

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

8

26 febbraio 2018

Controlli fiscali: i criteri di selezione della Guardia di Finanza

Rimedi ai difetti della modulistica 2016 per la **branch exemption**

Chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sul **regime di cassa**

Super e iper-ammortamento: collocazione temporale dell'investimento

Interessi passivi: l'eccedenza di ROL in caso di fusione

Legge di bilancio 2018:

- il **peer to peer lending** guadagna la ritenuta d'imposta
- **detraibilità dell'IVA** addebitata per errore per un importo superiore

Le scelte degli **enti no profit** a seguito della riforma del Terzo settore

Antiriciclaggio: Organismi di autoregolamentazione

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale il fisco a soli 12,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP

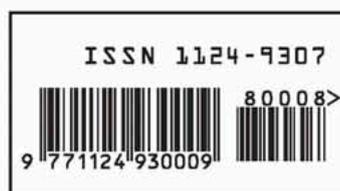


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII



Cod. 231790

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

Il valore della consulenza parte dall'uso degli strumenti giusti

BILANCIO, RATING E RENDICONTO FINANZIARIO

Strumenti evoluti di analisi
per valutare le performance
aziendali

IL NUOVO TOOL ONLINE PER:

- fornire un'analisi evoluta della situazione economico-finanziaria dell'azienda cliente partendo dal suo bilancio;
- suggerire soluzioni per migliorare le performance e affrontare eventuali crisi aziendali;
- elaborare il rating secondo i criteri più utilizzati dalle banche;
- riclassificare il bilancio e redigere il rendiconto finanziario, obbligatorio da quest'anno;
- migliorare l'efficienza lavorativa, usufruendo di elaborazioni automatiche.



Y21EZBN

scopri di più su
www.consulenzazienda.it



Cerca il tuo consulente editoriale
su shop.wki.it/agenzie



Scrivi a
info.commerciali@wki.it



Chiama il numero 02/824761



UNA QUALITÀ CERTIFICATA - WOLTERS KLUWER Italia s.r.l. è certificata ISO 9001: 2008
per la progettazione e realizzazione di soluzioni e servizi editoriali digitali per professionisti, aziende ed enti pubblici.

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII

il fisco

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2018 al 31.12.2018 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 60 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164
(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcantone, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Approfondimento

Accertamento

Controlli fiscali: i criteri di selezione della Guardia di Finanza

di Massimo Conigliaro 707

Dichiarazioni

Branch exemption senza segreti già dal 2016, grazie ad Assonime e Agenzia

di Stefano Trettel 712

Redditi di impresa

Regime di cassa: gli ultimi chiarimenti dell'Agenzia

di Gianfranco Ferranti 716

Super e iper-ammortamento: collocazione temporale dell'investimento

di Rodolfo Valacca 724

Interessi passivi: l'eccedenza di risultato operativo lordo in caso di fusione

di Alessandra Tronconi e Christian Attardi 730

Redditi di capitale

Il peer to peer lending guadagna la ritenuta d'imposta

di Marco Piazza 739

IVA

Detraibilità dell'IVA addebitata per errore per un importo superiore

di Giampaolo Giuliani e Mario Spera 745

Terzo settore

Le scelte degli enti no profit a seguito della riforma del Terzo settore

di Gabriele Sepio e Marina Garone 751

Antiriciclaggio

Gli Organismi di autoregolamentazione e le nuove regole tecniche del CNF

di Valerio Vallefucio 757

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Componenti negativi di reddito - Costi relativi a fatture con descrizione generica - Indeducibilità - Prova di inerenza - Necessità - Onere a carico del contribuente - Sussistenza

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bruschetta, Est. Fuochi Tinarelli - Ord. n. 996 del 23 ottobre 2017, dep. il 17 gennaio 2018) con commento di Alessandro Borgoglio 764

Reati tributari - Indebita compensazione - Accollo fiscale - Rilevanza penale - Utilizzo di modelli di evasione fiscale - Necessità

