

ANNO NUOVO, MAGGIORI CONTROLLI: CONTINUA LA CACCIA DEL FISCO AGLI EVASORI

di **Massimo Conigliaro**

La politica di contrasto all'evasione fiscale ed il potenziamento dell'attività di riscossione hanno consentito all'Amministrazione Finanziaria di conseguire risultati importanti nel 2009: 7,5 miliardi di euro sono stati incassati dall'erario, con incrementi significativi rispetto agli anni precedenti (+7,5% rispetto al 2008 e + 12% rispetto al 2007). La possibilità di rateizzare i pagamenti è stata inoltre un'opportunità sfruttata da 445 mila contribuenti (+ 155% rispetto al 2008) con un importo rateizzato di oltre 10 miliardi di euro ¹.

Numeri importanti che confermano l'efficacia degli strumenti adottati dal Fisco, che sicuramente troverà conferma nel 2010, anno in cui si punterà ancora una volta al raggiungimento di obiettivi significativi con il diffuso utilizzo dell'accertamento con adesione a regime e si darà impulso anche alla conciliazione giudiziale, nel tentativo non solo di ottenerne benefici monetari ma anche di alleggerire il contenzioso tributario sempre più ingolfato da un numero insostenibile di liti, soprattutto al Sud.

Le verifiche e gli accertamenti sulle imprese sono caratterizzati da modalità operative diverse, non soltanto in considerazione delle condizioni economiche del territorio di riferimento ma anche in relazione alle dimensioni delle aziende.

L'Amministrazione Finanziaria ha distinto le imprese da sottoporre a controllo in base alle dimensioni:

- contribuenti di grandi dimensioni sono quelli con ricavi annui superiori a 100 milioni di euro;
- contribuenti di medie dimensioni sono quelli con ricavi annui da 5 a 100 milioni di euro;
- contribuenti di piccole dimensioni sono quelli con ricavi annui inferiori a 5 milioni di euro.

¹ Cfr. G. DOSSENA, *Evasione, il Fisco a rate recupera 7,5 miliardi*, in Corriere della Sera del 31 dicembre 2009, p. 31.

Il provvedimento del Direttore dell'Agencia del 6 aprile 2009 ha individuato i criteri in base ai quali, per ciascun periodo d'imposta, viene determinato il parametro di riferimento rappresentato dal valore più elevato tra il volume d'affari, i ricavi o i compensi dichiarati.

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

Sulla scorta di quanto illustrato nella Circolare n. 13/E del 9 aprile 2009 dell'Agencia delle Entrate, assumono particolare valenza ai fini della selezione dei grandi contribuenti da sottoporre a controllo:

- i soggetti che hanno redatto il bilancio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS.
- la presenza di rapporti con soggetti non residenti, specialmente nei casi di: cessioni di beni e/o servizi nell'ambito di gruppi multinazionali; l'esistenza di componenti negativi derivanti da operazioni con contribuenti residenti in paesi a regimi fiscali privilegiati; 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;
- la presenza di operazioni infragruppo che potrebbero sottendere eventuali arbitraggi impositivi; l'esistenza di utili distribuiti da società ai sensi dell'art. 89 del TUIR; realizzo di plusvalenze esenti di cui all'art. 87 del TUIR; la presenza di operazioni straordinarie;
- la presenza di ingenti oneri straordinari/finanziari, elevati costi per servizi) o di anomalie (variazioni o oscillazioni) ravvisabili nel fatturato di breve/medio periodo;
- la presenza di crediti IVA di notevole importo rispetto all'attività svolta;
- la presenza di minusvalenze su partecipazioni di importo superiore a 50.000,00 euro realizzate negli anni 2004, 2005, 2006 e 2007.

Per la platea dei grandi contribuenti, è da segnalare l'attività di cosiddetto "tutoraggio", che riguarda imprese con volume d'affari o ricavi non inferiore a trecento milioni di euro (limite che sarà progressivamente diminuito fino alla soglia di cento milioni di euro entro il 31 dicembre 2011, con la conseguenza che risulterà assoggettata a tutoraggio l'intera platea dei grandi contribuenti).

Nello specifico, il tutoraggio si traduce in un'attività di monitoraggio dei comportamenti posti in essere dai grandi contribuenti attraverso l'utilizzo di approcci differenziati in funzione delle caratteristiche proprie di tale tipologia di soggetti.

