
I controlli sui grandi e medi contribuenti

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 8 Giugno 2011

analisi delle politiche di contrasto all'evasione che l'Agenzia adotterà in modo mirato nel 2011 sulle grandi e medie imprese

Con circolare n. 21/E del 18 maggio 2011 l'Agenzia delle Entrate ha fornito le linee guida sulla prevenzione e contrasto dell'evasione per il periodo d'imposta 2011.

In ogni caso, *“l'esigenza di ottenere concreti e significativi risultati non deve assolutamente comportare che, laddove l'analisi di rischio non sia stata appropriata ed il controllo non abbia consentito la individuazione di violazioni sostanziali adeguatamente provabili, si pervenga a contestazioni di dubbia tenuta giuridica o si insista nelle operazioni ispettive al solo scopo di rilevare violazioni di natura meramente formale”*.

In questo nostro intervento puntiamo l'attenzione sulle modalità con cui saranno controllati i grandi e medi contribuenti per il corrente anno.

GRANDI CONTRIBUENTI

Le attività di controllo nei confronti dei Grandi contribuenti hanno fatto registrare, nel corso del 2010, standard qualitativi particolarmente elevati, che vanno garantiti e, ove possibile, migliorati nel corrente anno.

Alcune recenti innovazioni normative impattano direttamente sulle attività di controllo nei confronti dei Grandi contribuenti (così come, pur in termini meno rilevanti, sulla macro-tipologia delle imprese di medie dimensioni).

Si tratta, innanzitutto, delle disposizioni in tema di oneri documentali sulle operazioni rientranti nella disciplina di cui all'articolo 110, comma 7, del TUIR in materia di prezzi di trasferimento, introdotte dall'art. 26, del decreto legge n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

L'adesione al regime degli oneri documentali deve essere in specie considerata nell'ambito dell'attività di tutoraggio, ai fini della graduazione del rischio di evasione/elusione, quale indice di trasparenza e collaborazione nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria.

Un'ulteriore novità, che rileva anche per le altre macro tipologie d'imprese, è rappresentata dalle disposizioni di cui all'articolo 35 del decreto legge n. 78 del 2010, con le quali è stato introdotto un nuovo procedimento di accertamento nei confronti dei soggetti che aderiscono al regime del consolidato nazionale di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR: la previsione di un atto unico di accertamento, notificato sia alla consolidata che alla consolidante.

Il coordinamento con la Guardia di Finanza

La circolare in rassegna evidenzia, innanzitutto, l'esigenza del consueto coordinamento operativo con la Guardia di Finanza a livello regionale, restando fermo che gli elementi informativi correlati ai rischi individuati nell'ambito dell'attività di tutoraggio formino oggetto di massima e reciproca condivisione, finalizzata al miglioramento complessivo dell'azione di controllo sulla importante macro-tipologia dei Grandi contribuenti.

Le attività di tutoraggio

Le attività di tutoraggio da svolgere nel corso del 2011 sono state estese alle imprese che nel 2009 hanno conseguito un volume d'affari o di ricavi non inferiore a 150 milioni di euro.

La platea dei soggetti da sottoporre a tutoraggio risulta pertanto ampliata rasentando le 2000 posizioni, che rappresentano i due terzi dei contribuenti della macro-tipologia in parola (la cui numerosità complessiva è scesa nel 2009 a circa 3000 posizioni, rispetto alle 4000 del 2008).

Dal momento che entro la fine del 2011 il tutoraggio andrà esteso all'intera platea dei Grandi contribuenti, viene raccomandata l'adozione, in tempo utile, delle misure organizzative necessarie per garantire il rilevante impegno richiesto dalla estensione, che sarà operativa già dal 2012.

La nota d'Agenzia rammenta, altresì, che il riscontro dell'effettivo rispetto delle soluzioni interpretative fornite dall'Agenzia in sede di risposta alle istanze di interpello forma parte integrante dell'attività di analisi/revisione del livello di intensità del rischio attribuito all'impresa di più rilevante dimensione, così come previsto dall'articolo 27, comma 12, del decreto legge n. 185 del 2008.