Reati tributari - Concorso del consulente fiscale per la violazione tributaria commessa dal cliente - Ammissibilità - Ideazione della frode - Necessità - Abituale elaborazione e commercializzazione di modelli di evasione fiscale - Aggravante - Sussistenza

(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Rosi, Est. Scarcella - Sent. n. 1999 del 14 novembre 2017, dep. il 18 gennaio 2018) con commento di Ciro Santoriello 767

Imposte sui redditi - IRPEF - Redditi diversi - Plusvalenze - Cessione di area edificabile autonomamente accatastata - Natura pertinenziale dell'area edificabile a fabbricato escluso da tassazione - Irrilevanza (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Virgilio, Est. Tricomi - Ord. n. 1714 del 13 ottobre 2017, dep. il 24 gennaio 2018) con commento di Stefano Baruzzi	774
Accertamento - Avviso di accertamento - Notificazioni - Notifica tramite agenzia privata - Mancanza delle licenze individuali per lo svolgimento dei servizi postali - Inesistenza della notificazione - Configurabilità (CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Cirillo, Est. Solaini - Ord. n. 2173 del 21 dicembre 2017, dep. il 29 gennaio 2018) con commento di Massimo Cancedda	777
IVA - Debito IVA - Indicazione di maggior debito per errore - Opposizione alla pretesa erariale in sede giurisdizionale - Ammissibilità - Limite temporale previsto per la dichiarazione integrativa a favore del contribuente - Irrilevanza (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cappabianca, Est. Venegoni - Sent. n. 2220 del 14 settembre 2017, dep. il 30 gennaio 2018) con commento di Marco Peirola	781
Processo tributario - Impugnazioni - Appello incidentale tardivo - Interesse a impugnare nascente dall'impugnazione principale - Necessità - Appello incidentale proposto con atto autonomo - Inammissibilità (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Iasi, Est. Stalla - Sent. n. 2248 del 21 novembre 2017, dep. il 30 gennaio 2018) (stralcio) con commento di Antonino Russo	785
Commissioni tributarie	
IVA - Variazioni dell'imponibile o dell'imposta - Riconoscimento da parte del fornitore ai propri clienti di sconti commerciali - Emissione della nota di variazione in diminuzione - Legittimità - Premi di fine anno corrisposti in via autonoma rispetto a precedenti transazioni - Emissione della nota di variazione in diminuzione - Illegittimità (COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Milano, Sez. III, Pres. Silocchi, Est. Monterisi - Sent. n. 4826 del 9 ottobre 2017, dep. il 22 novembre 2017) con commento di Fabrizio Papotti	790
Rassegna della settimana	
a cura di Alessandro Borgoglio	794

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione	
n. 996 del 23.10.2017, dep. il 17.01.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	764
n. 1999 del 14.11.2017, dep. il 18.01.2018 (Sez. III pen.)	767
n. 1714 del 13.10.2017, dep. il 24.01.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	774
n. 2173 del 21.12.2017, dep. il 29.01.2018 (Sez. VI civ.-T.) (Ord.)	777
n. 2220 del 14.09.2017, dep. il 30.01.2018 (Sez. trib.)	781
n. 2248 del 21.11.2017, dep. il 30.01.2018 (Sez. trib.)	785
Commissioni tributarie	
Milano, n. 4826 del 9.10.2017, dep. il 22.11.2017 (Sez. III)	790

Controlli fiscali: i criteri di selezione della Guardia di Finanza

di Massimo Conigliaro (*)

A distanza di dieci anni, la Guardia di Finanza con la circolare n. 1/2018 ha aggiornato l'imponente *vademecum* delle verifiche fiscali con il quale vengono illustrati gli indirizzi operativi nell'attività di contrasto all'evasione. Si tratta di un testo che contribuenti, professionisti e addetti ai lavori non possono trascurare in quanto illustra modalità e caratteristiche dei controlli nei diversi comparti impositivi e nei settori maggiormente a rischio. Il punto di partenza - anche ai fini della difesa tributaria - è quello di comprendere i criteri di selezione dei soggetti da sottoporre a verifica, utilizzando in modo proficuo, dal lato dell'Amministrazione finanziaria, l'enorme mole di dati ed informazioni di cui il sistema dispone; il contribuente, dal canto suo, può conoscere preventivamente le modalità operative dei militari e l'interpretazione del Fisco sulle fattispecie più rilevanti, così da porre in essere comportamenti virtuosi ed evitare con buona probabilità di finire nella rete dei controlli.

