenze derivanti dalla cessione delle azioni;
- che, in caso di annullamento di azioni proprie, la differenza negativa tra il costo delle stesse e la corrispondente quota di patrimonio netto non abbia concorso negativamente alla determinazione del reddito d'esercizio.

4.2.2 La procedura di controllo.

L'esistenza di azioni proprie viene rilevata immediatamente in quanto, come si è detto in apertura, le stesse devono essere distintamente indicate fra le immobilizzazioni finanziarie.

I verbalizzanti dovranno procedere ad individuare l'anno in cui le azioni sono state acquisite, per verificare il rispetto di quanto disposto dall'art. 2357, comma 2, del codice civile.

Successivamente, il controllo dovrà appurare:

- la creazione della speciale riserva nel passivo del bilancio;
- la valutazione al costo di acquisto delle azioni;
- la destinazione delle azioni stesse.

Qualora i titoli siano stati ceduti, occorrerà verificare l'avvenuta imputazione a bilancio dell'eventuale utile.

Nel caso in cui, invece, l'impresa abbia proceduto all'annullamento delle azioni per riduzione del capitale sociale, dovrà essere accertato che la differenza negativa tra costo di acquisto contabilizzato e la corrispondente quota di patrimonio sociale non abbia concorso alla formazione del reddito d'impresa.

4.3 Gli altri titoli (titoli di Stato, obbligazioni, certificazioni, certificati di deposito).

Gli "altri" titoli che devono essere iscritti nell'attivo circolante sono, di massima, quelli a reddito fisso (ad esempio, titoli di Stato, obbligazioni, certificati di deposito) che vengono acquistati dall'impresa per investire temporanee esigenze di liquidità.

Ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 9), del codice civile, i titoli che non costituiscono immobilizzazioni devono essere iscritti in bilancio al costo di acquisto ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore (tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi).

Inoltre, per i beni fungibili (tra i quali vanno ricompresi i

titoli emessi da uno stesso soggetto ed aventi uguali caratteristiche, il n. 10) del citato comma 1 dell'art. 2426 stabilisce la possibilità di utilizzare, ai fini della loro valutazione, anche il metodo "FIFO" o il "LIFO" ovvero il metodo della "media ponderata".

4.3.1 L'oggetto del controllo.

In ordine agli "altri" titoli il controllo ha come oggetto:

- l'appuramento del prezzo di acquisto e la sua iscrizione nel bilancio;
- i criteri utilizzati per la valutazione dei titoli (tale valutazione costituisce "rimanenza" finale dei beni che concorre alla formazione del reddito imponibile);
- la corretta contabilizzazione dei ricavi in caso di cessione;
- la contabilizzazione di eventuali interessi.

4.3.2 L'iter del controllo.

In ordine all'iter del controllo, va tenuto presente che:

- devono essere appurati i criteri di valutazione utilizzati dall'impresa per l'iscrizione dei titoli nell'attivo del bilancio;
- nel caso di iscrizione dei titoli al costo di acquisto, deve essere controllato che il costo iscritto in bilancio sia quello effettivamente sostenuto dall'impresa;
- va tenuto presente che, ai fini fiscali, i titoli dell'attivo circolante possono dar luogo ad effetti sul reddito imponibile, nei seguenti casi:

. *vendita* - i corrispettivi delle cessioni danno luogo a ricavi, anche se non rientrano tra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (art. 53, comma 1, lett. c, del T.U.I.R.);

. *conseguimento di interessi* - il possesso di titoli dà luogo al diritto agli interessi che devono essere contabilizzati in base al criterio della competenza;

. *possesso alla fine del periodo d'imposta* - le variazioni delle rimanenze finali dei titoli in parola costituiscono componenti del reddito imponibile (art. 61, comma 1, del T.U.I.R.). La disposizione indica anche i criteri fiscali da utilizzare per la valutazione delle rimanenze costituite da titoli, rinviando alle regole contenute nell'art. 59. In particolare, l'impresa può liberamente valutare i titoli secondo: (1) il costo specifico; (2) il metodo LIFO a scatti annuale o le sue varianti; (3) il metodo FIFO; (4) il metodo della media ponderata.

Se l'impresa adotta un altro metodo, il valore dei titoli, ai fini fiscali, non può essere inferiore al metodo LIFO a scatti annuale. Dalle medesime disposizioni, inoltre, deriva la facoltà per l'imprenditore di valutare i titoli ad un "valore minimo" inferiore a quello risultante dai metodi LIFO, FIFO o "media ponderata", quando il valore normale dei titoli stessi, definito dall'art. 61, comma 3, è inferiore al valore "legale". In tali casi, i titoli risulteranno svalutati e la differenza costituisce componente negativa deducibile per la determinazione del reddito (ad esempio, al 31/12/1996 i titoli, secondo il metodo LIFO, sono valutati 100; al 31/12/1997 il valore normale dei titoli medesimi è pari a 80; l'impresa può valutare i titoli al "valore minimo", cioè 80, svalutandoli quindi di 20, che costituisce componente negativo deducibile dal reddito).

In base a quanto sopra, ai fini dell'effettuazione del controllo sulla compravendita di un determinato titolo o gruppo di ti-

tolari, si può tener conto del presente schema:

- acquisto: acquisizione e visione degli atti di acquisto; determinazione del prezzo di acquisto; controllo del prezzo contabilizzato in bilancio;

- valutazione chiusura esercizio: appuramento criterio civilistico utilizzato; appuramento criterio fiscale utilizzato; se il criterio civilistico è diverso dal metodo del "costo specifico", del "LIFO a scatti annuale" (o sue varianti), del "FIFO" e della "media ponderata", ai fini fiscali il valore non può essere inferiore a quello derivante dall'utilizzo del "LIFO a scatti annuale" (in questo caso, se il valore iscritto in bilancio è inferiore al LIFO a scatti, la differenza deve costituire oggetto di variazione in aumento); in ogni caso, l'impresa può valutare le partecipazioni secondo il valore normale (art. 61, comma 3 e art. 9, comma 4, lett. c) (in questo caso, l'importo della svalutazione è deducibile);

- vendita: il corrispettivo conseguito costituisce ricavo, da contrapporre al costo di acquisto (se la vendita avviene nello stesso esercizio dell'acquisto) ovvero al valore di rimanenza. L'impresa può contabilizzare nel conto economico direttamente la differenza positiva (utile) o negativa (perdita).

CAPITOLO 5

I CREDITI DELL'ATTIVO CIRCOLANTE.

5.1 La rappresentazione in bilancio dei crediti dell'attivo circolante.

La voce C II dello stato patrimoniale accoglie tutti i crediti dell'impresa diversi da quelli finanziari. Essa, in particolare, registra i crediti derivanti da operazioni commerciali.

I crediti devono essere suddivisi nelle seguenti voci:

- crediti verso clienti;
- crediti verso imprese controllate;
- crediti verso imprese collegate;
- crediti verso controllanti;
- crediti verso altri.

Per acquisire una migliore informazione sui crediti esposti nel bilancio, è opportuno posticipare il controllo di questa voce a quello dei crediti immobilizzati (voce B III 2).

I crediti dell'attivo circolante ai fini fiscali derivano, normalmente, da operazioni commerciali. Il loro ammontare, pertanto, può fornire utili informazioni per determinare il volume d'affari del soggetto.

I crediti (sia quelli dell'attivo circolante sia quelli immobilizzati) devono essere iscritti secondo il valore presumibile di realizzazione, cioè al loro valore nominale rettificato per eventuali perdite di realizzo. Pertanto, nel caso in cui il valore di presumibile realizzo sia minore di quello nominale, si procede alla "svalutazione del credito", che viene iscritto, cioè, al netto della svalutazione stessa.

Per quanto riguarda il momento in cui il credito può essere iscritto in bilancio, esso coincide generalmente con il sorgere dell'obbligazione che dà origine al credito medesimo.

Per i crediti commerciali, tale momento si identifica con quello in cui il correlativo ricavo per vendite o per prestazioni rese diventa di competenza.

5.2 L'oggetto del controllo.

Il controllo deve tendere essenzialmente a:

- appurare la natura dei crediti, al fine di individuare quelli di natura commerciale e l'origine dei crediti, diversi da quelli commerciali;
- determinare l'ammontare dei crediti derivanti dalle cessioni di beni e prestazioni di servizi che danno luogo a ricavi, che costituisce la base di calcolo della quota deducibile dal reddito a titolo di svalutazione crediti (art. 71 del T.U.I.R.);
- individuare le controparti delle operazioni di finanziamento, precisando le condizioni del medesimo (garanzie prestate, interessi eventualmente pattuiti, scadenza, ecc.);
- constatare se l'impresa abbia effettuato cessioni di credito o sconto di effetti, verificando in tal caso la corretta contabilizzazione della relativa plusvalenza o minusvalenza;
- rilevare tutte le svalutazioni eventualmente operate dall'impresa, distinguendo quelle derivanti da procedure concorsuali e le altre.

5.3 L'iter del controllo.

Allo scopo di acquisire un utile punto di riferimento per il successivo controllo, è utile determinare l'ammontare dei crediti che si sono formati nell'esercizio, relativi alle operazioni commerciali da cui derivano ricavi (cessioni di beni e prestazioni di servizi).

A tal fine, occorre tenere conto del totale degli "addebitamenti" dei conti accesi ai crediti commerciali. Pertanto, i verificatori dovranno:

- individuare i conti ed i sottoconti ove sono imputati crediti di natura commerciale (si evidenzia che crediti di origine commerciale a medio-lunga scadenza possono essere iscritti fra le immobilizzazioni - voce C III);
- determinare il totale degli "addebitamenti" risultanti dalla contabilità sistematica.

Il totale ottenuto deve essere posto a raffronto con l'ammontare dei ricavi derivanti dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi di competenza dell'esercizio, tenendo ovviamente conto che alcune transazioni possono essere regolate in conto cassa o in conto banca. Nel caso in cui tale riscontro presenti delle evidenti incongruenze non immediatamente giustificabili, il direttore della verifica potrà disporre l'esame analitico delle transazioni da cui sono scaturiti gli "addebitamenti" ai conti e sottoconti accesi ai crediti.

In ordine all'iter del controllo, va tenuto presente che, ai fini fiscali, i crediti dell'attivo circolante possono dar luogo ad effetti sul reddito imponibile, nei seguenti casi:

- *perdite su crediti per inesigibilità*: sono deducibili soltanto se risultano da elementi certi e precisi ovvero se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali (art. 66, comma 3);
- *svalutazione dei crediti*: la quota annualmente deve essere calcolata con riferimento ai crediti derivanti da cessioni di beni e prestazioni di servizi da cui derivano ricavi. In genere, le imprese mantengono in contabilità il relativo fondo di svalutazione che, al momento di redazione del bilancio, viene portato direttamente in diminuzione del valore dei crediti, per conformità a quanto prevede l'art. 2426, n. 8), del codice civile;
- *cessione dei crediti*: può generare una sopravvenienza attiva (caso molto raro) ovvero una sopravvenienza passiva, costi-

tuita dalla differenza tra il valore del credito iscritto in bilancio ed il prezzo ottenuto per la cessione.

5.3.1 Perdite su crediti.

Le perdite su crediti confluiscono nella voce B) 10) d) del conto economico ("svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante"), indipendentemente dalla natura dei crediti stessi (crediti commerciali o non commerciali). Questa voce contiene anche la quota annuale deducibile a titolo di svalutazione dei crediti. Pertanto, al fine di determinare esattamente l'ammontare delle perdite su crediti è necessario distinguere, nell'ambito della suddetta voce del conto economico, l'importo della perdita.