In merito, le Direzioni Regionali dovranno programmare tali riscontri, avendo cura di calibrare il ricorso agli strumenti di controllo più appropriati in base alle circostanze del caso. Vale anche in questo caso uno dei principi cardine del tutoraggio, secondo il quale il grado di maggiore o minore invasività del controllo è dettato dal livello di rischio attribuito al singolo contribuente. Viene, quindi, raccomandato, di prestare particolare attenzione agli esiti del predetto riscontro, in quanto il rispetto o meno da parte del contribuente delle soluzioni interpretative fornite dall'Agenzia deve essere apprezzato quale indicatore dell'attitudine dallo stesso dimostrata a tenere un comportamento collaborativo e trasparente con l'amministrazione finanziaria.

La selezione dei soggetti

L'azione di controllo esterna, con riferimento alla selezione dei contribuenti da sottoporre a verifica/controllo mirato, va orientata sulle posizioni per le quali siano stati riscontrati rischi di evasione/elusione di particolare rilevanza (situazione che, per le imprese sottoposte a tutoraggio, coincide con la rilevazione di un livello d'intensità di rischio qualificato come "alto" e, a seconda dei casi, anche "medio").

Per la selezione dei Grandi contribuenti non sottoposti ad attività di tutoraggio, continuano a valere le indicazioni fornite nella circolare n. 13/E del 2009 (utili spunti possono comunque trarsi dalle indicazioni che seguono nel successivo paragrafo dedicato alle imprese di medie dimensioni).

La circolare n. 13/2009, nel confermare l'impostazione dell'anno precedente, segnalava taluni specifici criteri che assumono particolare valenza ai fini della selezione dei grandi contribuenti da sottoporre a controllo:

- soggetti che hanno redatto il bilancio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS. Ciò ai fini, in particolare, della verifica della correttezza della diretta imputazione a patrimonio di componenti reddituali positivi e negativi ovvero del controllo della corretta applicazione delle disposizioni tributarie oggetto

d'intervento legislativo a seguito dell'introduzione degli IAS/IFRS (i.e., modifiche riguardanti il leasing finanziario, gli oneri pluriennali, gli interessi passivi ed il costo delle immobilizzazioni, le operazioni in valuta, le operazioni fuori bilancio);

- presenza di rapporti con soggetti non residenti, specialmente nei casi di: cessioni di beni e/o servizi nell'ambito di gruppi multinazionali, allo scopo di vagliarne la conformità alle previsioni di cui all'art. 110, c. 7, del T.U.I.R.; esistenza di componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese fiscalmente domiciliate in Stati o territori non appartenente all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati (art. 110, cc. 10 e 11, del T.U.I.R.); dinamiche transnazionali infragruppo con società non residenti delle quali è ipotizzabile la fittizia domiciliazione all'estero. Si ricorda che, a partire dall'anno d'imposta 2006, agli strumenti di contrasto di cui agli articoli 37, comma 3, e 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 73, cc. 3, 4 e 5 del TUIR, si è aggiunta la presunzione di esteroinvestizione di cui ai commi 5-bis e 5-ter del citato articolo 73 del TUIR; esistenza di rapporti di cointeressenza (sia di controllo che di collegamento) in imprese localizzate in Stati o territori con regime fiscale privilegiato, astrattamente sussumibili nelle fattispecie previste agli artt. 167 e 168 del T.U.I.R.; esistenza di utili provenienti da società ed enti non residenti e/o di remunerazioni derivanti da contratti di associazione in partecipazione con associanti non residenti; presenza di royalties e/o di interessi corrisposti da una società residente in uno degli Stati membri a società dello stesso gruppo residenti in altri Stati dell'Unione Europea;
- presenza di particolari rapporti con altri soggetti residenti, quali in specie: operazioni infragruppo che potrebbero sottendere eventuali arbitraggi impositivi (attuati, i.e., attraverso la presenza di regimi di tassazione agevolata fruibili in ragione della diversa localizzazione territoriale ovvero operazioni di refreshing delle perdite tra soggetti aderenti alla tassazione di gruppo); esistenza di utili distribuiti da società ai sensi dell'art. 89 del TUIR; realizzo di plusvalenze esenti di cui all'art. 87 del TUIR;
- presenza di operazioni straordinarie;
- presenza di elementi reddituali di particolare interesse (i.e., ingenti oneri straordinari / finanziari, elevati costi per servizi) o di anomalie (variazioni o oscillazioni) ravvisabili nel fatturato di breve/medio periodo;
- presenza di crediti IVA di notevole importo rispetto all'attività svolta;
- presenza di minusvalenze su partecipazioni d'importo superiore a 50.000,00 € realizzate negli anni 2004, 2005, 2006 e 2007 (che avrebbero comportato l'obbligo di comunicazione ai sensi del decreto-legge n. 203 del 2005).