1. Premessa

Da parecchi anni, ormai, i controlli fiscali sono caratterizzati da un elevato indice di proficuità, con particolare riferimento alle capacità dei verificatori di intercettare contribuenti che hanno commesso violazioni delle norme tributarie. Se in passato le verifiche potevano anche concludersi con un nulla di fatto, trovandosi di fronte a soggetti in regola sia dal punto di vista formale che sostanziale, oggi è raro il caso in cui un controllo si concluda senza rilievi. Ciò non è dovuto al fatto - come maliziosamente potrebbe pensare qualcuno - che l'Amministrazione finanziaria deve comunque "trovare qualcosa da recuperare", quanto piuttosto alla notevole evoluzione delle capacità di selezionare i contribuenti da sottoporre a controllo. Non sfugge, ai più, la circostanza che l'avvento della telematica, la sempre maggiore implementazione di adempimenti fiscali, l'incrocio delle informazioni delle banche dati, costituiscono un immenso **patrimonio a disposizione della Pubblica**

amministrazione (e soprattutto dell'autorità giudiziaria) per intercettare le forme di evasione, da quelle più spudorate a quelle "ordinarie". La recente legislazione, peraltro, ha imposto anche una maggiore tempestività sia delle comunicazioni che i contribuenti devono rendere alla Pubblica amministrazione (dati IVA, spesometro), sia dei controlli formali delle dichiarazioni dei redditi, così da consentire di bloccare sul nascere l'evasione da riscossione - e dunque del dichiarato e non versato - sia di contrastare i soggetti sconosciuti al Fisco, mediante l'incrocio dei dati dello spesometro (basti pensare ai soggetti che non risultano censiti nell'anagrafe tributaria).

La prassi amministrativa si è di recente arricchita di un importante documento della Guardia di Finanza, la circolare n. 1/2018, che a distanza di dieci anni ha aggiornato l'imponente **vademecum delle verifiche fiscali** che ha dettato gli indirizzi operativi dei reparti negli ultimi due lustri. Si tratta di un testo che contri-

(*) Dottore commercialista in Siracusa, pubblicitista.

Approfondimento Accertamento

buenti, professionisti e addetti ai lavori non possono trascurare in quanto illustra modalità e caratteristiche dei controlli nei diversi comparti impositivi e nei settori maggiormente a rischio.

2. Analisi del rischio

Nel contesto delineato, l'attività di controllo degli ultimi anni è stata caratterizzata da una attenta analisi preventiva del rischio, in relazione ai vari **settori di attività economica** (commerciale, servizi, professionale), tenendo conto delle peculiari caratteristiche socio-economiche dei diversi **ambiti territoriali** e del peso dei vari settori di attività presenti in ciascun territorio. I risultati efficaci, derivanti dalla complessiva attività di prevenzione e contrasto dell'evasione, oltre al necessario recupero dell'evasione pregressa, vanno infatti nella direzione del tanto ambito incremento dell'adempimento spontaneo (c.d. *compliance*).

L'Amministrazione finanziaria (1) ritiene infatti di fondamentale importanza individuare i soggetti da sottoporre a controllo e il mezzo di accertamento da utilizzare, puntando su quei contribuenti che presentano **redditi risibili**, al di fuori dalla realtà e **privi di valide giustificazioni**, "evitando di disperdere energie in contestazioni di natura essenzialmente formale o di esiguo ammontare che, oltre a creare inefficienze, determinano una percezione errata dell'operato dell'Agenzia". Peraltro nella fase di selezione, la scelta tra un soggetto o un altro viene "effettuata coniugando il principio di equità con quello di proficuità dell'azione amministrativa, e dovrà essere monitorata la solvibilità del contribuente durante l'iter del controllo".