Per determinare la quota deducibile ai sensi dell'art. 66, comma 3, occorre altresì effettuare una ulteriore distinzione tra perdite su crediti derivanti dall'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali e perdite per inesigibilità. Infatti, le perdite su crediti del primo tipo sono deducibili quando si verifica il presupposto ivi richiesto, cioè la dichiarazione di fallimento, il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa, il decreto di ammissione alla procedura del concordato preventivo, il decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. Le perdite del secondo tipo sono deducibili quando risultano da elementi certi e precisi, e quindi è necessario compiere un esame di merito per verificare la sussistenza di tale ulteriore condizione.

Nel caso in cui l'impresa contabilizza una perdita su crediti a fronte di procedura concorsuale, occorre:

- acquisire la documentazione da cui risulta la data in cui la procedura ha avuto inizio, al fine di stabilire l'esercizio di competenza per la contabilizzazione della perdita;
- individuare l'ammontare dei crediti iscritti in bilancio, riferibili al debitore;
- appurare se la procedura concorsuale preveda la mera decurtazione del credito (come avviene in caso di concordato preventivo); in tale ipotesi, infatti, la perdita deducibile è costituita dalla differenza tra credito iscritto in bilancio e credito rimborsabile;
- stabilire l'ammontare della perdita deducibile. Tale ammontare deve tener conto del fondo di svalutazione crediti, cioè dell'accantonamento effettuato annualmente in tale fondo. L'art. 2424 c.c. non consente che il fondo di svalutazione sia iscritto nel passivo del bilancio ma è prassi sufficientemente consolidata che tale fondo sia calcolato nelle scritture contabili. Se la perdita è inferiore all'ammontare accantonato, l'impresa non può dedurre alcunché a titolo di perdita, in quanto la medesima deve essere imputata al fondo; se la perdita è superiore all'ammontare accantonato, la differenza può essere portata in deduzione ai sensi dell'art. 66, comma 3, mediante imputazione della voce B) 10) d) del conto economico;
- nel caso in cui l'impresa deduca a titolo di perdita l'intero importo del credito acceso nei confronti di un debitore assoggettato a procedure concorsuali, l'eventuale rimborso di parte del credito, effettuato in anni successivi, costituisce una sopravvenienza attiva.

Nel caso, invece, in cui la perdita venga contabilizzata per inesigibilità, al di fuori dei casi connessi all'inizio di procedure concorsuali, i verificatori dovranno esaminare, nel merito, la sussistenza delle condizioni previste, cioè se la perdita risulta da elementi certi e precisi (acquisendo, ad esempio, la copia della documentazione da cui risulta l'avvio concreto di procedure esecutive). Si tratta, quindi, di una valutazione "di fatto"

che deve riscontrare la esistenza “attuale” di una causa di inesigibilità (6).

NOTE

(6) — Ad esempio, con R.M. n. 9/517 del 06/09/1980 il Ministero delle finanze ha riconosciuto deducibile la perdita su crediti derivante da rinuncia al medesimo, realizzando ciò una scelta obiettivamente di convenienza per l'impresa.

5.3.2 Cessione di crediti.

La cessione di crediti iscritti in bilancio può essere a titolo definitivo (pro-soluto), per cui il rischio della sua inesigibilità si sposta in capo al cessionario, acquirente del credito; oppure può avvenire “salvo buon fine” (pro-solvendo), nel qual caso il rischio della sua inesigibilità rimane in capo al cedente (ad esempio, sconto bancario).

La cessione pro-soluto dei crediti non è una ipotesi molto diffusa; pertanto, nel caso in cui l'impresa abbia posto in essere una serie di operazioni di questo tipo, ovvero anche una sola operazione ma di importo elevato, si richiede un approfondito controllo, soprattutto in ordine agli eventuali rapporti, anche di tipo occulto, tra cedente e cessionario. Infatti, operazioni di questo tipo possono anche essere ispirate da finalità elusive, allo scopo cioè di aggirare le norme che condizionano la deduzione della perdita alla sussistenza di elementi certi e precisi. In ogni modo, in caso di cessione del credito pro-soluto la differenza tra credito iscritto in bilancio e prezzo conseguito rappresenta una perdita deducibile, in quanto risulta da elementi certi (la vendita) e precisi (differenza tra prezzo di vendita e valore del credito).

Nel caso di cessione pro-solvendo, invece, la differenza tra l'anticipo ricevuto ed il valore del credito, indipendentemente dalle tecniche di contabilizzazione, non costituisce mai una perdita deducibile. La perdita si manifesterà, e quindi la deduzione potrà essere operata, in caso di elementi certi e precisi, quando il debitore principale non onorerà l'impegno ovvero lo onorerà soltanto in parte.

La cessione pro-solvendo comporta, inoltre, l'obbligazione del pagamento delle commissioni all'ente scontatore (ad esempio, la banca), commissioni che costituiscono interessi passivi, la cui deducibilità, dunque, deve essere operata ai sensi dell'art. 63 del T.U.I.R..

5.3.3 Svalutazione dei crediti.

Ai fini del controllo della deduzione della quota a titolo di svalutazione dei crediti occorre:

- calcolare la base di commisurazione prevista dall'art. 71 del T.U.I.R., tenendo presente che essa è costituita dall'importo dei crediti commerciali risultanti in bilancio (esclusa la parte dei crediti coperta da garanzia assicurativa nonché i crediti ceduti pro-soluto o pro-solvendo ovvero oggetto di sconto bancario ed inclusi i crediti commerciali verso società del gruppo ed i crediti “garantiti” da pegno o ipoteca);

- applicare alla base di commisurazione la percentuale dello 0,5 per cento;

- appurare se il fondo abbia raggiunto il 5 per cento del valore nominale dei crediti, nel qual caso l'eccedenza deve essere ripresa a tassazione.

CAPITOLO 6

LE RIMANENZE DI MAGAZZINO.

6.1 La rappresentazione in bilancio delle rimanenze di magazzino.

Le rimanenze di magazzino includono i beni destinati alla vendita o che concorrono alla loro produzione nella normale attività dell'impresa.

Nello *stato patrimoniale* le rimanenze sono iscritte alla lettera C dell'attivo circolante per il loro valore integrale, secondo la seguente classificazione:

I - Rimanenze:

- 1) materie prime, sussidiarie e di consumo;
- 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;
- 3) lavori in corso su ordinazione;
- 4) prodotti finiti e merci;
- 5) acconti.

In merito al contenuto delle predette voci si evidenzia che:

- le materie prime e sussidiarie sono costituite dai materiali destinati ad essere trasformati in prodotti dall'impresa che le utilizza. Le materie di consumo sono utilizzate indirettamente nella fabbricazione dei prodotti e nella manutenzione dei macchinari e degli impianti (lubrificanti, carburanti, ecc.);

- i prodotti in corso di lavorazione sono costituiti da prodotti fabbricati per conto proprio dei quali alla data di chiusura dell'esercizio non è stata ancora ultimata la lavorazione. I semilavorati sono, invece, prodotti acquistati da terzi e destinati all'impiego nella produzione;

- i lavori in corso su ordinazione sono costituiti da prodotti o servizi in corso di completamento alla data di chiusura dell'esercizio;

- i prodotti finiti e le merci sono tipici beni destinati alla vendita. Delle merci e dei prodotti fanno parte anche i beni immobili (terreni e fabbricati) destinati alla vendita nelle imprese immobiliari e di costruzioni;

- la voce “acconti” comprende gli acconti versati ai fornitori per gli acquisti di materie prime, semilavorati, materiali e merci non ancora consegnati o dei quali alla data di chiusura dell'esercizio non è stata ancora acquistata la proprietà.

I semilavorati e le materie prime possono talvolta essere destinati non al completamento della lavorazione o all'utilizzazione nell'ambito dell'impresa, bensì alla vendita ad altre imprese.

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

- lett. A) voce 2: variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti. L'importo è indicato tra parentesi (ossia con segno negativo) se le rimanenze finali sono inferiori alle giacenze iniziali; figura senza parentesi (ossia con segno positivo) se le rimanenze finali sono maggiori di quelle iniziali;

- lett. A) voce 3: variazioni dei lavori in corso su ordinazione;

- lett. B) voce 11: variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci. L'importo è indicato tra parentesi (ossia con segno negativo) se le rimanenze finali sono maggiori delle esistenze iniziali; figurano senza parentesi (ossia con segno positivo) se le rimanenze finali sono inferiori a

quelle iniziali.

La voce "acconti" evidenziata nello stato patrimoniale non compare nel conto economico, atteso che questo riporta soltanto le rimanenze intese come storno di costi da rinviare al futuro.

Nella *nota integrativa* sono indicate, tra l'altro, le seguenti informazioni:

- il principio generale di valutazione (minore tra costo e mercato);
- il metodo del costo adottato (medio ponderato, FIFO, LIFO, costo specifico);
- i criteri adottati per la svalutazione al valore di mercato ed il ripristino del costo originario qualora vengano meno le ragioni che avevano reso necessario l'abbattimento al valore di mercato, ed il conseguente effetto sul conto economico;
- l'eventuale cambiamento dei metodi, le ragioni del medesimo ed il relativo effetto sul conto economico nonché il metodo di contabilizzazione.

6.2 Gli oggetti di controllo.

Le rimanenze influenzano in modo rilevante la determinazione del reddito imponibile ai fini fiscali. Una sovravalutazione, rispetto al valore effettivo, determina un incremento del reddito dell'esercizio in chiusura con riflessi opposti in ordine a quello successivo; per contro, una sottovalutazione comporta un decremento del reddito dell'esercizio in chiusura a vantaggio del successivo.

È di tutta evidenza, quindi, l'importanza dell'indagine volta a configurare esattamente il valore delle rimanenze di magazzino.

Le rimanenze non sono un valore - flusso ad accumulazione progressiva nel tempo. La loro rilevazione avviene a fine esercizio per stornare quote di costi sostenuti nel corso dello stesso esercizio.

Il controllo consiste quindi:

- nella verifica che tutti i beni siano realmente affluiti nel monte delle consistenze del magazzino;
- nel riscontro della regolare applicazione dei criteri di valutazione previsti dalle disposizioni civilistiche e fiscali.

In altre parole, poiché il fine dell'operatore economico può essere, ad esempio, quello di sottovalutare le rimanenze finali per diminuire le componenti positive di reddito e, quindi, indirettamente, ridurre l'utile di esercizio, lo scopo può essere perseguito, in alternativa:

- diminuendo la quantità dei beni giacenti, valutandoli, però, con il criterio corretto;
- operando con un criterio errato, elusivo quindi delle regole di cui alla normativa predetta.

Ne deriva che gli oggetti del controllo delle rimanenze sono i seguenti:

- la rilevazione delle quantità da valorizzare;
- la valutazione delle rimanenze di magazzino.

6.3 L'iter del controllo.

a) analisi delle voci di bilancio rilevanti ai fini del controllo.

Al riguardo, giova segnalare che nel conto economico:

- alla lettera A), voce 2 sono iscritte le variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti.

Se l'importo indicato in bilancio è di segno negativo vuol dire che le rimanenze finali sono inferiori alle giacenze iniziali. Ciò significa che nel corso dell'esercizio è stata venduta anche una parte delle giacenze iniziali, pari all'importo indicato tra parentesi.

Se, viceversa, l'importo è di segno positivo, le rimanenze finali sono maggiori di quelle iniziali;

- alla lettera B), voce 11 sono iscritte le variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, a rettifica dei costi iscritti alla voce 6.

