



Circolare informativa per la clientela
n. 23/2012 del 12 luglio 2012

CONTROLLI 2012 LINEE STRATEGICHE e INDIRIZZI OPERATIVI (C.M. 18/E/2012)

In questa Circolare

- 1. Attività di prevenzione e contrasto all'evasione per il 2012**
- 2. Strategie operative**
- 3. Pianificazione e consuntivazione**

1. ATTIVITÀ di PREVENZIONE e CONTRASTO all'EVASIONE per il 2012

Come da tradizione, la Direzione centrale accertamento dell'Agenzia delle Entrate ha reso note alle **strutture locali dell'Agenzia delle Entrate le linee strategiche antievasione da adottare per il 2012** (C.M. 31.5.2012, n. 18/E).

Risulta aumentato l'importo medio delle maggiori imposte accertate e definite sulla base delle singole verifiche.

In sede di controllo, **si mira sempre di più a colpire le condotte evasive soggette naturalmente ad essere ripetute nel tempo** quali l'omessa contabilizzazione di ricavi o compensi da attività di impresa o di lavoro autonomo.

Tutti i responsabili degli Uffici competenti in materia di controlli sono chiamati **a migliorare la capacità di individuare i casi di sottodimensionamento del reddito complessivo** dichiarato dalle persone fisiche, nonché ad effettuare i controlli del corretto assolvimento degli obblighi Iva.

A tale scopo, vengono ribaditi gli indirizzi operativi già diffusi mediante le precedenti CC.MM. 13/E/2009, 20/E/2010 e 21/E/2011.

In aggiunta, si conferma la tradizionale distinzione tra attività specifiche e attività trasversali, oltre all'individuazione delle consuete 5 macrocategorie di contribuenti (persone fisiche, grandi contribuenti, piccole e medie imprese, lavoratori autonomi ed enti non commerciali).

ATTIVITÀ SPECIFICHE e ATTIVITÀ TRASVERSALI	
Attività specifiche	<ul style="list-style-type: none">• Attività di controllo fiscale finalizzate in modo diretto ad una ben determinata macrotipologia di contribuenti (grandi contribuenti, medie e piccole imprese, lavoratori autonomi, enti non commerciali, persone fisiche);• hanno come strategia il contenimento dei rischi di evasione /elusione di ogni macrotipologia.
Attività trasversali	<ul style="list-style-type: none">• Non si riferiscono in modo specifico ad alcuna macrotipologia di contribuente;• coinvolgono indirettamente tutte le macrotipologie di contribuenti in maniera più o meno accentuata.

2. STRATEGIE OPERATIVE

Attività specifiche indirizzate ai grandi contribuenti

Per i grandi contribuenti, che rappresentano un segmento strategico nell'economia nazionale, il 2012 si pone in linea di continuità con il triennio 2009-2010-2011.

A partire dal 2012, l'attività di tutoraggio, **che permette di differenziare le modalità di controllo** in base alle risultanze di specifiche analisi di rischio effettuate sul singolo contribuente **sulla base del suo comportamento fiscale e delle caratteristiche del settore economico di appartenenza**, interessa tutti i grandi contribuenti esercenti attività di impresa.

Nell'ambito del tutoraggio, una particolare attenzione è riservata agli schemi di pianificazione fiscale aggressiva, nazionale ed internazionale, alle politiche di utilizzo strumentale delle perdite fiscali, alle forme di arbitraggio che si fondano su strumenti finanziari complessi e, da ultimo, alle politiche dei prezzi di trasferimento non allineate con il principio del valore normale (per queste ultime, occorre valutare in modo attento la documentazione acquisita in sede di controllo nei confronti dei contribuenti che hanno aderito al regime degli oneri documentali per appurare se l'impresa si impegna a rendere trasparente il processo di determinazione dei prezzi delle proprie transazioni infragruppo).