Gli atti di indirizzo degli ultimi anni hanno quindi demandato alla Guardia di Finanza una marcata proiezione operativa e investigativa complementare all'azione dell'Agenzia delle entrate, ponendo in particolare rilievo la connotazione quale forza di polizia cui sono affidate precise responsabilità in tema di contrasto, non soltanto alle violazioni fiscali in genere, ma principalmente alle diverse forme di illegalità economico-finanziaria.

L'obiettivo di fondo è quello di rafforzare il contrasto all'evasione, all'elusione, alle frodi fiscali e alle infiltrazioni della criminalità nell'economia legale, mediante il ricorso a piani operativi basati anche sull'integrazione delle funzioni di

polizia economico-finanziaria e di polizia giudiziaria.

3. Caratteristiche dell'azione di controllo

La circolare n. 1/2018 sottolinea che le funzioni che la Guardia di Finanza, quale forza di polizia economico-finanziaria e giudiziaria a competenza generale, assolve nel settore del contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, devono essere concretamente perseguite attraverso interventi ispettivi che assumano, di fatto, le caratteristiche di una **investigazione economico-finanziaria**, ancorché incentrata sugli aspetti tributari.

La proiezione investigativa rappresenta, quindi l'elemento caratterizzante di tutta l'azione operativa, che valorizza ai fini fiscali le informazioni acquisite nei diversi ambiti della missione istituzionale, quali:

- indagini di polizia giudiziaria;
- controlli antiriciclaggio;
- attività di contrasto alla corruzione;
- attività di contrasto alle frodi in danno dell'Unione Europea e dello Stato;
- investigazioni nei confronti della criminalità organizzata.

Inoltre, per la loro connotazione investigativa, le verifiche e i controlli effettuati devono essere necessariamente preceduti anche da una preventiva **attività d'intelligence**, attuata attraverso ricerche informative, analisi ed elaborazioni, da calibrare, quanto ad estensione e livello di approfondimento, alle circostanze del caso concreto. La diffusa presenza territoriale rappresenta, anch'essa, una fonte di dati, notizie ed elementi che devono trovare adeguata e sistematica valorizzazione anche in funzione dell'attività ispettiva fiscale.

In pratica, viene richiesta una permanente e continuativa attività volta alla individuazione, alla raccolta e all'esame di ogni indizio di pericolosità fiscale sul presupposto che le funzioni di polizia economico-finanziaria rappresentano una prerogativa di tutti gli appartenenti al Corpo.

Viene quindi precisato che, diversamente dal processo di programmazione, che ne rappresenta l'espressione documentale, la raccolta di dati e informazioni fiscalmente rilevanti e la selezione dei soggetti da sottoporre ad azione ispettiva deve essere alimentata durante tutto il corso

(1) Cfr. Agenzia delle entrate, circolare 28 aprile 2016, n. 16/E.

dell'anno, senza soluzione di continuità, evitando che le attività di analisi vengano circoscritte ai ristretti periodi di formazione dei documenti relativi alla programmazione.

La Guardia di Finanza si rende conto, però, che l'**enorme mole di informazioni** di cui dispone (e che è in grado di acquisire) richiede un accurato approfondimento al fine di **evitare l'utilizzo indiscriminato**. È così che si richiama l'attenzione sulla necessità di:

- rappresentare la sintesi, critica e ragionata, di ogni genere di *input*, di fonte sia interna sia esterna, che possa risultare funzionale alla valutazione della pericolosità fiscale di un certo soggetto proficuamente valorizzabile in sede ispettiva;

- valutare le peculiarità delle dinamiche fiscali proprie di ogni area territoriale.

L'azione di controllo sarà quindi orientata a ottenere:

- una ragionevole previsione in ordine ai risultati in concreto conseguibili ovvero avendo preliminarmente e adeguata contezza degli aspetti gestionali dell'attività economica da ispezionare sui quali indirizzare l'intervento;

- la finalizzazione della complessiva presenza ispettiva verso i fenomeni di evasione e frode, piuttosto che sui singoli contribuenti, privilegiando la selezione delle posizioni verosimilmente riconducibili ad aree evasive, elusive o fraudolente di maggiore pericolosità e diffusione;

- le effettive prospettive di recupero dei tributi erariali di cui, attraverso le attività ispettive, venga eventualmente accertata l'evasione.