Se l'importo indicato in bilancio è di segno negativo le rimanenze finali sono maggiori delle esistenze iniziali. Ciò significa che il costo delle materie consumate è inferiore al loro costo di acquisto.

Se, viceversa, l'importo è di segno positivo il costo delle materie consumate è superiore al loro costo di acquisto ed è costituito anche dai costi di materie acquistate nei precedenti esercizi.

Se l'impresa verificata è un'azienda mercantile non figureanno, di solito, materie prime e materie sussidiarie. In queste imprese, però, le merci sono assimilabili ai prodotti finiti delle imprese industriali anche se vanno indicate, secondo lo schema di conto economico, alla voce 11 dei costi della produzione anziché alla voce 2 del valore della produzione.

b) analisi della struttura organizzativa relativa alla gestione del magazzino.

Ai fini del controllo riveste particolare importanza conoscere la struttura organizzativo-contabile del magazzino ed i flussi di comunicazione dei vari uffici e Reparti comunque interessati alla gestione delle scorte.

L'organizzazione del magazzino varia a seconda che l'impresa verificata sia un'impresa mercantile o un'impresa industriale.

Nel primo caso la struttura fisica del magazzino è, di norma, articolata in:

- un'area di ricezione o carico delle merci;
- un'area di stoccaggio che rappresenta il magazzino vero e proprio;
- un'area di spedizione.

Nelle aziende industriali si distinguono, invece, due tipi di magazzino:

- un magazzino materiali, nel quale al posto dell'area di spedizione vi è quella di scarico;
- un magazzino prodotti nel quale vengono stoccati i beni usciti dalla produzione.

A seconda del tipo di azienda, mercantile o industriale, variano quindi le modalità di movimentazione dei beni e la documentazione di supporto. In particolare:

- nelle imprese mercantili l'ingresso e l'uscita delle merci sono sempre documentati da fatture e da documenti di accompagnamento della merce;
- nelle imprese industriali, invece, i movimenti interni all'azienda, da un magazzino all'altro, avvengono sulla base di documenti interni (bolle di consegna, ordini di consegna, bolle di carico, ecc.).

Inoltre, può verificarsi il caso che le imprese per lo svolgimento della loro attività:

- dispongano di più magazzini, talora specializzati per tipi di prodotto;

- oppure dispongano di un magazzino centralizzato distante dalla sede dell'impresa, ma vicino ai punti vendita dislocati in più parti del territorio.

È di tutta evidenza che la conoscenza della struttura organizzativo-contabile può consentire di meglio indirizzare l'azione ispettiva nell'intento di economizzare tempi e risorse.

L'analisi della struttura organizzativo-contabile dovrà essere condotta secondo il seguente schema di massima:

- *identificazione del tipo di attività svolta dall'impresa;*
- *individuazione del numero dei magazzini gestiti, capienza in relazione al tipo di beni trattati e dislocazione fisica degli stessi;*

- *analisi delle procedure di acquisto e di vendita ed individuazione degli uffici e Reparti interessati alla gestione del magazzino.* Questo tipo di controllo riveste una particolare importanza ai fini dell'individuazione del Reparto o ufficio che in base alle procedure in atto nell'impresa custodisce le informazioni più importanti ai fini del controllo. Nel caso, ad esempio, di un'impresa mercantile con più filiali dislocate nel territorio il dipartimento controllo scorte, qualora esista, è l'articolazione sulla quale è opportuno concentrare l'attenzione, atteso che rappresenta il punto di raccordo di tutte le informazioni concernenti sia i flussi degli acquisti che quelli di vendita. Tale ufficio, di norma:

- . riceve gli ordini di rifornimento da parte delle filiali;
- . riceve notizia dei rifornimenti delle filiali effettuati da parte del magazzino;
- . riceve periodiche comunicazioni dalle filiali degli articoli venduti;
- . dispone eventuali trasferimenti di articoli da una filiale all'altra.

I dati riscontrati presso il dipartimento scorte potranno poi essere confrontati con quelli del dipartimento acquisti (che riceve gli ordinativi da parte del magazzino) e con quelli del magazzino che fornisce direttamente le filiali. Controlli a scandaglio potranno essere effettuati tra la documentazione di acquisto (fatture dei fornitori) e gli ordinativi effettuati dal dipartimento controllo scorte per verificare eventuali irregolarità relative alle quantità ed al tipo di beni acquistati. Qualora dovesse emergere che le procedure osservate vengono spesso disattese senza giustificato motivo, dovranno essere eseguiti controlli più approfonditi effettuando anche controlli incrociati:

- per quanto riguarda gli acquisti, nei confronti dei fornitori esterni;
- per quanto riguarda le vendite, nei confronti dei clienti.

c) le scritture ausiliarie di magazzino.

La tenuta della contabilità di magazzino è innanzitutto un'esigenza dell'impresa e risponde ad una molteplicità di fini, quali:

- il costante controllo del carico e dello scarico del magazzino;
- l'impostazione di una efficiente politica di gestione delle scorte;
- l'individuazione nelle imprese industriali delle varie configurazioni di costo;
- la valorizzazione delle rimanenze a fine esercizio.

L'impresa può impostare delle scritture semplici o un siste-

ma organico di scritture di magazzino, talora con procedure automatizzate, che consenta di seguire costantemente sia i movimenti di carico e di scarico, sia la consistenza delle stesse. La contabilità di magazzino può essere, infine, a sole quantità oppure a quantità e a valore.

Ai fini fiscali la contabilità di magazzino è obbligatoria soltanto nei confronti di determinati soggetti, specificamente indicati nell'art. 14 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600.

Lo stesso articolo prevede che le scritture ausiliarie di magazzino:

- devono essere tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità;
- sono dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali.

Sono soggette a registrazione nelle predette scritture, tra l'altro, le quantità entrate ed uscite:

- delle merci destinate alla vendita;
- dei semilavorati, se distintamente classificati in inventario, esclusi i prodotti in corso di lavorazione;
- dei prodotti finiti;
- delle materie prime e degli altri beni destinati ad essere fisicamente incorporati nei prodotti finiti;
- degli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti;
- delle materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi;
- delle materie prime e degli altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente.

Non sono previsti particolari obblighi formali per la tenuta della contabilità di magazzino. Ai fini fiscali è sufficiente che le scritture siano tenute secondo un metodo e una forma liberamente scelti dal contribuente, che consentano, però, una facile ed univoca intelligibilità. La contabilità di magazzino può, dunque, essere tenuta a sole quantità o a quantità e valore; non è necessario che la stessa sia contenuta in libri preventivamente bollati e vidimati.

Nell'ambito dell'analisi delle rilevazioni di magazzino occorre procedere, altresì, all'esame delle modalità di riconciliazione delle registrazioni effettuate nella contabilità di magazzino con l'inventario fisico.

d) analisi dei diversi tipi di rimanenze di magazzino.

L'analisi dei diversi tipi di rimanenze ha lo scopo precipuo di verificare la completezza delle categorie di beni giacenti da sottoporre a valutazione.

La procedura di controllo consiste nella:

- *individuazione dei beni giacenti.* A tal fine, dovranno essere individuati e descritti tutti gli articoli trattati dall'impresa. Per i controlli della specie potranno risultare utili sia le distinte delle consistenze di magazzino, rilevate dall'inventario ufficiale di cui al secondo comma dell'art. 15 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, sia le scritture ausiliarie di magazzino previste dall'art. 14 del predetto D.P.R. 29.9.1973, n. 600;

- *analisi del sistema di classificazione degli articoli adottato dall'impresa.* Qualora, ad esempio, i beni sono classificati per fornitore diventa agevole l'effettuazione di controlli incrociati tra documentazione d'acquisto e quantità di beni effettivamente entrata in magazzino. Se la classificazione è per fasce di prezzo può essere effettuato un riscontro con i prezzi indicati nelle fat-

ture di vendita. Inoltre, se la classificazione è integrata da un codice che indica la filiale alla quale è stata destinata possono essere effettuati riscontri con la documentazione di vendita della filiale;

- *analisi della contabilità analitica dei costi nelle imprese industriali.* Nel corso del controllo dovranno essere individuati con esattezza il tipo di materiali impiegati nella produzione e tutti i prodotti, sottoprodotti e semilavorati realizzati a seguito del processo di lavorazione. Relativamente alle materie lo scopo dell'indagine è quello di riscontrare i materiali impiegati nella produzione con quelli risultanti dalla documentazione d'acquisto, al fine di accertare eventuali acquisti senza fattura o non inerenti alla produzione. Relativamente al risultato della lavorazione, la complessità del processo produttivo e la numerosità dei prodotti ottenibili può talora prestarsi all'occultamento di taluni prodotti o sottoprodotti. Verrebbe, in tal modo, preconstituita la possibilità di vendere beni senza fattura o comunque di non valutare tali prodotti a fine esercizio come rimanenze. Lo scopo dell'indagine è, dunque, quello di riscontrare che tutti i prodotti, sottoprodotti e semilavorati siano stati effettivamente rilevati. A tal fine, dovranno essere effettuati riscontri a scandaglio con la documentazione di vendita, con le schede di magazzino e con gli elenchi delle rimanenze che l'impresa eventualmente compila come raccordo tra la contabilità di magazzino ed il bilancio.

e) il controllo delle quantità: l'inventario fisico.

Una volta individuati i tipi di beni giacenti, occorre procedere all'inventario delle stesse, possibilmente nello stesso giorno dell'inizio della verifica o in quelli immediatamente successivi.

La rilevazione delle quantità può essere effettuata con riferimento a tutti o soltanto ad alcuni dei beni giacenti, avuto riguardo alla diversità dei generi trattati ed alla loro numerosità.

Di norma, la conta fisica dovrà essere eseguita:

- nel caso delle imprese mercantili, con riferimento ai beni di maggior valore e/o a quelli che, per la numerosità delle vendite, contribuiscono più degli altri alla formazione del volume di affari. Tuttavia, se l'impresa ha elaborato sistemi di controllo e metodi di rilevazione delle quantità altamente affidabili ed efficaci, il direttore della verifica potrà valutare di far eseguire più limitati controlli, volti anche a verificare l'attendibilità delle rilevazioni contabili e del sistema di controllo interno;

- relativamente alle imprese industriali, con riferimento soprattutto ai materiali che entrano a far parte del processo produttivo. Il controllo potrà essere limitato sia per le materie sia per i prodotti (e sottoprodotti) a quelli di maggior valore, qualora l'impresa disponga di una contabilità dei costi che risulti affidabile e che rappresenti adeguatamente il ciclo di produzione.

Sulla base dell'inventario fisico delle rimanenze, effettuato al momento dell'inizio della verifica, può emergere che le rimanenze fisiche siano superiori a quelle contabili oppure che siano inferiori. Ai sensi dell'art. 53 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, si presume salvo prova contraria che il contribuente ha acquistato merci senza fattura; nel secondo caso si presume che il contribuente ha venduto merci senza fattura.

La ricostruzione degli acquisti e delle vendite, limitatamente al periodo di imposta in corso di svolgimento all'atto dell'inizio dell'intervento, può essere effettuata con i controlli per quantità o per valore.

f) il controllo dei movimenti di carico del magazzino.

Il controllo dei movimenti di carico del magazzino consiste nel riscontro della corretta contabilizzazione dei quantitativi di beni acquistati nella contabilità di magazzino e nella contabilità generale.

Gli scopi del controllo sono quelli di:

- individuare eventuali acquisti non contabilizzati, volti a preconstituire vendite senza fattura;
- scoprire eventuali acquisti in realtà mai avvenuti, aventi lo scopo per l'impresa di aumentare i costi;
- verificare che nei conti di contabilità generale intestati ai beni acquistati non vengano imputate spese che nulla hanno a che vedere con gli articoli trattati dall'impresa, come quelle sostenute per le immobilizzazioni.