L'attività di tutoraggio è sintetizzata in **un'apposita scheda di analisi del rischio**, che si articola in modo da dare una visione d'insieme della posizione del contribuente, valutando gli elementi informativi necessari alla determinazione del livello di rischio fiscale correlato ai comportamenti dello stesso.

In fase di quantificazione del rischio, vengono presi in considerazione **i comportamenti collaborativi del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria** (ad esempio, quando il contribuente, anche tramite la PEC dedicata ai grandi contribuenti, fornisce spontaneamente al Fisco i dati analitici del prospetto

delle variazioni in aumento o diminuzione operate per determinare il reddito imponibile), **oltre al cambiamento, nei periodi oggetto di monitoraggio, verificatosi nel comportamento** del contribuente sottoposto a tutoraggio in anni precedenti.

L'obiettivo numerico 2012 delle attività istruttorie esterne e di quelle di accertamento è più basso del consuntivo 2011 in quanto **si punta sul miglioramento della qualità dei controlli.**

CARATTERISTICHE dei GRANDI CONTRIBUENTI e ATTIVITÀ di CONTROLLO dell'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA	
Grandi contribuenti	<ul style="list-style-type: none"> • Sono i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi superiori a euro 100 milioni; • la soglia di riferimento si ottiene, secondo le regole generali, assumendo, per ogni periodo d'imposta, il valore più elevato tra i dati desunti dalle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e ai fini Iva relativi ai ricavi ex art. 85, co. 1, lett. a) e b), D.P.R. 917/1986, l'ammontare lordo complessivo dei compensi derivanti dall'esercizio di arti e professioni di cui all'art. 53, co. 1, D.P.R. 917/1986, ed il volume d'affari in base all'art. 20, D.P.R. 633/1972 (per gli enti creditizi e finanziari, ai fini della soglia, oltre al criterio generale, si considera anche la sommatoria di interessi attivi e proventi assimilati, proventi di azioni o di quote rappresentative di partecipazioni a organismi di investimento collettivo, commissioni attive, profitti da operazioni finanziarie, altri proventi di gestione, mentre, per le imprese di assicurazione, sempre in aggiunta al criterio generale, si assume anche la sommatoria di premi di competenza e premi dell'esercizio ed altri proventi tecnici); • se i periodi d'imposta non si identificano con l'anno solare, si considera il valore più elevato tra i dati esposti nella dichiarazione dei redditi relativa a tale periodo d'imposta ed il volume d'affari dichiarato per l'anno solare precedente a quello di chiusura del periodo stesso; • nei casi di periodi d'imposta non coincidenti con l'anno solare, si considera il valore più elevato tra i dati esposti nella dichiarazione dei redditi relativa a tale periodo d'imposta ed il volume d'affari dichiarato per l'anno solare precedente a quello di chiusura del periodo stesso; • se le dichiarazioni fiscali sono prive dei dati richiesti per determinare la soglia di riferimento o contengono dati errati, la Direzione centrale accertamento può identificare i grandi contribuenti verificando il volume d'affari, i ricavi ed i compensi in base ai dati di bilancio ed a qualsiasi ulteriore informazione a disposizione dell'Agenzia, salvo quanto rilevato in sede di accertamento.
Imprese di più rilevante dimensione	<ul style="list-style-type: none"> • È una sottocategoria della categoria grandi contribuenti; • si tratta delle imprese che, nell'anno d'imposta considerato, presentano un volume d'affari o ricavi non inferiori a euro 150 milioni (200 milioni fino al 31.12.2010 e 300 milioni fino al 31.12.2009); • il tetto di euro 150 milioni serve ad identificare i contribuenti sottoposti all'ulteriore attività di tutoraggio e si sovrappone alla soglia di identificazione dei grandi contribuenti entro il 31.12.2011.
Natura dell'attività di controllo delle Direzioni regionali delle Entrate	<ul style="list-style-type: none"> • Attività di liquidazione ai sensi degli artt. 36-bis, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972 in relazione ai periodi d'imposta in corso alla data del 31.12.2006 e successivi; • controllo formale di cui all'art. 36-ter, D.P.R. 600/1973, per i periodi d'imposta in corso alla data del 31.12.2006 e successivi; • controllo sostanziale per il quale alla data dell'1.1.2009 sono ancora in corso i termini previsti dagli artt. 43, D.P.R. 600/1973 e 57, D.P.R. 633/1972; • recupero dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione (art. 17, D.Lgs. 241/1997), sempre che alla data di entrata in vigore del D.L.185/2008, conv. con modif. dalla L. 2/2009 siano in corso i termini per il relativo recupero; • gestione del contenzioso per tutti gli atti di competenza delle strutture stesse; • rimborso in tema di imposte dirette e Iva per i periodi d'imposta in corso alla data del 31.12.2006 e successivi.
Criteri prioritari di selezione delle posizioni da sottoporre a controllo	<ul style="list-style-type: none"> • Soggetti che hanno redatto il bilancio secondo i Principi contabili internazionali Ias/Ifrs; • esistenza di rapporti con soggetti non residenti, soprattutto nei casi di cessioni di beni e/o servizi nell'ambito di gruppi multinazionali; • componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese fiscalmente domiciliate in Stati o territori non appartenenti all'Ue con regimi fiscali privilegiati; • dinamiche transnazionali infragrupo con società non residenti di cui si presumono la fittizia domiciliazione all'estero o rapporti di cointeressenza di controllo o di collegamento in imprese localizzate in Stati o territori black list ai sensi degli artt. 167 e 168, D.P.R.