Come in passato, quindi, sarà effettuata una **analisi costi-benefici** (potremmo dire di natura aziendalistica) al fine di privilegiare posizioni che, a parità di indizi di rischiosità e pericolosità fiscale, dispongano, anche indirettamente, di patrimoni aggredibili sui quali poter far valere la pretesa erariale, evitando, in linea di massima, la selezione di soggetti privi di adeguate capacità patrimoniali o sottoposti a procedure fallimentari o concorsuali.

La circolare n. 1/2018 si sofferma inoltre sulle disposizioni innovative in tema di **ravvedimento operoso** orientando le proprie linee di indirizzo verso il sostegno alle misure di adempimento spontaneo da parte dei contribuenti ai

propri obblighi fiscali (2). Infatti, in linea con il rinnovato spirito di collaborazione fra Fisco e contribuenti introdotto dalla Legge n. 23/2014, nonché dai relativi provvedimenti attuativi, l'azione dei reparti deve altresì tendere a sostenere le misure di stimolo all'adeguamento spontaneo degli obblighi tributari da parte degli operatori, tra cui il "ravvedimento operoso" c.d. allargato, ora azionabile anche dopo l'avvio di una verifica fiscale, la collaborazione volontaria (c.d. *voluntary disclosure*) e le c.d. lettere d'invito alla *compliance* previste dall'art. 1, commi da 634 a 636, della Legge n. 190/2014.

In tutti questi casi il controllo sarà avviato soltanto in presenza di concreti elementi indicativi di un "elevato livello di rischio" di "consistente evasione o di frode".

4. Attività di *intelligence*

Un paragrafo specifico della circolare n. 1/2008 viene dedicato al complesso processo di ricerca, approfondimento investigativo, raccolta, selezione, analisi, elaborazione ed esame, di dati, informazioni ed elementi, comunque ottenuti, finalizzato a individuare l'obiettivo di successive azioni in maniera idonea al conseguimento di un risultato e che, con riferimento alla materia delle ispezioni fiscali, mira a selezionare a ragion veduta e a far convergere l'attenzione delle unità operative sui soggetti che manifestano apprezzabili **indicatori di pericolosità fiscale**.

Tale attività, che viene definita di *intelligence*, presenta delle condizioni, di carattere minimale, che vengono riportate in dettaglio e sono le seguenti:

- adeguata conoscenza dei principali fenomeni evasivi, elusivi e di frode diffusi fra le diverse attività economiche e categorie di contribuenti (anche con riferimento alle relative, distinte dimensioni), nonché rispetto ai singoli comparti impositivi, di rilievo sia nazionale sia internazionale;

- dettagliata conoscenza del contesto territoriale di riferimento, delle caratteristiche economiche e delle particolarità delle connesse dinamiche fiscali, da alimentare, tra l'altro, attraverso una mirata azione di controllo del territorio. In tale contesto viene sottolineata anche l'importanza di esaminare le relazioni prodotte da Enti e or-

(2) La prima applicazione della norma, dal punto di vista operativo, ha portato già nello scorso anno la Guardia di Finanza a evidenziare al contribuente sottoposto a verifica fiscale in modo chiaro e puntuale - già nel corso dell'attività di con-

trollo - la possibilità di fruire della norma sul ravvedimento operoso, prima precluso dopo l'inizio di accessi, ispezioni e verifiche.

Approfondimento Accertamento

ganismi vari, contenenti studi in materia economica e fiscale di rilevanza locale (Camere di Commercio, Banca d'Italia, Associazioni di categoria, ecc.), l'analisi delle informazioni relative alle società e imprese neo costituite e la costante opera di approfondimento e valutazione di quelle che possono riguardare il contesto territoriale di riferimento;

- sistematica ricognizione di tutte le "fonti aperte" per selezionare gli accadimenti di più evidente interesse economico-fiscale (organi di informazione, siti *internet* di Enti o organismi locali, siti *internet* di imprese presenti sul territorio, ecc.), sia su di un piano generale, sia con riferimento a specifici contribuenti, soprattutto di dimensioni medio/grandi ovvero operanti in settori economici che assumono una peculiare significatività per la singola area territoriale.