Le procedure di controllo sono le seguenti:

- riscontro dei dati registrati sulle schede di magazzino con quelli riportati nelle fatture di acquisto;
- esame del piano dei conti al fine di individuare quelli accessi agli acquisti dei beni facenti parte del magazzino dell'impresa;
- controllo della regolare registrazione delle fatture di acquisto in contabilità generale e nel registro I.V.A. acquisti. Nel corso di tale controllo occorre accertare che nel conto intestato alla partita acquistata sia riportato l'esatto importo indicato in fattura;
- controllo della effettiva contabilizzazione di eventuali resi di merci;
- riscontro dell'effettivo pagamento dei beni acquistati sulla base del prezzo di fattura. Nel corso di tale controllo si dovrà avere cura di verificare che i conti bancari utilizzati siano quelli dell'impresa. L'utilizzo di altri conti bancari potrebbe essere anche un modo per nascondere incassi per vendite in nero;
- effettuazione di eventuali controlli incrociati nei confronti dei fornitori.

Non essendo possibile, di norma, eseguire un controllo "a tappeto" relativamente a tutti gli articoli trattati dall'impresa, dovranno essere selezionati:

- i beni nei cui confronti eseguire l'ispezione;
- il periodo temporale rispetto al quale effettuare il controllo;
- il fornitore (o i fornitori) da prendere in considerazione ai fini degli eventuali controlli incrociati.

Per quanto riguarda i beni, occorrerà concentrare l'attenzione su quelli che rivestono maggiore interesse economico per l'impresa. Nel caso di un'azienda mercantile, ad esempio, potranno essere presi in considerazione gli articoli che hanno una maggiore movimentazione e/o quelli che contribuiscono in misura maggiore alla formazione del volume d'affari dell'impresa. L'estensione del controllo ad altri beni potrà essere valutata in un momento successivo, qualora vengano riscontrate irregolarità che la consiglino. Nel caso di un'azienda industriale, il controllo del magazzino materiali potrà essere eseguito con riferimento alle principali materie (in relazione alle quantità impiegate e/o al valore delle stesse) che entrano nel processo produttivo e, relativamente al magazzino prodotti, nei confronti di quelli maggiormente movimentati e/o che contribuiscono in misura maggiore alla formazione del volume d'affari.

In merito ai periodi temporali da considerare ai fini del controllo, occorre avere riguardo:

- a quelli per i quali le esigenze di approvvigionamento ri-

sultano maggiori. Ciò dipende, ovviamente, dal tipo di articoli trattati (es. deperibili, soggetti a vendita in relazione alla stagione), dalle modalità di esercizio dell'attività ispezionata e dall'andamento del mercato;

- in ogni caso, ai periodi a cavallo di due esercizi.

Per quanto riguarda i fornitori nei cui confronti eseguire specifici controlli incrociati, dovranno essere privilegiati gli acquisti effettuati:

- nei confronti di privati;

- nei confronti di imprese controllanti, controllate, collegate e consorelle;

- da fornitori abituali rispetto ai quali, in considerazione della numerosità dei rapporti, è possibile che vi siano accordi volti a ridurre vicendevolmente l'imposizione fiscale;

- nei confronti di imprese non residenti, in quanto possono dar luogo a fenomeni di sovrapproduzione.

Presso i fornitori residenti dovranno essere eseguiti i seguenti controlli, che potranno riguardare tutti o soltanto alcuni dei rapporti intercorsi con l'impresa verificata:

- riscontro della documentazione di vendita e di quella relativa al trasporto;

- acquisizione delle dichiarazioni da parte degli autisti che hanno effettuato il trasporto;

- riscontro delle modalità di pagamento;

- registrazione in contabilità generale e nel registro I.V.A. delle vendite della transazione;

- controllo di eventuali resi da parte dell'impresa acquirente.

Nei confronti delle imprese non residenti il controllo potrà essere effettuato:

- mediante il riscontro della documentazione doganale e bancaria in possesso dell'impresa verificata;

- mediante un controllo incrociato da effettuare presso lo spedizioniere doganale che ha curato l'importazione dei beni;

- chiedendo (tramite Comando Generale) agli organi collaterali esteri controlli incrociati, se previsti da apposita convenzione di mutua assistenza amministrativa;

- acquisendo notizie circa l'esistenza e l'operatività dell'impresa estera.

L'analisi dei movimenti di carico del magazzino deve essere svolta anche con riferimento ai valori con i quali i beni vengono registrati nella contabilità di magazzino, rappresentati:

- dal costo di acquisto per le merci delle aziende mercantili ed i materiali delle aziende industriali. A tal proposito si fa presente che il costo di acquisto deve essere comprensivo degli oneri di diretta imputazione, quali, ad esempio, le spese di trasporto, di mediazione, di imballaggio;

- dal costo di produzione per il carico dei prodotti finiti e dei sottoprodotti che provengono dalle lavorazioni, nelle aziende industriali.

g) il controllo della valutazione delle rimanenze.

Una volta effettuato il controllo fisico delle quantità dei beni giacenti, occorre procedere alla verifica dei criteri seguiti per la valutazione delle stesse.

Tenuto conto che l'impresa deve innanzitutto osservare le disposizioni civilistiche in tema di valutazione delle rimanenze contenute nell'art. 2426, nn. 9, 10 e 11 cod. civ., il controllo dovrà essere articolato come segue:

- *analisi delle informazioni contenute nella nota integrativa*

relative:

. ai criteri di valutazione utilizzati e agli eventuali cambiamenti degli stessi;

. all'eventuale differenza di valore rispetto ai costi correnti di fine esercizio da indicare per categoria di beni nel caso l'impresa abbia adottato uno dei metodi di cui n. 10 dell'art. 2426;

- *analisi preliminare della compatibilità dei criteri di valutazione fiscali con quelli adottati ai fini civilistici*. La ragione di tale controllo risiede nel fatto che l'art. 59 T.U.I.R. subordina l'utilizzo dei metodi di valutazione della media ponderata, del FIFO o di varianti del LIFO a scatti alla condizione che gli stessi siano stati utilizzati anche ai fini civilistici;

- *analisi preliminare delle procedure seguite dall'impresa per la valutazione dei movimenti di carico e di scarico*. Come già si è detto, la gestione del magazzino rappresenta, innanzitutto, un'esigenza dell'impresa. La tenuta di una contabilità di magazzino, anche a sole quantità, e l'effettuazione da parte dell'impresa di periodici inventari infrannuali sono elementi indicativi di una gestione funzionale del magazzino rispetto agli altri fattori della produzione. Tuttavia, non tutte le imprese sono obbligate ai fini fiscali a tenere le scritture ausiliarie di magazzino. Possono, dunque, verificarsi le seguenti tre ipotesi:

. l'impresa verificata non ha una contabilità di magazzino, non essendovi obbligata. In tal caso dovranno essere esaminate le annotazioni di cui all'art. 9, comma 1, lett. b), del decreto legge 2.3.1989, n. 69, convertito dalla legge 27.4.1989, n. 154 e dovrà comunque essere acquisita ed esaminata l'eventuale documentazione extracontabile tenuta dall'impresa per la valutazione delle rimanenze finali; inoltre, è opportuno effettuare, all'inizio della verifica, un inventario fisico più accurato dei beni giacenti;

. l'impresa verificata ha una contabilità di magazzino tenuta a sole quantità;

. l'impresa verificata ha una contabilità di magazzino tenuta a quantità e a valore.

Se, dunque, l'impresa dispone di un sistema di rilevazione dei movimenti di carico e di scarico dei beni a quantità e a valore o a sole quantità, occorrerà verificare, innanzitutto, l'affidabilità dello stesso effettuando dei riscontri con i documenti di carico e di scarico (fatture, bolle di carico e di scarico, documenti di accompagnamento dei beni, ordinativi, mezzi di pagamento, ecc.) ed eventualmente dei controlli incrociati presso clienti e fornitori;

- *individuazione della categoria (o delle categorie) di beni che si intende sottoporre a controllo*. La scelta dovrà essere operata secondo le medesime considerazioni svolte precedentemente per l'effettuazione del controllo relativo alla completezza della tipologia di rimanenze giacenti nell'impresa e tenendo conto degli esiti dello stesso;

- *selezione di eventuali altre categorie di rimanenze* rispetto alle quali eseguire specifici controlli (lavori in corso su ordinazione, materie iscritte in bilancio ad un valore costante ai sensi del n. 12 dell'art. 2426 cod. civ., sottoprodotti della lavorazione, ecc.);

- *il controllo dei criteri di valutazione*. Le rimanenze di magazzino, ai sensi dell'art. 2426, n. 9 cod. civ., devono essere valutate al costo di acquisto o di produzione, oppure al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato se minore.

Il costo dei beni fungibili (beni dello stesso tipo che nel tempo si rinnovano) può essere calcolato anche con uno dei se-

guenti metodi:

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

La medesima norma stabilisce, però, che se il valore ottenuto con l'applicazione dei predetti metodi differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella nota integrativa. Ciò al fine di rappresentare nel modo più aderente possibile alla realtà aziendale la dinamica della movimentazione delle scorte di magazzino.

A fine esercizio, quindi, l'impresa deve procedere al confronto di due valori:

- . quello determinato in base al criterio del costo, di acquisto o di produzione;
- . quello determinato in base al criterio del valore di realizzo.

Il minore fra i due esprimerà il valore delle rimanenze finali da iscrivere in bilancio.

Le disposizioni fiscali contenute nell'art. 59 T.U.I.R. prevedono:

- . che le rimanenze siano raggruppate in categorie omogenee per natura e per valore;
- . la possibilità di utilizzare, oltre al metodo LIFO a scatti annuali, anche gli altri metodi di determinazione del costo - media ponderata, FIFO e varianti del LIFO - previsti dal codice civile, purché questi ultimi corrispondano a quelli usati per l'iscrizione delle rimanenze in bilancio;
- . quale criterio di valutazione da porre a confronto con quello del costo, il valore normale medio dei beni nell'ultimo mese dell'esercizio, anziché quello del valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato previsto dal codice civile.

L'attività di controllo dovrà pertanto essere articolata come segue:

- . innanzitutto, dovrà essere controllato che le rimanenze siano state ripartite in categorie secondo la natura ed il valore;
- . quindi, si dovrà procedere al controllo delle modalità con le quali sono stati applicati i diversi metodi di determinazione del costo, verificando l'esattezza dei calcoli matematici e la completezza dei costi presi in considerazione;
- . infine, dovrà essere controllata l'esattezza dei calcoli ai fini della determinazione del valore normale medio dell'ultimo mese dell'esercizio.

Di norma, le aziende dotate di una contabilità di magazzino efficiente utilizzano un medesimo criterio sia per la valorizzazione dei movimenti delle scorte in corso di esercizio sia per la valutazione delle rimanenze finali. In tal caso l'attività di controllo sarà agevolata in quanto si dispone di rilevazioni contabili che consentono di verificare la correttezza della procedura seguita.

CAPITOLO 7

GLI ACQUISTI.

7.1 Definizione del campo di indagine e rappresentazione in bilancio.

Gli acquisti possono essere classificati in due grandi categorie:

- a) acquisti di beni;

- b) acquisti di servizi.

