

Roma, 8 agosto 2019

OGGETTO: Indirizzi operativi e linee guida sulla prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale e sull'attività relativa alla consulenza, al contenzioso e alla tutela del credito erariale

1.1.Sommario

1. PREMESSA	3
2. PREVENZIONE E CONTRASTO.....	4
2.1. GRANDI CONTRIBUENTI.....	4
2.1.1. <i>Le attività di analisi del rischio e selezione</i>	5
2.1.2. <i>Le attività di controllo</i>	6
2.2. IMPRESE MEDIE DIMENSIONI E MINORI.....	9
2.2.1. <i>Le attività di promozione della compliance</i>	10
2.2.2. <i>Le attività di analisi del rischio e selezione</i>	11
2.2.3. <i>Le attività di controllo</i>	14
2.2.4. <i>Le attività di controllo delle compensazioni e delle agevolazioni fiscali</i>	15
2.3. PERSONE FISICHE, LAVORATORI AUTONOMI ED ENTI NON COMMERCIALI	16
2.3.1. <i>Le attività di promozione della compliance</i>	16
2.3.2. <i>Persone fisiche e lavoratori autonomi</i>	17
2.3.3. <i>Enti non commerciali e ONLUS</i>	20
2.4. CONTRASTO ILLECITI.....	21
2.4.1. <i>L'attività in materia di antifrode</i>	22
2.4.2. <i>L'attività di contrasto agli illeciti fiscali internazionali</i>	25
2.5. ATTIVITÀ A RILEVANZA INTERNAZIONALE	28
2.5.1. <i>La cooperazione amministrativa in campo fiscale: incremento delle fonti informative derivanti dallo scambio automatico di informazioni</i>	28
2.5.2. <i>Utilizzo dei dati provenienti da scambio automatico di informazioni</i>	30
2.5.3. <i>Accordi preventivi e risoluzione controversie internazionali</i>	32
2.6. DEFINIZIONE AGEVOLATA DECRETO LEGGE N. 119/2018.....	34
2.7. REGIME AGEVOLATIVO PATENT BOX.....	36
3. CONSULENZA.....	37
3.1. COMPETENZA ALLA TRATTAZIONE DEGLI INTERPELLI E CONSULENZE GIURIDICHE	39
3.2. INTERPELLI E CONSULENZE GIURIDICHE INVIATE PER "RICHIESTA DI INTERVENTO" ALLA DIVISIONE CONTRIBUENTI	40
3.3. ISTRUTTORIA RELATIVA ALLA PRESENZA DI ATTIVITÀ DI CONTROLLO.....	41
3.4. CONTROLLI	42
3.5. INTERPELLI PER I NUOVI INVESTIMENTI	42
3.6. ADEMPIMENTO COLLABORATIVO	44
4. CONTENZIOSO	46
4.1. ATTIVITÀ IN MATERIA DI DIFESA DEGLI ATTI IMPUGNATI.....	46
4.2. COOPERAZIONE CON GLI AGENTI DELLA RISCOSSIONE	49
5. TUTELA DEL CREDITO ERARIALE	50

1. PREMESSA

L'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2019-2021, firmato in data 30 aprile 2019 dal Ministro dell'economia e delle finanze determina, in coerenza con i vincoli e gli obiettivi stabiliti nel Documento di economia e finanza 2018 e nella relativa Nota di aggiornamento, gli sviluppi della politica fiscale, nonché le linee generali e gli obiettivi della gestione tributaria. Il citato Atto, nel definire le principali linee strategiche per il triennio 2019-2021, ha individuato nella semplificazione degli adempimenti fiscali e nel rafforzamento del contrasto all'evasione fiscale, le priorità di cui l'Amministrazione finanziaria dovrà tenere conto nell'orientare le proprie attività.

Le individuate priorità richiedono azioni volte a favorire l'assolvimento degli obblighi tributari e la conseguente emersione spontanea delle basi imponibili in una logica *ex ante*, nonché a contrastare l'evasione e l'elusione fiscale attraverso mirati interventi di controllo e accertamento *ex post* all'esito di specifiche analisi di rischio.