	<p>917/1986;</p> <ul style="list-style-type: none"> • sussistenza di particolari rapporti con altri soggetti residenti (ad es. operazioni infragruppo potenzialmente rivelatrici di arbitraggi impositivi attuati fruendo di regimi di tassazione favorevoli in territori differenti od operazioni di <i>refreshing</i> delle perdite tra soggetti aderenti alla tassazione di gruppo); • presenza di utili distribuiti da società ex art. 89, D.P.R. 917/1986; • conseguimento di plusvalenze esenti ex art. 87, D.P.R. 917/1986; • effettuazione di operazioni straordinarie (ad es. fusione o trasformazione); • presenza di elementi reddituali molto rilevanti (come ingenti oneri straordinari/finanziari, elevati costi per servizi) oppure di anomalie (quali variazioni o oscillazioni del fatturato di breve/medio periodo); • presenza di crediti Iva molto elevati rispetto all'attività svolta.
<p>Operazioni sottoposte a particolare monitoraggio</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Arbitraggi internazionali realizzati anche con strumenti/soggetti ibridi o strumenti finanziari complessi; • operazioni di riorganizzazione aziendale transnazionale anomale; • operazioni aventi ad oggetto il <i>transfer price</i>; • notevoli variazioni o anomalie nei risultati d'esercizio o nella formazione delle perdite fiscali quali potenziali indici sintetici della realizzazione di schemi di pianificazione fiscale aggressiva che rilevano negli anni di imposta contrassegnati da una grave crisi economico-finanziaria a livello internazionale.

Attività specifiche indirizzate alle imprese di medie dimensioni

Per il 2012, si rendono necessarie nuove e più efficaci iniziative per consolidare l'azione di controllo sulle imprese di medie dimensioni.

Rientrano tra gli interventi in esame la supervisione dell'analisi di rischio da parte della Direzione regionale specie **nei confronti delle imprese con volume d'affari superiore a euro 25 milioni** e dei fenomeni evasivi/elusivi implicanti imprese di medie dimensioni facenti parte di gruppi societari (Comunicazione Servizio 21/2011), **l'immissione di persone esperte degli Uffici regionali addetti ai controlli sui grandi contribuenti negli Uffici controllo provinciali, le attività istruttorie esterne per le situazioni più significative** da parte degli Uffici regionali e il coordinamento intensificato con la Guardia di finanza sotto l'egida delle Direzioni regionali d'accordo con i Comandi regionali della Guardia di finanza.