I primi, peraltro, sotto un profilo civilistico, sono suscettibili di ulteriore classificazione a ragione del titolo giuridico in virtù del quale si realizza l'acquisto. Un bene, infatti, può essere acquisito dall'impresa in virtù di un contratto di vendita (con o senza riserva di proprietà), di permuta, di noleggio, di locazione (eventualmente finanziaria), in dipendenza di una procedura espropriativa determinata da un provvedimento dell'autorità giudiziaria o del decorso dei termini di usucapione, o ancora se ne può legittimamente disporre per effetto del trasferimento di un diritto reale di godimento (ad esempio usufrutto).

Qualunque ne sia il titolo, l'acquisizione deve lasciare traccia nella contabilità dell'impresa.

Onde circoscrivere esattamente l'oggetto del presente paragrafo, dunque, è bene puntualizzare subito che i beni di cui qui ci si occupa, sono quelli acquisiti:

- per essere impiegati nei processi produttivi dell'impresa ai fini della realizzazione di beni-merce, e senza dunque possibilità di un loro successivo riutilizzo (materie prime, sussidiarie, di consumo e semilavorati);
- per essere rivenduti nel medesimo stato in cui sono stati acquisiti (merci).

Restano perciò esclusi dalla presente trattazione i beni c.d. strumentali (di cui si è parlato nel paragrafo dedicato alle immobilizzazioni ed agli ammortamenti) e quelli che non sono annoverabili in alcuna delle categorie sin qui menzionate (si pensi ai fabbricati di proprietà che non costituiscono beni destinati alla vendita, né beni strumentali).

Così delimitato il campo di indagine, i beni in esame verranno sempre acquistati a titolo di piena proprietà.

Fatte queste preliminari precisazioni, le voci di bilancio suscettibili di offrire indicazioni utili in ordine agli acquisti sono rintracciabili tutte nel conto economico, segnatamente alle voci:

- B6 - "Costi della produzione per materie prime, sussidiarie di consumo e merci";
- B7 - "Costi della produzione per servizi";
- E21 - "Oneri straordinari".

Occorre, altresì, tenere conto di possibili indicazioni rese nel contesto della nota integrativa (7) e della relazione sulla gestione (art. 2428 del c.c.) nella quale di particolare interesse sono le note dedicate all'illustrazione dei rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti ed imprese sottoposte al controllo di quest'ultime.

Deve, infine, aversi presente che, ai sensi dell'art. 2425 bis, tutte le componenti di reddito devono essere indicate in bilancio al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi.

NOTE

(7) — La quale, ai sensi dell'art. 2427, nn. 1) e 13) del c.c. deve obbligatoriamente dare contezza dei criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio non espresse all'origine in valuta nazionale e della composizione della voce "oneri straordinari", quando il suo ammontare sia apprezzabile.

7.2 L'oggetto del controllo.

Gli acquisti, come sopra definiti, producono pressoché indefettibilmente un riflesso sotto il profilo fiscale. Salva l'ipotesi di quelli effettuati a titolo non oneroso, difatti, essi generano sempre una componente negativa di reddito rilevante ai fini della determinazione della base imponibile IRPEF, IRPEG e ILOR. In materia di imposta sul valore aggiunto, poi, alla luce del disposto di cui agli artt. 2, comma 2, punto 4) e 3, comma 3, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, l'acquisto di beni e servizi, anche se gratuito, è, sotto il ricorrere di talune condizioni, gravato da imposta.

Ne deriva che il controllo degli acquisti è da considerarsi profilo essenziale dell'attività ispettiva da svolgersi in sede di verifica.

L'oggetto del controllo concernente gli acquisti può sintetizzarsi nei seguenti elementi:

- esistenza del bene o del servizio;
- esistenza e status del cedente o prestatore;
- documentazione commerciale relativa all'acquisto (contratto, anche nella forma di corrispondenza commerciale, proposte e richieste non andate a buon fine, integrazioni e correzioni apportate al contratto anche nella forma della risoluzione o rescissione consensuale o giudiziaria, etc...) con particolare riferimento alle condizioni di:

- . consegna o spedizione;
- . abbuoni e sconti;
- . reso;
- . pagamento;
- modalità effettive di pagamento.

L'esistenza effettiva del bene e l'avvenuta effettuazione del servizio vanno controllate all'evidente scopo di appurare se alla situazione cristallizzata nella contabilità corrisponda una situazione di fatto realmente verificatasi e se, dunque, il contribuente abbia titolo alla deduzione ed alla detrazione che dal sostenimento dei relativi costi derivano.

Ad analogo risultato si prefigge di giungere il controllo sull'esistenza del soggetto cedente e sul suo status (inteso in senso lato), nella cui nozione trova ingresso un ampio spettro di elementi che vanno dalla potenzialità economica ad eventuali legami di parentela o di affari con il soggetto cessionario.

A mero titolo esemplificativo si pensi al fenomeno delle c.d. società "occulte", aventi in apparenza la forma dell'impresa individuale. In casi del genere, ci si potrebbe trovare di fronte a due soggetti apparentemente distinti - il soggetto cedente ed il soggetto cessionario - che tuttavia gestiscono di comune accordo entrambe le attività, anche allo scopo di porre in essere particolari sistemi di frode previamente concordati.

La verifica diretta dell'esistenza del bene o del servizio può talora essere impossibile. Per l'acquisto di beni essa diviene normalmente inattuabile allorché il bene (incorporato o meno in altro bene prodotto dall'impresa) è stato successivamente ceduto a terzi e, essendo fungibile e non individualmente identificato, sfugge a qualunque possibilità di riconoscimento anche presso terzi. In casi del genere, tuttavia può accadere che un controllo incrociato presso il cessionario riveli la fittizietà dell'acquisto quando, ad esempio, venga appurata l'inesistenza del cessionario oppure quando nella contabilità di questi non risulti registrato alcun acquisto di beni analoghi a quelli risultanti dalla contabilità del cedente.

Nel caso in cui l'indagine concerna l'acquisto di un servizio, le difficoltà sin qui rilevate si moltiplicano, posto che, a diffe-

renza delle cessioni di beni, le prestazioni di servizio non lasciano molto spesso che tracce documentali della loro effettuazione.

Allorché, ad esempio, il servizio consista in una prestazione d'opera intellettuale (come nell'ipotesi delle consulenze), la possibilità di appurarne *ex post* la reale effettuazione riposa su pochissimi elementi i quali, ove pesino consistenti dubbi sulla effettività della prestazione, debbono essere tutti esaminati con il massimo scrupolo.

Tenendo presente quanto illustrato nelle parte II della presente istruzione, potrà farsi ricorso, in casi del genere, a preliminari accertamenti eseguibili anche mediante controlli incrociati e l'acquisizione di elementi informativi dalla viva voce di quanti siano in grado di riferire circostanze utili all'accertamento degli accadimenti, per poi eventualmente richiedere l'autorizzazione all'esecuzione di indagini bancarie (se del caso anche mirate).

Queste ultime possono poi rivelarsi indispensabili allorché, al fine di corroborare le risultanze emerse in ordine alla effettività dell'acquisto esaminato, si vogliano verificare le modalità di pagamento.

In alcuni casi questo aspetto del controllo può rivelarsi determinante al fine di pervenire ad univoche conclusioni in ordine alla falsità delle fatture rinvenute in sede di controllo. L'esperienza operativa, infatti, ha largamente dimostrato che spesso, allo scopo di meglio mascherare la fittizietà dell'operazione, il cedente ed il cessionario apparenti, saldano il conto tramite assegni o bonifici bancari effettuati in due distinti momenti:

- il primo, nel quale, il cessionario versa al cedente - tramite strumento bancario - l'importo risultante dalla fattura;
- il secondo, nel quale il cessionario restituisce al cedente l'importo medesimo, al netto dell'I.V.A. in fattura e - di norma - di un eventuale ulteriore importo a titolo di "compenso".

È bene peraltro in questa sede avvertire che non sempre lo schema testé illustrato è di agevole individuazione, posto che:

- il rapporto tra importo percepito ed importo restituito dal cedente apparente può variare a ragione di diversi fattori. Così, ad esempio, se il soggetto cedente non è una pura "cartiera" - e dunque presenta tanto la dichiarazione annuale I.V.A. quanto quella ai fini delle imposte sui redditi - nell'importo a titolo di compenso può essere incluso anche un ammontare destinato a coprire la maggiore IRPEF o IRPEG e (se ne ricorrono i presupposti) l'ILOR (si pensi, ad esempio ad un soggetto che abbia interesse ad emettere fatture per operazioni inesistenti al solo scopo di dimostrare un maggiore volume d'affari in vista dell'ottenimento di un finanziamento pubblico);

- quando la restituzione al cessionario dell'importo percepito dal cedente, relativamente a più operazioni fittizie inizialmente regolate separatamente, viene effettuata in unica soluzione non è sempre agevole individuare l'esistenza del rapporto di cui sopra;

- allo scopo di eludere possibili accertamenti bancari (sfruttandoli semmai a proprio favore), gli operatori apparenti possono accordarsi nel senso di effettuare:

- . il pagamento della fattura tramite canale bancario (assegno o bonifico);
- . la restituzione dell'importo al cessionario in contanti.

Agendo in tal modo essi lasciano trasparire dai propri conti una situazione che, apparentemente, avvalorava la effettività dell'operazione documentata in fattura e può indurre i verificatori a conclusioni errate.

L'analisi della documentazione commerciale è poi di grande importanza al fine di:

- verificare, con riferimento a operazioni singole o a singoli gruppi di operazioni, l'attendibilità dei fatti aziendali come riportati nella contabilità ufficiale;
- pervenire ad una corretta valutazione in ordine all'esatta applicazione della normativa tributaria all'operazione di acquisto posta in essere.

7.3 L'iter del controllo.

7.3.1 Selezione degli acquisti da controllare.

La notevole dimensione del volume di acquisiti che qualsiasi impresa in attività sviluppa annualmente costituisce insuperabile ostacolo alla possibilità di procedere ad un'analitica disamina di ciascuna operazione.

Occorre dunque operare una selezione, che tanto più si potrà rivelare efficace quanto più sia stata improntata a criteri logici ed obiettivi.

A tal fine, ferma restando la possibilità di individuare ulteriori strumenti di scelta, più specifici rispetto alla situazione data, si suggerisce l'adozione di due distinti metodi di selezione delle operazioni su cui concentrare l'attenzione i quali, in concorso, sono in grado di assicurare alla scelta un robusto ed obiettivo fondamento logico.

Tali metodi sono:

- la riclassificazione degli acquisti;
- l'analisi di ciclo.

7.3.1.1 La riclassificazione degli acquisti.

Prima di avviare qualunque operazione di indagine nel merito, è pertanto opportuno procedere all'esame delle voci di conto e sottoconto che concorrono alla determinazione degli appostamenti B6, B7 e E21 del conto economico onde pervenire ad una loro riclassificazione per categorie omogenee, finalizzata all'individuazione di quelle che presentino profili di pericolosità o comunque di sospetto dal punto di vista fiscale.

Tale attività, da svilupparsi preferibilmente con l'ausilio di supporti informatici, dovrebbe condurre alla definizione di uno o più prospetti nei quali gli acquisti siano riclassificati in base ad uno o più dei seguenti criteri:

A) Acquisto di beni

- tipo del bene acquistato, dal punto di vista:
 - . della destinazione del bene (merci, materie prime, materie di consumo, semilavorati);
 - . merceologico;
- soggetto cedente, sotto i seguenti profili:
 - . esistenza di rapporti formali o informali con il soggetto verificato (rapporto di controllo o collegamento anche tramite terzi soggetti, rapporti di parentela o affinità, cointeressenze in

altre attività etc...);

- . esistenza di precedenti fiscali a suo carico;
- . tipo di mercato all'interno del quale opera (monopolio, oligopolio, concorrenza);
- . forma giuridica;
- . dislocazione geografica;
- modalità di regolamento dell'operazione.