Per conseguire al meglio gli obiettivi che l'attività di *intelligence* si prefigge, la Guardia di Finanza dispone di significative **banche dati** e supporti operativi oltre ai quali - aggiungiamo noi - occorre non dimenticare l'enorme patrimonio informativo offerto dalla condivisione in rete, anche attraverso i social *network*, di notizie, immagini, fotografie, relazioni interpersonali, offerte commerciali e tanto altro.

Tra i vari applicativi, viene segnalato **Geo.Da.S.** che costituisce un sistema informativo di analisi e di supporto alle decisioni alimentato da più banche dati e il cui scopo primario è consentire l'interrogazione per fenomeni, aree tematiche, aggregazioni e sintesi, con possibilità di avere delle basi di dati in serie storiche al fine di analizzare l'evoluzione dei diversi fenomeni con riferimento agli ambiti territoriali e operativi d'interesse (3).

Viene altresì segnalata l'importanza di incrociare i dati, anche di pregresse attività di controllo, tra i diversi reparti, in ogni settore, non solo di carattere tributario, ma anche, più in genere, riferite al campo economico-finanziario, da utilizzare previo nulla osta dell'autorità giudiziaria, nonché i dati, le notizie e gli elementi di qualsivoglia natura, ottenuti nel quadro di ogni genere di attività di servizio svolta in via amministrativa, relativamente a tutti i settori in cui si esplicano le funzioni di polizia economico-finanziaria della Guardia di Finanza.

Viene raccomandata altresì la valorizzazione delle **comunicazioni** di fatti che configurano **violazioni tributarie** inoltrate dai soggetti pubblici investiti di compiti ispettivi o di vigilanza nonché dagli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi e dalla polizia giudiziaria, ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 600/1973, nonché quelle provenienti per effetto dell'introduzione della disposizione di cui all'art. 1, comma 141, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. Legge di stabilità 2016), secondo cui: "In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del Codice di procedura penale per qualsiasi reato da cui possa derivare un provento o vantaggio illecito, anche indiretto, le competenti autorità inquirenti ne danno immediatamente notizia all'Agenzia delle entrate, affinché proceda al conseguente accertamento".

Assumono rilevanza anche gli esiti delle **attività antiriciclaggio**, in seguito a segnalazioni sospette, nonché le notizie emerse a seguito di accertamenti su richiesta delle Prefetture ai sensi dell'art. 91 del D.Lgs. n. 159/2011, che possono offrire utili spunti informativi in merito, tra l'altro, alla contiguità dei soggetti economici oggetto di controllo e dei loro gestori alla criminalità organizzata, nonché al loro interesse verso appalti pubblici o erogazioni a carico dello Stato o di altri Enti pubblici.

5. Fenomeni più rilevanti in ambito fiscale

È noto che nelle linee di indirizzo dell'azione di contrasto all'evasione, vengono annualmente indicate le attività da tenere sotto particolare osservazione e che costituiranno la base per l'attività di accertamento. La circolare n. 1/2018 richiama comunque alcuni fenomeni che potremmo definire evergreen e sottolinea l'esigenza di miglioramento dell'efficacia dei controlli, con particolare riguardo al contrasto delle forme evasive più dannose e aggressive, fra le quali rientrano:

- le frodi carosello;
- gli abusi nelle attività di incasso e trasferimento di fondi e di immobili;
- i fenomeni di alterazione delle basi imponibili attraverso un uso distorto del *transfer pricing* e

(3) La circolare riporta un lungo elenco di applicativi a disposizione dei reparti, al fine di acquisire informazioni di carattere reddituale e patrimoniale dei contribuenti, con riferimento altresì agli incroci di dati con il sistema camerale, con

la Pubblica amministrazione (per appalti e concessioni di servizi), con il mondo agricolo, con il sistema valutario, con il commercio estero, solo per citarne alcuni.