Anche in questo caso, per il tutoraggio, **l'obiettivo numerico 2012 è inferiore rispetto al consuntivo 2011** nell'ottica di un controllo qualitativamente migliore.

Relativamente all'analisi di rischio, si ricorre **alla mappatura delle imprese di medie dimensioni** presenti nella Provincia e **al censimento dei rischi di evasione/elusione tramite il nuovo applicativo Radar** (Comunicazione Servizio 19/2011, 47/2011, 5/2012 e Nota prot. 182212/2011).

Si valutano le posizioni a rischio **in base al risk score attribuito e a ben determinati criteri** (assenza di controlli negli ultimi 4 anni, esistenza di perdite sistemiche ex art. 24, co. 1, D.L. 78/2010, conv. con modif. dalla L. 122/2010, sussistenza di redditività molto più bassa rispetto a quella media della categoria economica di appartenenza su perlomeno 2 annualità e, infine, presenza del rischio di evasione Iva).

Attività specifiche indirizzate alle imprese di minori dimensioni e ai lavoratori autonomi

In relazione alle imprese di minori dimensioni e ai lavoratori autonomi, **l'occultamento dei corrispettivi di fatto riscossi e l'esistenza di costi** indeducibili ai fini delle imposte sui redditi, oltre che di costi indetraibili agli effetti Iva, costituiscono il **fenomeno evasivo più eclatante**.

Pertanto, l'Agenzia delle Entrate si propone di far emergere le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non contabilizzate.

Si ricorre all'applicativo Radar per identificare le categorie economiche e i soggetti più a rischio (i soggetti non congrui rispetto agli studi di settore, i soggetti congrui ed appiattiti rispetto agli studi di settore, i soggetti congrui per effetto dell'adeguamento totale rilevante agli studi, i soggetti che non hanno presentato il modello degli studi di settore, pur essendovi obbligati, e i soggetti esercenti attività per le quali non sono applicabili gli studi di settore) ai sensi della Nota prot. 50379/2012.

Si usano gli applicativi Interseco per i soggetti con partita Iva a forte rischio di omessa dichiarazione in tutto o in parte di compensi di lavoro autonomo certificati dai sostituti di imposta nel Mod. 770 e **Pandora** per

i soggetti con partita Iva a forte rischio di omessa dichiarazione in tutto o in parte di ricavi o compensi da attività di ristrutturazione o consulenza edilizia.

Vanno esaminate con particolare cura **le liste d'ausilio prodotte dalla Direzione centrale accertamento** quali, a titolo esemplificativo, **la lista dei soggetti a rischio predisposta incrociando le informazioni ricavate dalle comunicazioni clienti e fornitori** trasmesse ex art. 8-bis, co. 4-bis, D.P.R. 322/1998, e la lista dei soggetti con **comportamenti anomali nella gestione del magazzino**.

In fase di controllo, diventano uno strumento prioritario **le indagini dei rapporti finanziari**, soprattutto nei confronti degli esercenti arti e professioni e delle imprese che, in via prevalente, prestano servizi o commerciano al minuto (l'obiettivo di controllo da raggiungere è minimo il 10% del totale complessivo dei controlli svolti).

Attività specifiche indirizzate ad enti non commerciali, Onlus ed altri soggetti con regimi tributari agevolati

Per quanto concerne gli enti non commerciali, nel 2012, si esaminano con particolare attenzione i soggetti che evidenziano abusi economici molto significativi abbandonando quelli di scarso interesse.

Per le Onlus, vengono analizzati in tale anno sia i soggetti tenuti all'iscrizione nell'apposita Anagrafe sia le Onlus di diritto.