B) Acquisto di servizi

- tipo del servizio acquistato, dal punto di vista:
 - . del titolo giuridico (contratto di appalto, noleggio, estimatorio, contratto di prestazione d'opera intellettuale etc...);
 - . dell'oggetto specifico della prestazione;
- soggetto cedente, sotto i seguenti profili:
 - . esistenza di rapporti formali o informali con il soggetto verificato (rapporto di controllo o collegamento anche tramite terzi soggetti, rapporti di parentela o affinità, cointeressenze in altre attività etc...);
 - . esistenza di precedenti fiscali a suo carico;
 - . tipo di mercato all'interno del quale opera (monopolio, oligopolio, concorrenza);
 - . forma giuridica;
 - . dislocazione geografica;
 - modalità di regolamento dell'operazione.

A scopo esemplificativo, si riproducono, nelle pagine che seguono, due possibili schemi di prospetto riassuntivo relativi il primo agli acquisti di beni ed il secondo a quello di servizi.

Dal primo dei due prospetti emergono alcuni dati di sicuro interesse: la Bianchi S.R.L. presenta più di un importante elemento di comunanza con il soggetto verificato, circostanza questa che costituisce motivo più che sufficiente per approfondire le indagini concernenti gli acquisti effettuati presso tale società. Questa, d'altra parte, risulta anche essere stata coinvolta in una vicenda di emissione di fatture per operazioni inesistenti, il che contribuisce a rafforzare la necessità di un esame minuzioso dei rapporti economici con essa intercorsi. Un ulteriore elemento significativo, desumibile dal prospetto a riguardo della Bianchi S.R.L. è costituito dalla rapida crescita in valore delle sue forniture, fenomeno questo dietro il quale potrebbero celarsi operazioni fittizie.

Meritevole di particolare attenzione è anche la posizione della Rossi S.p.A., che risulta verbalizzata in anni precedenti per omessa fatturazione ed il cui volume di vendite nei confronti del soggetto verificato è fortemente decresciuto da un anno all'altro.

Anche il secondo prospetto consente di emarginare alcuni aspetti meritevoli di attenzione. L'elevato ammontare delle prestazioni di consulenza finanziaria costituisce certamente elemento da approfondire. Del pari, l'apparente mancanza di riscontro tra le risultanze della documentazione extracontabile e quelle di bilancio per ciò che concerne le prestazioni di carattere tecnico scientifico suggerisce l'opportunità di sviluppare il controllo sulle operazioni che danno luogo allo specifico appostamento contabile.

ACQUISTI DI BENI						
Sezione soggetto cedente						
	Profilo all'esame	Denominazione del soggetto cedente	Aspetto di rilievo emarginato	Ammontare degli acquisti	Percentuale sul totale	Tipo di acquisto
1	Esistenza di rapporti di controllo o collegamento etc...	Rossi S.p.a.	La Rossi s.p.a. detiene il 20% delle quote del soggetto verificato	19__ L. 560.000.000 19__ L. 810.000.000	7% 9%	Derrate di sostanze chimiche di base per il confezionamento di farmaci
		Bianchi S.R.L.	La Bianchi S.R.L. è controllata dalla Verdi S.p.a., che detiene il 51% della Rossi S.p.a. - Il collegio sindacale della Bianchi S.R.L. e quello del soggetto verificato sono composti dai medesimi membri	19__ L. 480.000.000 19__ L. 1.350.000.000	6% 15%	Additivi di origine vegetale per il confezionamento di farmaci
2	Esistenza di precedenti fiscali a carico del cedente	Gialli S.n.c.	Violazioni concernenti la mancata fatturazione per gli anni 19__ e 19__ per importi di £ _____;	19__ L.160.000.000 19__ L. 72.000.000	2% 0,8%	Imballi di cartone
		Bianchi S.R.L.	Prima della trasformazione e del cambio di denominazione sociale, la Bianchi S.R.L. (già Bianchi e Viola s.a.s.) risulta avere emesso fatture per operazioni inesistenti nell'anno 19__ per l'importo di £ _____;	19__ L. 480.000.000 19__ L. 1.350.000.000	6% 15%	Additivi di origine vegetale per il confezionamento di farmaci

ACQUISTI DI SERVIZI

<i>Sezione tipologia contrattuale</i>					
	Profilo all'esame	Tipo contrattuale	Ammontare degli acquisti	Percentuale sul totale	Aspetto di rilievo emarginato
1	Oggetto specifico della prestazione	prestazioni d'opera intellettuale per consulenze legali	19__ L. 56.000.000 19__ L. 72.000.000	0,7% 0,9%	Nulla
		prestazioni d'opera intellettuali per consulenze finanziarie	19__ L. 240.000.000 19__ L. 280.000.000	3% 3,5%	L'importo in termini assoluti e percentuali appare rilevante rispetto all'oggetto dell'attività esercitata.
		prestazioni d'opera intellettuali per consulenze tecniche (ricerche affidate a terzi per lo sviluppo di un principio attivo da impiegare nel confezionamento di farmaci)	19__ L. 560.000.000 19__ L. 700.000.000	7% 8,75%	L'attività di ricerca in esame non sembra trovare riscontro al primo sommario esame della documentazione aziendale concernente i progetti d'investimento e le strategie di sviluppo nel settore della ricerca.

La scelta concernente i criteri di riclassificazione degli acquisti e le categorie di operazioni - emergenti dai prospetti - su cui concentrare l'attenzione spetta ovviamente al direttore della verifica.

7.3.1.2 L'analisi di ciclo.

L'analisi di ciclo consiste nel prendere compiuta conoscenza delle procedure aziendali di assunzione delle decisioni e di contabilizzazione, relative al tipo di operazione che si intende esaminare.

Se l'analisi delle procedure concernenti le operazioni di acquisto non è stata già effettuata nella fase iniziale della verifica (vedi parte IV, capitolo 2), essa può essere appositamente prevista per l'individuazione di quelle operazioni che, evidenziando situazioni anomale (che si discostano cioè dalla prassi ordinaria), presentano profili quanto meno potenziali di pericolosità fiscale.

Una volta delineato il ciclo delle operazioni esaminate sotto il profilo dell'iter decisionale e della loro contabilizzazione, si può procedere ad alcuni sondaggi di conformità onde verificare che le procedure siano oggetto di costante osservanza.

A titolo esemplificativo, nel corso di una verifica nei confronti di un'impresa industriale, si può analizzare il ciclo degli acquisti di materie prime e dunque, supposto che i relativi fornitori siano 4, effettuare quattro distinti sondaggi di conformità, scegliendo a caso una operazione per ciascuno dei fornitori. Oppure, volendo analizzare gli acquisti effettuati presso determinate aree geografiche, e supposto che i fornitori collocati in dette aree siano 5, dopo avere concluso l'analisi di ciclo, si può dare corso a cinque separati sondaggi di conformità, ancora una volta scegliendo una operazione a caso per ciascuno dei clienti.

Laddove, in relazione a taluna delle operazioni singolarmente esaminate, si riscontrino difformità rispetto alla prassi verificata attraverso l'analisi di ciclo, si estenderà il controllo a tutte le operazioni del medesimo tipo.

Posto che, come si è visto, tra riclassificazione delle operazioni ed analisi di ciclo esistono notevoli punti di contiguità, entrambi i metodi di selezione delle operazioni da controllare possono essere contestualmente utilizzati, laddove se ne ravvisi l'opportunità.

7.3.2 Sviluppo del controllo.

Se correttamente interpretata ed attuata, la fase selettiva dovrebbe portare ad individuare operazioni di acquisto della cui reale effettuazione (totale o parziale) è lecito quantomeno dubitare.

La successiva indagine su tali operazioni, quindi, dovrà svilupparsi mediante ricorso all'esercizio di quei poteri in grado di offrire le maggiori garanzie all'accertamento della realtà.

Ovviamente è del tutto impossibile prefigurare quali siano tali poteri: il loro utilizzo non potrà che dipendere dalla situazione contingente manifestatasi ai verificatori.

Va invece qui segnalato che il controllo sugli acquisti non si esaurisce nella ricerca di quelle operazioni che, pur regolarmente annotate nella contabilità e fatte confluire nella dichiarazione, non sono mai state poste in essere di fatto o lo sono state solo in parte.

Occorre infatti rammentare che, ai fini delle imposte sui redditi (art. 75 del T.U.I.R.), affinché siano fiscalmente deducibili, i costi sostenuti dall'impresa devono essere:

- di esistenza certa e di ammontare obiettivamente determinabile;
- riferibili ad attività o beni da cui derivano ricavi, con la sola eccezione degli interessi passivi e degli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale;
- imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Tale ultima regola soffre eccezione nei seguenti casi:

- costi non imputabili al conto economico per effetto di disposizioni civilistiche, ma deducibili in applicazione della normativa tributaria;
- costi dedotti a fini civilistici in un esercizio precedente, ma la cui deduzione a fini fiscali è stata rinviata ad altro periodo d'imposta in applicazione di disposizioni tributarie;
- spese ed oneri che pur non risultando imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza, risultano da elementi certi e precisi.

Tanto considerato, è opportuno che, indipendentemente da quanto in precedenza riferito in ordine alla selezione di categorie di acquisti sospette, venga sviluppata una precisa forma di controllo finalizzata a verificare l'osservanza delle disposizioni sopra richiamate.

A tal fine, potrà dunque procedersi all'estrazione su base statistica di un campione di acquisti sufficientemente rappresentativo in relazione al volume complessivo delle operazioni della specie effettuate dall'impresa nell'anno di riferimento, ed al conseguente controllo delle medesime sotto i profili dianzi evidenziati.

Al riguardo si ritiene utile puntualizzare che:

- il controllo dovrà essere esteso in presenza di generalizzate violazioni delle richiamate disposizioni di legge;
- le decisioni concernenti il criterio di estrapolazione del campione statistico e l'eventuale estensione del controllo della specie dovranno essere assunte dal direttore della verifica.

Con riguardo alle eccezioni al principio della competenza, infine, occorre distinguere il caso di *non imputabilità* dei costi da quello di *mancata imputazione* dei medesimi al conto economico.

Al ricorrere del primo, infatti, la deducibilità a fini fiscali dei costi non trova ostacolo nel fatto che i medesimi non siano stati iscritti nel conto economico, in quanto tale omissione è richiesta da una corretta interpretazione ed applicazione delle norme del codice civile.

Nel secondo caso, invece, si verte in una situazione sostanzialmente differente: le spese e gli oneri avrebbero dovuto o potuto risultare nel conto economico tra i componenti negativi, ma non sono stati inseriti. Il legislatore fiscale, dunque, pretende, perché ne sia consentita la deduzione, che essi siano documentati in maniera certa e precisa.

Ne consegue la necessità di esaminare primariamente il trattamento del costo non imputato a conto economico da un punto di vista civilistico. Una volta appurate le ragioni per cui ne sia stata omessa l'indicazione in bilancio, si passerà a verificarne le condizioni di deducibilità a fini fiscali.

Anche la normativa I.V.A. suggerisce l'effettuazione di taluni controlli specifici. Vale la pena al riguardo rammentare che:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi accessorie ad altre cessioni di beni e prestazioni di servizi, effettuate direttamente dal cedente o da terzi per suo conto, non sono autonomamente imponibili e, cioè, devono essere assoggettate all'imposta con la medesima aliquota dell'operazione principale (art. 12 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633);

- i corrispettivi dovuti e gli oneri e le spese sostenuti in valuta estera sono computati secondo il cambio del giorno in cui è stata effettuata l'operazione e, in mancanza, secondo il cambio del giorno più prossimo (art. 14 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633).