Le attività di analisi e di controllo svolte nel corso degli ultimi 2 anni hanno confermato, tra i maggiori fattori di rischio, il ricorso ad operazioni di arbitraggio internazionale, spesso evidenziati in esito alla presenza di significative variazioni o anomalie nei risultati di esercizio o in quelli fiscali. Accanto a tali operazioni, viene richiamata l'attenzione anche a quelle forme di arbitraggio basate sullo sfruttamento di strumenti/soggetti ibridi o di strumenti finanziari complessi, le quali, ancorché abbiano formato oggetto di efficace contrasto negli ultimi 2 anni, devono essere costantemente monitorate.

Le annualità da controllare

In coerenza con la linea ormai da tempo seguita, le attività istruttorie esterne vanno indirizzate sulle annualità più recenti, quali in specie il 2008 ed il 2009, fermo restando che, ove si disponga di elementi relativi a periodi d'imposta precedenti, le attività medesime vanno su di essi sviluppate, con eventuale estensione alle annualità successive al fine verificare se eventuali violazioni constatate, di particolare rilevanza, siano state reiterate nelle dette annualità successive.

Attività di accertamento

Con riferimento alle attività di accertamento, al fine di garantire gli obiettivi attesi di recupero di evasione pregressa, la circolare n. 21/2011 ricorda che occorre effettuare una ricognizione degli elementi informativi più rilevanti, accordando priorità nell'azione accertatrice alle posizioni che, con ragionevole attendibilità, presentano un maggior grado di sostenibilità delle pretese.

Dal "magazzino" complessivo degli elementi informativi vanno comunque individuate ulteriori posizioni da trattare con priorità in base ai seguenti, consolidati criteri:

- posizioni riguardanti periodi di imposta per i quali il potere di accertamento decade alla data del 31 dicembre 2011;
- elementi che necessitano di ulteriore attività istruttoria (i.e., le segnalazioni ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 o relative alla deducibilità di costi connessi ad operazioni con soggetti residenti in Paesi "black list");
- situazioni che evidenziano rischi connessi con la tutela del credito erariale (erogazione di rimborsi, decadenza di polizze fideiussorie, situazioni debitorie di particolare rilevanza, etc.).

Per quanto concerne i soggetti che non rivestono la qualifica di Grandi contribuenti in tutti i periodi d'imposta oggetto di controllo, va garantito da parte delle strutture regionali l'opportuno coordinamento con le competenti Direzioni Provinciali, al fine di condividere gli elementi informativi raccolti e assicurare la gestione uniforme delle fattispecie. In particolare, tale condivisione, con riguardo ai contribuenti per i quali è stata svolta attività di tutoraggio negli anni precedenti, dovrà essere assicurata anche mediante la trasmissione delle schede di rischio già predisposte.

IMPRESE DI MEDIE DIMENSIONI

Per l'anno in corso, nel rispetto di quanto disposto dall'art. 24, c. 2, del decreto legge n. 78 del 2010, sono previsti specifici piani d'intervento, elaborati sulla base di analisi di rischio a livello locale, che riguardino almeno un quinto delle imprese di medie dimensioni.