Per le imprese di medie dimensioni (volume d'affari o di ricavi dichiarati compreso tra 5.164.569 e 100 milioni di euro), la selezione delle posizioni sarà effettuata, di massima, secondo i seguenti indirizzi:

per le imprese maggiormente complesse, ove per tali sono da considerare, ad esempio, quelle caratterizzate da elevati e frammentati volumi di attività, da peculiari modalità di gestione e contabilizzazione – come nel caso degli intermediari finanziari – o dalla presenza di rilevanti rapporti con l'estero, sia nelle attività commerciali che in quelle finanziarie, sulla base di criteri sostanzialmente analoghi a quelli adottati per i grandi contribuenti;

per le altre imprese, sulla base dei consueti indicatori di rischio di evasione/elusione, quali: ingenti oneri straordinari; ingenti oneri finanziari; elevati costi per servizi; anomale variazioni e oscillazioni di fatturato nel breve e medio periodo; presenza di significativi crediti IVA utilizzati in compensazione ovvero riportati al successivo periodo d'imposta, che appaiano particolarmente rilevanti e, in qualche modo anomali, in rapporto con i dati dichiarati e con i regimi normativi applicabili in relazione all'attività svolta; soggetti che presentino dichiarazioni con un ammontare di fatturato non coerente con l'ammontare degli acquisti e della manodopera impiegata.

Le imprese di minori dimensioni (con volume d'affari IVA o di ricavi dichiarati non superiore a 5.164.568 euro) ed i lavoratori autonomi rappresentano la tipologia con il più alto numero di contribuenti. La selezione dei soggetti da controllare è legata ai seguenti criteri:

- andamento dichiarativo complessivo, riferito all'ultimo triennio disponibile, raffrontandolo con quello della economia reale a livello locale, allo scopo di intercettare eventuali situazioni diffuse di evasione che caratterizzino intere categorie da considerare, quindi, a rischio specifico. Esempi: categorie che, nel loro complesso, dichiarano un andamento decrescente, stabile o lievemente crescente dei volumi d'affari e dei redditi d'impresa, senza che ciò sia giustificato da situazioni negative straordinarie concernenti singoli

settori a livello locale (tenendo comunque conto della possibile, sebbene variabile, incidenza del fattore evasione); categorie per le quali si registra un aumento considerevole delle posizioni di non congruità e di incoerenza economica (in base all'applicazione degli Studi di settore) nonché di quelle che presentano un'incidenza anomala del numero dei soggetti congrui e coerenti rispetto all'andamento dei ricavi e dei redditi dichiarati medi (il numero cresce in misura superiore all'andamento dei ricavi e dei redditi).

- per le categorie che non denotino, nel complesso, la situazione di cui al passo precedente, approfondire l'analisi sulla composizione del predetto andamento dichiarativo complessivo, al fine di individuare classi di contribuenti che presentino andamenti comunque anomali (in specie, volume d'affari, ricavi o compensi, così come redditi di impresa o lavoro autonomo di ammontare evidentemente poco plausibile), anch'esse da considerare a rischio specifico. Tale selezione dovrà essere condotta considerando più annualità e tenendo prioritariamente conto della coesistenza di alcuni, più selettivi indicatori di rischio, quali in specie: presenza di crediti IVA costante nel tempo ovvero crescita anomala di crediti utilizzati in compensazione o chiesti a rimborso, in apparenza non giustificabili in base ai dati economici, ovvero ai regimi normativi vigenti (aliquote differenziate, esportatori abituali, ecc.); livello dei redditi dichiarati negli anni costantemente bassi (ove per tali sono da intendere quelli al di sotto di un livello di obiettiva plausibilità) a fronte di ricavi o compensi in crescita; presenza di perdite per più annualità che denotano situazioni apparentemente antieconomiche; evidenti incoerenze degli indicatori gestionali relativi al lavoro (produttività per addetto, resa oraria per addetto ecc.) ovvero al magazzino (rotazione).

Con riguardo alla platea dei soggetti non congrui, la selezione dovrà effettuarsi prioritariamente tra le posizioni che non hanno effettuato alcun adeguamento in dichiarazione e che presentano livelli "medi" di scostamento, all'interno della categoria, tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli "puntuali di riferimento".