7.4 Il controllo delle operazioni internazionali.

Trattazione particolare merita, per le sue peculiarità, il controllo degli acquisti effettuati presso operatori economici residenti all'estero.

Ai fini delle imposte sui redditi, infatti, occorre ricordare la specifica disciplina (definita sul *transfer pricing*) apprestata dal Testo Unico, all'art. 76, commi 5 e seguenti, a norma della quale i componenti negativi di reddito derivanti da acquisti (di beni o servizi) da società non residenti nel territorio dello Stato che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutate in base al valore normale dei beni o servizi acquistati.

Il particolare regime si applica sempre quando da esso derivi un aumento del reddito dell'impresa verificata ed anche quando da esso derivi una diminuzione, ma soltanto in esecuzione di accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri.

Le stesse disposizioni, inoltre, trovano applicazione per i beni ed i servizi acquistati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione e lavorazione dei prodotti.

A ragione della disciplina di cui all'art. 76 del T.U.I.R., è necessario che, nell'ambito del controllo delle operazioni di acquisto effettuate presso soggetti non residenti, sia sviluppata una specifica indagine finalizzata ad appurare l'esistenza di quei particolari rapporti tra soggetto acquirente e soggetto verificato che la normativa individua quali presupposti per l'applicazione della normativa sul *transfer pricing*.

Per quanto concerne poi la normativa I.V.A., occorre rammentare la necessità che l'esame degli acquisti effettuati presso soggetti non residenti sia effettuato suddividendo previamente tali operazioni in tre distinte categorie:

- a) acquisti di beni effettuati presso soggetti residenti nell'Unione europea;
- b) acquisti di beni effettuati presso soggetti non residenti nell'Unione europea;
- c) acquisti di servizi effettuati presso soggetti non residenti nel territorio dello Stato.

Per gli acquisti sub a), occorre verificare che sia stata osservata la specifica disciplina di cui al D.L. 30.8.1993, n. 331, convertito nella legge 29.10.1993, n. 427 (artt. 38 e ss.).

Per gli acquisti sub b) e per quelli sub c) è necessario porgere particolare attenzione alle norme di cui all'art. 7 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, inerenti la territorialità dell'imposta sul valore aggiunto.

CAPITOLO 8

LE CESSIONI E LE PRESTAZIONI.

8.1 Definizione del campo di indagine e rappresentazione in bilancio.

Come gli acquisti, anche le cessioni possono essere classifi-

cati in due grandi categorie:

- a) cessioni di beni;
- b) prestazioni di servizi.

Le prime si realizzano, ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e dell'art. 9, comma 5, del T.U.I.R., per effetto di atti a titolo oneroso che importano il trasferimento della proprietà ovvero il trasferimento o la costituzione di diritti reali di godimento su beni di ogni genere.

Tale generale definizione soffre peraltro più di un'eccezione. Costituiscono perciò cessioni di beni anche le vendite con riserva di proprietà e le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti [artt. 2, comma 2, nn. 1 e 2 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e 75, comma 2, lett. a) del T.U.I.R.].

Non vengono invece considerate cessioni di beni altre operazioni che pure ne integrerebbero perfettamente i requisiti (art. 2, comma 3, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633).

Ai fini I.V.A., poi, talune operazioni classificabili come prestazioni di servizi vengono collocate nel novero delle cessioni (i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente, di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti) e viceversa (la somministrazione di alimenti e bevande).

Le cessioni a titolo gratuito, inoltre, costituiscono anch'esse operazioni rilevanti ai fini fiscali, ma solo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ed al ricorrere delle seguenti condizioni:

- la cessione riguarda un bene la cui produzione o il cui commercio rientra nell'esercizio dell'attività d'impresa;
- la cessione riguarda un bene la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'esercizio dell'attività d'impresa ed il cui valore unitario è superiore a £. 50.000;
- la cessione riguarda beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'art. 19 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, anche se per effetto dell'opzione di cui all'art. 36 bis del medesimo decreto.

Il bene destinato a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (ad es. assegnazione ai soci o destinazione al consumo dell'imprenditore e dei suoi familiari) si intende sempre, ai fini fiscali, oggetto di cessione. Il corrispettivo che ne deriva è calcolato secondo la valorizzazione a valore normale (artt. 9 del T.U.I.R. e 14 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633).

Ai fini I.V.A. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi danno luogo a corrispettivi sui quali va calcolata ed applicata l'imposta (salvo ovviamente il ricorrere di particolari circostanze quali la classificazione dell'operazione tra quelle esenti o non imponibili o soggette a speciali regimi agevolativi).

Ai fini delle imposte sui redditi, invece, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi possono dare luogo a:

- ricavi, quando originano dalla cessione dei c.d. beni-merce ovvero da prestazioni di servizi;
- plusvalenze, se derivano dalla cessione dei c.d. beni strumentali;
- sopravvenienze, ove scaturiscono da cessioni o prestazioni di servizi imputati a precedenti esercizi, ma per un importo inferiore rispetto a quello poi effettivamente conseguito.

Onde circoscrivere esattamente l'oggetto del presente paragrafo, è bene ora puntualizzare che le operazioni di cui qui ci si occupa, sono quelle relative a:

- cessioni di beni destinati ad essere impiegati nei processi produttivi dell'impresa ai fini della realizzazione di beni-merce, e senza dunque possibilità di un loro successivo riutilizzo (materie prime, sussidiarie, di consumo e semilavorati);

- cessioni dei c.d. beni - merce;
- prestazioni di servizi.

Restano perciò esclusi dalla presente trattazione le cessioni dei beni c.d. strumentali (di cui si è parlato nel paragrafo dedicato alle immobilizzazioni ed agli ammortamenti) e di quelli che non sono annoverabili in alcuna delle categorie sin qui menzionate (si pensi ai fabbricati di proprietà che non costituiscono beni destinati alla vendita, né beni strumentali).

Le voci di bilancio suscettibili di offrire indicazioni utili in ordine alle cessioni ed alle prestazioni di servizi sono rintracciabili tutte nel conto economico, segnatamente alle voci:

- A1 - "Ricavi delle vendite e delle prestazioni";
- E20 - "Proventi straordinari"

Occorre, altresì, tenere conto di possibili indicazioni rese nel contesto della nota integrativa. Questa, ai sensi dell'art. 2427, nn. 1), 10) e 13), del c.c. deve obbligatoriamente dare contezza:

- dei criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio non espresse all'origine in valuta nazionale;
- della ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche, se significativa;
- della composizione della voce "proventi straordinari" del conto economico, quando il suo ammontare sia apprezzabile.

Attento esame deve inoltre essere riservato alla relazione sulla gestione (art. 2428 del c.c.) per la parte dedicata all'illustrazione dei rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti ed imprese sottoposte al controllo di queste ultime.

Infine, ai sensi dell'art. 2425 bis, tutte le componenti di reddito devono essere indicate in bilancio al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi.

8.2 L'oggetto del controllo.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, come sopra definite, producono pressoché indefettibilmente un riflesso sotto il profilo fiscale. Fatte salve le eccezioni di cui si è già detto al paragrafo che precede, infatti, esse generano sempre una componente positiva di reddito rilevante ai fini della determinazione della base imponibile IRPEF, IRPEG e ILOR. In materia di imposta sul valore aggiunto, poi, alla luce del disposto di cui agli artt. 2, comma 2, punto 4) e 3, comma 3, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, la cessione di beni e la prestazione di servizi, anche se gratuite, sono, sotto il ricorrere delle condizioni in precedenza richiamate, gravate da imposta.

Ne deriva che al pari di quello sugli acquisti, anche il controllo delle cessioni e delle prestazioni è da considerarsi profilo essenziale dell'attività ispettiva da svolgersi in sede di verifica.

L'oggetto del controllo concernente le cessioni e le prestazioni può sintetizzarsi nei seguenti elementi:

- esistenza del bene o del servizio;
- esistenza e status del cessionario o utilizzatore;
- documentazione commerciale relativa alla cessione (contratto, anche nella forma di corrispondenza commerciale, proposte e richieste non andate a buon fine, integrazioni e corre-

zioni apportate al contratto anche nella forma della risoluzione o rescissione consensuale o giudiziaria, etc...) con particolare riferimento alle condizioni di:

- . consegna o spedizione;
- . abbuoni e sconti;
- . reso;
- . pagamento;
- modalità effettive di pagamento.

Si tratta, a ben vedere, dei medesimi elementi già evidenziati nel paragrafo dedicato all'oggetto del controllo sugli acquisti.

La ragione di tale specularità è peraltro del tutto evidente ove solo si consideri il particolare interesse che l'Amministrazione nutre nei confronti dell'accertamento di operazioni inesistenti, indipendentemente dal punto di osservazione (sia esso quello del soggetto cedente o prestatore, sia esso quello del soggetto cessionario o utilizzatore) dal quale le medesime possono essere individuate.

L'analisi degli elementi sopra indicati, inoltre, può, in taluni casi, condurre, attraverso l'utilizzo di ulteriori strumenti istruttori di indagine, ad individuare forme di sottofatturazione.

Per quanto concerne l'esame dei singoli elementi sopra individuati, valga quanto già riferito nel capitolo dedicato al controllo degli acquisti.

8.3 L'iter del controllo.

8.3.1 Selezione delle cessioni e delle prestazioni da controllare.

La notevole dimensione del volume di cessioni e/o prestazioni che qualsiasi impresa in attività sviluppa annualmente costituisce insuperabile ostacolo alla possibilità di procedere ad un'analitica disamina di ciascuna operazione.

Come per gli acquisti, normalmente sarà operata una selezione, che, anche in questo caso, tanto più sarà efficace quanto più sia stata improntata a criteri logici ed obiettivi.

Ferma restando la possibilità di individuare ulteriori strumenti di scelta, più specifici rispetto alla situazione data, si suggerisce perciò l'adozione di due distinti metodi di selezione delle operazioni su cui concentrare l'attenzione i quali, in concorso, sono in grado di assicurare alla scelta un robusto ed obiettivo fondamento logico.

Tali metodi sono i medesimi già individuati allorché si è trattato dei controlli sugli acquisti, e cioè:

- la riclassificazione degli acquisti;
- l'analisi di ciclo.

8.3.1.1 La riclassificazione delle cessioni e delle prestazioni.

Prima di avviare qualunque operazione di indagine nel merito, è opportuno procedere all'esame delle voci di conto e sottoconto che concorrono alla determinazione degli appostamenti A1 e E20 del conto economico onde pervenire ad una loro riclassificazione per categorie omogenee, finalizzata all'individuazione di quelle che presentino profili di pericolosità o comunque di sospetto dal punto di vista fiscale.

Tale attività, da svilupparsi preferibilmente con l'ausilio di supporti informatici, dovrebbe condurre alla definizione di uno

o più prospetti nei quali le operazioni in narrazione siano riclassificate in base ad uno o più dei seguenti criteri:

A) Cessioni di beni

- tipo del bene ceduto, dal punto di vista:
 - . della destinazione del bene (merci, materie prime, materie di consumo, semilavorati, residuati della lavorazione e scarti in genere);
 - . merceologico;
- soggetto cessionario, sotto i seguenti profili:
 - . esistenza di rapporti formali o informali con il soggetto verificato (rapporto di controllo o collegamento anche tramite terzi soggetti, rapporti di parentela o affinità, cointeressenze in altre attività etc...);
 - . esistenza di precedenti fiscali a suo carico ;
 - . tipo di mercato all'interno del quale opera (monopolio, oligopolio, concorrenza);
 - . forma giuridica;
 - . dislocazione geografica;
- modalità di regolamento dell'operazione.