L'Amministrazione finanziaria rileva la persistenza di un diffuso sottodimensionamento delle basi imponibili, che si traduce in una bassa redditività, e ciò impone, anche per quest'anno, l'intensificazione ed il miglioramento dell'attività di controllo, da perseguire sfruttando al massimo le sinergie derivanti dal nuovo modello organizzativo, oramai a pieno regime per tutta l'Agenzia.

Attività istruttoria esterna

Per quanto attiene alle attività istruttorie esterne, al fine di massimizzarne l'efficacia, le Direzioni provinciali devono garantire nella massima misura possibile il coordinamento delle attività programmate con quelle dei Comandi provinciali della Guardia di Finanza.

Come espressamente previsto dal citato articolo 24 del decreto legge n. 78 del 2010, i piani di intervento hanno come imprescindibile fondamento l'analisi del rischio di evasione/elusione dei contribuenti presenti nella Direzione provinciale di competenza.

La predetta analisi va articolata in tre distinte ma concatenate fasi: mappatura, censimento dei rischi e selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo.

Per quanto riguarda la mappatura, l'A.F. ha a disposizione l'applicativo RADAR dove sono presenti le principali dimensioni in base alle quali saranno classificate le imprese di medie dimensioni: fasce di ricavi e di volume d'affari, natura giuridica, settori economici, redditi e perdite dichiarati, valore della produzione netta IRAP, IVA dovuta e IVA a credito, IRPEF/IRES e IRAP dovute.

Effettuata la preliminare mappatura, si procede al censimento dei rischi di evasione/elusione, valutando l'opportunità di procedere ad un'analisi congiunta presso le Direzioni regionali con l'Ufficio Grandi contribuenti o controlli fiscali per quei fenomeni di evasione/elusione suscettibili di coinvolgere imprese di medie dimensioni appartenenti a gruppi societari.

Nell'ambito dell'attività di analisi, va inoltre tenuto presente il fenomeno del turn-over nel comparto delle medie imprese e di migrazione di contribuenti fra Direzioni provinciali, particolarmente in alcune aree del Paese ad alta densità di contribuenti.

All'esito del predetto censimento, è possibile individuare le posizioni a rischio da selezionare, graduate in funzione del risk score attribuito, per l'inserimento nel piano delle attività (istruttorie esterne o di accertamento).

Ove gli elementi di rischio risultino equivalenti, vanno privilegiati nella selezione i seguenti criteri:

1. assenza di controlli negli ultimi quattro anni
2. presenza di perdite "sistemiche", così come definite dall'articolo 24, comma 1, del decreto legge n. 78 del 2010.

Una specifica attenzione va riservata al controllo del corretto adempimento degli obblighi in materia d'imposta sul valore aggiunto.

Le annualità da controllare

Anche per il 2011 vale l'indirizzo già impartito di differenziare la tipologia d'intervento in funzione delle caratteristiche e della specificità delle posizioni da sottoporre a controllo, privilegiando le attività istruttorie esterne (controlli mirati e/o verifiche) per i casi a maggior rischio di evasione/elusione fiscale.

Le citate attività esterne devono concentrarsi nel primo semestre del 2011 sul periodo d'imposta 2008 e vanno estese anche al periodo d'imposta 2009 non appena saranno rese disponibili le procedure informatiche di supporto per l'analisi del rischio e la selezione (salve situazioni specifiche in cui si disponga di elementi relativi ad altre annualità pregresse).

L'attività di accertamento

Per quanto invece attiene alle attività di accertamento, valgono le indicazioni fornite, con riguardo ai Grandi contribuenti, circa la ricognizione propedeutica alla individuazione delle posizioni alle quali accordare priorità di

trattazione.

Da ultimo, si rileva che l'A.F., dagli specifici piani d'intervento, normativamente previsti per la macrotipologia di contribuenti in parola, attende risultati rilevanti quanto all'ammontare d'evasione pregressa effettivamente recuperato a seguito dei controlli, da conseguire mediante il miglioramento qualitativo dei controlli e il conseguente maggiore utilizzo degli istituti definitivi.

8 giugno 2011

Roberta De Marchi