Tali attività di controllo andranno in specie incentrate, sin dalla fase di selezione, oltre che sul livello di scostamento evidenziato dalla applicazione degli Studi di settore (mediante il software Gerico) anche sull'analisi della complessiva situazione del contribuente, acquisendo – sia dalla base dati dell'Anagrafe Tributaria, sia mediante ricerche locali – ulteriori elementi che consentano di rafforzare la presunzione di non congruità dei ricavi o compensi dichiarati. Per i soggetti non congrui sarà attivata la procedura dell'invito al contraddittorio esplicitando, già in tale fase, gli elementi che possono corroborare adeguatamente le risultanze degli

Studi, anche allo scopo di favorire l'eventuale definizione dell'invito ai sensi dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997. Qualora gli ulteriori elementi acquisiti depongano per l'esistenza di ricavi/compensi o redditi di gran lunga superiori a quelli determinabili con il solo utilizzo degli Studi di settore, l'ufficio valuterà l'opportunità di utilizzare specifiche attività istruttorie, sia interne (richieste di esibizione di documenti, richieste di informazioni, indagini finanziarie, etc.) che esterne (accessi mirati, verifiche etc.), al fine di approfondire il quadro probatorio nell'ottica del controllo sull'intera posizione fiscale. Analogo trattamento sarà riservato anche alle posizioni di non congruità che presentano livelli minimi di scostamento tra i ricavi o compensi dichiarati, qualora si disponga di elementi significativi di maggiore capacità contributiva o risulti la non veridicità dei dati dichiarati, rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi.

L'attività di controllo riguarderà poi le restanti posizioni. Si tratta in specie:

- dei soggetti non congrui con livelli elevati di scostamento tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli "puntuali di riferimento", da considerare sempre ad alto rischio (ferma restando l'esigenza di valutare se la particolare entità dello scostamento possa dipendere da situazioni specifiche del singolo contribuente – come nel caso di crisi individuale o marginalità non colta dallo Studio);
- dei soggetti che, pur astrattamente tenuti, non hanno presentato il modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli Studi, indicando o meno in dichiarazione una causa di esclusione o inapplicabilità; nell'ipotesi di indicazione, il rischio connesso assume particolare valenza solo in presenza di elementi che inducano a ritenere la non ricorrenza dei requisiti per l'esclusione o l'inapplicabilità (da considerare partitamente ove la causa di esclusione sia rappresentata da "l'anomalo periodo di esercizio dell'attività"), mentre in caso di omessa allegazione non formalmente giustificata, la posizione andrà considerata, oltre che per l'irrogazione delle previste sanzioni, anche perché potenzialmente ad alto rischio;
- dei soggetti congrui che presentano forti anomalie degli indicatori di coerenza economica previsti dagli Studi di settore, da considerare pure ad alto rischio, al pari di

quelli che, indipendentemente dalle dette anomalie, presentano un trend pluriennale dei redditi dichiarati al di sotto di un livello di obiettiva plausibilità;

- dei soggetti non compresi nel regime degli Studi di settore per i quali il grado del rischio va valutato tenendo conto degli indicatori più generali di cui si è detto innanzi (costante posizione IVA a credito, crescita anomala di crediti utilizzati in compensazione o chiesti a rimborso, trend pluriennale dei redditi obiettivamente non plausibile, reiterata dichiarazione di perdite), nonché di altri elementi specifici acquisiti.

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

Per quanto attiene alle attività istruttorie:

- gli "accessi brevi" saranno utilizzati per più di una delle finalità ad essi ordinariamente proprie (ad esempio, riscontro dei dati rilevanti ai fini della applicazione degli studi di settore e verifica del rispetto dell'obbligo di certificazione dei corrispettivi);
- nel corso delle dette attività i verificatori procederanno a rilevare il personale presente al momento dell'accesso, individuando altresì le mansioni svolte, la data di inizio e la natura del rapporto contrattuale, per il successivo raffronto dei dati acquisiti con quelli risultanti dalle scritture obbligatorie.

Vi sarà, infine, un ampio ricorso all'accertamento sintetico ed al redditometro per il controllo delle posizioni dei soggetti anche non titolari di partita IVA. Tale modalità di controllo, unita alle indagini finanziarie, costituirà una sicura fonte di gettito per l'erario ed una sorta di "spauracchio" per molti contribuenti. In tali casi, infatti, la difesa si presenta più difficile e l'onere probatorio si sposta in capo alla parte privata.

Il tutto in attesa dell'annunciata riforma fiscale che dovrebbe, da un lato, semplificare il sistema tributario e, dall'altro, garantire una maggiore linearità dei rapporti tra fisco e contribuenti.

18 gennaio 2010

Massimo Conigliaro