B) Prestazioni di servizi

- tipo del servizio prestato, dal punto di vista:
 - . del titolo giuridico (contratto di appalto, noleggio,

estimatorio, contratto di prestazione d'opera intellettuale etc...);

- soggetto utilizzatore, sotto i seguenti profili:
 - . esistenza di rapporti formali o informali con il soggetto verificato (rapporto di controllo o collegamento anche tramite terzi soggetti, rapporti di parentela o affinità, cointeressenze in altre attività etc...);
 - . esistenza di precedenti fiscali a suo carico ;
 - . tipo di mercato all'interno del quale opera (monopolio, oligopolio, concorrenza);
 - . forma giuridica;
 - . dislocazione geografica;
- modalità di regolamento dell'operazione.

A scopo esemplificativo, si riproducono, nelle pagine che seguono, due possibili schemi di prospetto riassuntivo relativi il primo alle cessioni di beni ed il secondo alle prestazioni di servizi.

Dal primo dei due prospetti emergono alcuni dati di sicuro interesse: l'esportazione verso il Lussemburgo di parti elettroniche per macchinari destinati all'utilizzo in industrie manifatturiere può meritare un approfondimento. Ed altrettanto può dirsi per l'improvvisa impennata delle cessioni a beneficio della società di Amburgo.

Anche il secondo prospetto presenta profili di interesse, posto che enuclea un preoccupante incremento dei pagamenti in contanti.

CESSIONI DI BENI*Sezione soggetto cessionario*

	Profilo all'esame	Denominazione e del soggetto cedente	Aspetto di rilievo emarginato	Ammontare delle cessioni	Percentuale sul totale	Tipo di bene ceduto
1	Dislocazione geografica	Allain & C. S.A. Lussemburgo	Esportazione verso un paese ad alto rischio fiscale e con basso grado di industrializzazione	19__ L. 700.000.000 19__ L. 810.000.000	0,7% 0,9%	Parti elettroniche di macchinari destinati all'impiego in industrie manifatturiere
		Krause GMBH Amburgo (Germania)	Importo complessivo delle cessioni più che raddoppiato in termini percentuali sul fatturato totale nel giro di un anno.	19__ L. 4.800.000.000 19__ L. 9.000.000.000	4,8% 10%	Parti elettroniche di macchinari destinati all'impiego in industrie manifatturiere

PRESTAZIONI DI SERVIZI*Sezione modalità di pagamento*

	Profilo all'esame	Modalità di pagamento	Aspetto di rilievo emarginato	Ammontare delle prestazioni	Percentuale sul totale
1	Modalità di pagamento.	Bonifico bancario	Sensibile decremento in percentuale del pagamento tramite bonifico a beneficio delle liquidazioni in contanti	19__ L. 7.000.000.000 19__ L. 7.800.000.000	70% 65%
		Assegni o titoli similari di pagamento	Sensibile decremento in percentuale del pagamento tramite assegni a beneficio delle liquidazioni in contanti	19__ L. 2.000.000.000 19__ L. 2.160.000.000	20% 15%
		Contanti	Sensibile incremento in percentuale del pagamento tramite contanti.	19__ L. 1.000.000.000 19__ L. 2.400.000.000	10% 20%

La scelta concernente i criteri di riclassificazione delle cessioni e delle prestazioni e le categorie di operazioni - emergenti dai prospetti - su cui concentrare l'attenzione spetta ovviamente al direttore della verifica.

8.3.1.2 L'analisi di ciclo.

L'analisi di ciclo consiste nel prendere compiuta conoscenza delle procedure aziendali di assunzione delle decisioni e di contabilizzazione, relative al tipo di operazione che si intende esaminare.

Se l'analisi delle procedure concernenti le cessioni di beni e/o le prestazioni di servizio non è stata già effettuata nella fase iniziale della verifica (vedi parte IV, capitolo 2), essa può essere appositamente prevista per l'individuazione di quelle operazioni che, evidenziando situazioni anomale (che si discostano cioè dalla prassi ordinaria), presentano profili quanto meno potenziali di pericolosità fiscale.

Le operazioni di vendita delle merci (8) o di erogazione delle prestazioni di servizio rappresentano per tutte le aziende la naturale fase finale del processo produttivo, che consente il rientro (turnover) dei mezzi finanziari a suo tempo investiti.

Tutte queste operazioni possono comportare una consistente documentazione e una notevole massa di dati che vengono gestiti dal sistema delle rilevazioni contabili aziendale.

Si ritiene opportuno quindi che le procedure vengano preventivamente descritte nelle linee essenziali in forma narrativa o con diagrammi di flusso, onde schematizzare le aree principali, la separazione delle funzioni tra loro incompatibili, come le funzioni vendite, spedizioni merci, fatturazione, contabilizzazione e incasso.

Il sistema può prevedere, specie nelle strutture più complesse, analisi statistiche del fatturato, estratti conto, scaduto clienti e i vari livelli di approvazione.

Una volta delineato il ciclo delle operazioni esaminate sotto il profilo dell'iter decisionale e della loro contabilizzazione, si può procedere ad alcuni sondaggi di conformità onde verificare che le procedure siano oggetto di costante osservanza.

A titolo esemplificativo, si può analizzare il ciclo delle cessioni all'esportazione e dunque, supposto che i clienti esteri siano 5, effettuare cinque distinti sondaggi di conformità, scegliendo a caso una operazione per ciascuno dei clienti. Oppure, ancora con riferimento alle cessioni all'esportazione, e supposto che i prodotti commercializzati siano riconducibili tutti a 4 categorie merceologiche, dopo avere concluso l'analisi di ciclo, si può dare corso a quattro separati sondaggi di conformità, ancora una volta scegliendo una operazione a caso per ciascuno dei clienti.

Laddove, in relazione a taluna delle operazioni singolarmente esaminate, si riscontrino difformità rispetto alla prassi verificata attraverso l'analisi di ciclo, si estenderà il controllo a tutte le operazioni del medesimo tipo.

Come già detto, allorché si è trattato delle operazioni di acquisto, i metodi di selezione qui suggeriti (riclassificazione delle operazioni e analisi di ciclo) possono essere utilizzati congiuntamente.

NOTE

(8) — Vale appena rammentare che la vendita di merci non è comunque l'unica operazione di disinvestimento, occorre infatti considerare anche la cessione-vendita dei beni strumentali distolti dal processo produttivo.

8.3.2 Sviluppo del controllo.

Se correttamente interpretata ed attuata, la fase selettiva dovrebbe portare ad individuare cessioni e prestazioni della cui reale effettuazione (totale o parziale) è lecito quantomeno dubitare ovvero cessioni e prestazioni per cui sono stati fatturati e registrati, a titolo di corrispettivo, importi inferiori al reale.

La successiva indagine su tali operazioni, quindi, dovrà svilupparsi mediante ricorso all'esercizio di quei poteri in grado di offrire le maggiori garanzie all'accertamento della realtà.

Ovviamente è del tutto impossibile prefigurare quali siano tali poteri: il loro utilizzo non potrà che dipendere dalla situazione contingente manifestatasi ai verificatori.

Va invece qui segnalato che anche il controllo sulle cessioni e sulle prestazioni non si esaurisce nella ricerca di quelle operazioni che, pur annotate nella contabilità e fatte confluire nella dichiarazione, non sono mai state poste in essere di fatto o lo sono state solo in parte o lo sono state per importi effettivi superiori a quelli fatturati e registrati.

Occorre infatti rammentare che, ai fini delle imposte sui redditi (art. 75 del T.U.I.R.), perché siano fiscalmente deducibili, i costi sostenuti dall'impresa devono essere:

- di esistenza certa e di ammontare obiettivamente determinabile;
- riferibili ad attività o beni da cui derivano ricavi, con la sola eccezione degli interessi passivi e degli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale;
- imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Tale ultima regola soffre eccezione nei seguenti casi:
 - . costi non imputabili al conto economico per effetto di disposizioni civilistiche, ma deducibili in applicazione della normativa tributaria;
 - . costi dedotti a fini civilistici in un esercizio precedente, ma la cui deduzione a fini fiscali è stata rinviata ad altro periodo d'imposta in applicazione di disposizioni tributarie;
 - . spese ed oneri che pur non risultando imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza, risultano da elementi certi e precisi.

Tanto considerato, è opportuno che, anche indipendentemente da quanto in precedenza riferito in ordine alla selezione di categorie di acquisti sospette, venga sviluppata una precipua forma di controllo finalizzata a verificare l'osservanza delle disposizioni sopra richiamate.

A tal fine, potrà dunque procedersi all'estrazione su base statistica di un campione di acquisti sufficientemente rappresentativo in relazione al volume complessivo delle operazioni della specie effettuate dall'impresa nell'anno di riferimento, ed al conseguente controllo delle medesime sotto i profili dianzi evidenziati.

Al riguardo si ritiene utile puntualizzare che:

- il controllo dovrà essere esteso in presenza di generalizzate violazioni delle richiamate disposizioni di legge;
- le decisioni concernenti il criterio di estrapolazione del campione statistico e l'eventuale estensione del controllo della specie dovranno essere assunte dal direttore della verifica.

Con riguardo alle eccezioni al principio della competenza, infine, preme puntualizzare che occorre distinguere il caso di *non imputabilità* dei costi, da quello di *mancata imputazione* dei medesimi al conto economico.

Al ricorrere del primo, infatti, la deducibilità a fini fiscali dei

costi non trova ostacolo nel fatto che i medesimi non siano stati iscritti nel conto economico, proprio a ragione del fatto che tale omissione è richiesta da una corretta interpretazione ed applicazione delle norme del codice civile.

Nel secondo caso, invece, si verte in una situazione sostanzialmente differente: le spese e gli oneri avrebbero dovuto o potuto comparire a conto economico tra i componenti negativi, ma non sono stati inseriti. Il legislatore fiscale, dunque, pretende, perché ne sia consentita la deduzione, che essi siano documentati in maniera certa e precisa.

Ne consegue la necessità di esaminare primariamente il trattamento del costo non imputato a conto economico da un punto di vista civilistico. Una volta appurate le ragioni per cui ne sia stata omessa l'indicazione in bilancio, si passerà a verificarne le condizioni di deducibilità a fini fiscali.

Anche la normativa I.V.A. suggerisce l'effettuazione di taluni controlli specifici. Vale la pena al riguardo rammentare che:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi accessorie ad altre cessioni di beni e prestazioni di servizi, effettuate direttamente dal cedente o da terzi per suo conto, non sono autonomamente imponibili e, cioè, devono essere assoggettate all'impo-

sta con la medesima aliquota dell'operazione principale (art. 12 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633);

- i corrispettivi dovuti e gli oneri le spese sostenuti in valuta estera sono computati secondo il cambio del giorno in cui è stata effettuata l'operazione e, in mancanza, secondo il cambio del giorno più prossimo (art. 14 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633).

8.4 Il controllo delle operazioni internazionali.

Valgono al riguardo le medesime considerazioni già sviluppate al paragrafo 4 del precedente capitolo 7. Merita solamente rammentare in questa sede che, ai fini della specifica disciplina del *transfer pricing*, le cessioni all'estero nei confronti di società con le quali sussistono i particolari rapporti indicati dall'art. 76 del T.U.I.R. devono essere valutate al valore normale nel caso in cui questo risulti superiore al valore negoziato e documentato in fattura. Devono altresì essere valutate al valore normale anche quando questi risulti inferiore a quello negoziato e documentato in fattura, ma solamente in esecuzione di accordi conclusi con le competenti autorità di Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli", previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.