Come da Comunicazione Servizio 34/2012, **va individuato il ricorso abusivo** alla forma cooperativa per ottenere indebiti benefici fiscali, **selezionando i soggetti con specifici indicatori di rischio** (crediti Iva di ammontare elevato non giustificati dal settore di attività o dal volume d'affari, ecc.).

Un'analisi sempre più approfondita deve riguardare **anche il settore agricolo** e, in special modo, le imprese che espletano attività connesse aventi ad oggetto prodotti agricoli acquisiti da terzi (attività di trasformazione e commercializzazione).

Nel periodo di imposta in corso, sono pianificati controlli di massa sugli oneri portati in deduzione ed in detrazione in base all'art. 36-ter, D.P.R. 600/1973, **dalle persone fisiche per l'anno 2009**, oltre che dai soggetti a maggior e più frequente rischio di microevasione.

In materia di accertamento parziale sulle persone fisiche, sulla base delle segnalazioni centralizzate, **sono incentivati i controlli su determinate tipologie di redditi** quali, ad esempio, i redditi diversi ex art. 67, D.P.R. 917/1986, per l'anno 2008, **redditi di lavoro dipendente ed assimilati riscossi ma non dichiarati** dai lavoratori domestici di cui all'art. 28, D.L. 78/2010, con riferimento all'anno 2007, e gli assegni periodici **versati al coniuge per il 2008**.

Sempre per le persone fisiche, **viene privilegiata, per l'accertamento ordinario, la metodologia della ricostruzione sintetica del reddito complessivo**, senza trascurare la ricostruzione analitica del reddito in parola laddove si renda necessario (presenza di patrimoni ingenti).

Si segnala che è prevista **un'apposita analisi di rischio sulle persone fisiche ad alta capacità contributiva** presenti in ogni ambito provinciale (patrimonio mobiliare ed immobiliare superiore a euro 5 milioni).

Attività trasversali di contrasto alle frodi in materia di Iva e imposte dirette

Nel corso del 2012, vengono potenziate **l'analisi di rischio per individuare comportamenti fraudolenti in atto e pianificare controlli tempestivi** per evitare danni erariali, **la richiesta immediata di provvedimenti cautelari** per recuperare le imposte evase, **la collaborazione con altri organismi antifrode** di controllo e, in ultima analisi, **la cooperazione amministrativa con gli altri Stati per riconoscere i comportamenti fraudolenti attuati con soggetti esteri**.

Nello specifico, **sono mutate le regole di accesso all'archivio VIES (VAT Information Exchange System)** in modo che vengano esclusi dall'archivio i soggetti a rischio di frode (art. 27, D.L. 78/2010).

Si osserva che **è operativo in via stabile il gruppo EUROFISC** di cui al Reg. Ue 904/2010 per identificare gli operatori a rischio, nell'ambito dello scambio di informazioni con gli altri Stati Ue.

Attività trasversali di contrasto all'evasione internazionale

Non è ancora a regime l'azione di controllo costante dei soggetti che trasferiscono fuori dall'Italia la loro residenza fiscale.

Vanno messi in atto gli orientamenti di cui alla C.M. 20/E/2010.

Per i soggetti **che si sono trasferiti dall'1.1.2006 al 25.6.2008**, va completata la ricerca delle posizioni a maggior rischio da controllare fiscalmente, **mentre, per quelli trasferiti dopo tale data**, occorre verificare che i Comuni abbiano provveduto **alle indagini di loro competenza sull'effettività del trasferimento all'estero**, nonché alla relativa conferma in tal senso alla Direzione provinciale.

In ordine al trasferimento o alla detenzione illeciti fuori dall'Italia di attività produttrici di reddito, occorre mettere a frutto le informazioni **sulle transazioni finanziarie da e verso l'estero** ottenute dal monitoraggio fiscale e prendere parte ai piani appositi di intervento elaborati dalla Direzione centrale accertamento – UCIFI in accordo con il Comando generale della Guardia di finanza.

Analoghi interventi sono previsti per i casi di **fittizia interposizione di strutture estere**.

Attività a proiezione internazionale

Per il 2012 sono incentivati gli **scambi di informazione internazionali specie in tema di Iva, oltre agli altri strumenti di cooperazione internazionale** (collaborazione tra funzionari e controlli simultanei), che sono stati ben poco usati nel 2011.

Non sono ancora stati identificati i casi da sottoporre a controlli multilaterali da presentare alla Commissione europea.

Nello specifico, vanno attentamente verificati i soggetti con attività internazionale che hanno fruito della **procedura di ruling di standard internazionale** (art. 8, D.L. 269/2003, conv. con modif. dalla L. 326/2003).

Di particolare significato risultano **le attività di controllo ai fini dell'Iva intracomunitaria e la verifica del corretto assolvimento degli obblighi dichiarativi sulle operazioni intra-Ue** da parte degli operatori italiani identificati agli effetti Iva in altri Stati Ue.

Da ultimo, viene preannunciata **l'uscita di una circolare sulla composizione delle liti fiscali internazionali in sede di procedura amichevole** (vale a dire la C.M. 5.6.2012, n. 21/E).

Attività trasversali relative ad altri tributi indiretti diversi dall'Iva

In ordine ai controlli sulle incombenze in tema di imposte di registro, ipocatastali e di successione e donazione, si sottolinea che, come di norma, i controlli si distinguono in **controlli di primo livello o formali** (corretta applicazione dei differenti regimi impositivi) e **controlli di secondo livello** (corretta dichiarazione delle basi imponibili per far emergere eventualmente maggiori valori sottratti ad imposizione).

Attività trasversali in tema di riscossione

Vengono ribaditi, in materia di riscossione dei tributi, i suggerimenti operativi diramati con la C.M. 21/E/2011.

A tal fine, per assicurare gli **obiettivi di budget previsti ed incrementare il livello qualitativo dell'attività di controllo complessiva**, le Direzioni regionali e provinciali sono tenute, tra l'altro, a coordinarsi **con gli agenti della riscossione per effetto della consegna dei ruoli**, a combattere i fenomeni di sottrazione fraudolenta al pagamento dei tributi, **anche con opportune misure cautelari**, a trattare e concludere le proposte di transazione fiscale ex art. 182-ter, L.F., **ad appurare il tempestivo pagamento degli importi rateizzati in seguito alle procedure definitive** di cui al D.Lgs. 218/1997 e, infine, a sottoporre a monitoraggio le procedure concorsuali.

3. PIANIFICAZIONE e CONSUNTIVAZIONE

I piani delle attività accertative da compiere sono stati concordati **tra la Direzione centrale accertamento e le singole strutture locali di secondo livello** al fine di redigere il budget di produzione 2012.

Gli interventi di maggior impatto si possono così riassumere:

- **attività istruttorie esterne** sui grandi contribuenti e sulle medie imprese;
- verifiche **sulle piccole imprese, sui lavoratori autonomi e sugli enti non commerciali**;
- accessi brevi per appurare i dati rilevanti per gli studi di settore e per il controllo del corretto assolvimento **degli obblighi di emissione delle ricevute e degli scontrini fiscali**;
- **controlli documentali** in base all'art. 36-ter, D.P.R. 600/1973 ai fini delle imposte dirette;
- controlli **degli atti e delle dichiarazioni in tema di imposte di registro, ipotecaria e catastale, di successione e donazione**;

- **accertamenti** sui grandi contribuenti, sulle imprese piccole e medie, sugli artisti e professionisti, sugli enti non commerciali e sulle persone fisiche, con speciale riguardo **alla determinazione sintetica del reddito**;
- accertamenti **di atti e dichiarazioni soggetti** all'obbligo della **registrazione**;
- **accertamenti diversi** da quelli in tema di reddito di lavoro autonomo e di impresa;
- accertamenti parziali da incroci **tra l'Anagrafe tributaria e le segnalazioni centralizzate**.