Le attività di prevenzione e contrasto, per ridurre il *tax gap*, si basano, sostanzialmente, sull'analisi dei dati e delle informazioni a disposizione dell'Agenzia e su approcci combinati e diversificati, a livello centrale e territoriale, volti ad individuare le caratteristiche generali dei soggetti più a rischio da selezionare per le attività di controllo.

Particolarmente importanti, per queste finalità, sono alcune nuove fonti di dati, disponibili nel periodo 2019-2020, quali, ad esempio, la fatturazione elettronica, la trasmissione dei corrispettivi in via telematica e le informazioni acquisite nell'ambito della cooperazione internazionale, come i redditi prodotti e i conti finanziari detenuti all'estero da soggetti residenti¹.

Valorizzare le basi dati disponibili e ampliare la capacità di analisi avanzata dei dati stessi, attraverso l'evoluzione degli strumenti tecnologici a disposizione (*big data*, *machine learning*, intelligenza artificiale), rende possibile un'osservazione più ampia e tempestiva del comportamento dei contribuenti e

¹ Fornite sulla base della Direttiva del Consiglio 2011/16/UE e successive modifiche

permette di intervenire in maniera innovativa e con tempistiche più ridotte su ambiti critici come, ad esempio, l'evasione dell'IVA e le frodi fiscali.

Per il raggiungimento degli obiettivi delineati di seguito vengono forniti mirati indirizzi operativi per lo svolgimento delle azioni operative, distinte tra:

- ✓ attività di prevenzione e promozione dell'adempimento spontaneo, anche attraverso il ricorso ad istituti volti ad instaurare un'interlocuzione costante e preventiva tra Agenzia e contribuente, che tengano conto delle specificità delle diverse tipologie di soggetti (grandi imprese operanti in ambito internazionale, medie imprese, imprese e lavoratori autonomi, persone fisiche);
- ✓ attività di controllo fiscale destinate, in modo specifico, alle diverse macro tipologie di contribuenti, che integrano, nel loro complesso, la peculiare strategia da adottare per ridurre i rischi di evasione/elusione caratterizzanti ciascuna delle categorie interessate;
- ✓ attività che per loro natura non sono specificamente riferibili alle suddette macro-tipologie di contribuenti, ma che hanno profili di trasversalità, quali quelle mirate a garantire il presidio dell'attività di interpretazione delle norme tributarie mediante l'emanazione di circolari, risoluzioni ed interpelli, l'efficace analisi delle posizioni fiscali attraverso l'utilizzo degli strumenti e degli applicativi, l'efficacia delle attività istituzionali di contrasto alle condotte con elevato profilo di rischio fiscale, la diminuzione della conflittualità nei rapporti con i contribuenti, la riduzione delle impugnazioni, l'incremento delle vittorie in giudizio e la riduzione del rischio di evasione da riscossione.

2. PREVENZIONE E CONTRASTO

2.1. GRANDI CONTRIBUENTI

Con riferimento alle attività riguardanti il comparto dei “grandi contribuenti”, occorrerà proseguire con le modalità di intervento sinora adottate, valorizzando le migliori sinergie che derivano dalla profonda riorganizzazione

delle strutture dell’Agenzia delle entrate avviata dallo scorso anno e perfezionatasi solo di recente.

In tale ambito, la Direzione centrale grandi contribuenti rafforzerà le attività di supporto a favore delle Direzioni regionali impegnate nelle attività di controllo dei grandi contribuenti, anche con la predisposizione di documenti di prassi e indicazioni in merito alle attività di controllo.

Riguardo all’attività di coordinamento, si precisa che la stessa sarà, di norma, subordinata all’espressa richiesta di parere o di consulenza giuridica da parte delle Direzioni regionali e si potrà attivare anche attraverso una rinnovata periodicità dei momenti di incontro e condivisione tra strutture centrali e regionali.

2.1.1. Le attività di analisi del rischio e selezione

In relazione alle attività di contrasto all’evasione e all’elusione fiscale, le Direzioni regionali concentreranno le proprie risorse, come ormai da tempo è consuetudine, sui contribuenti che presentano un maggior rischio fiscale ovvero su quelli che non esprimono comportamenti collaborativi e trasparenti.

L’attività dovrà quindi partire da una attenta analisi di ciascuna posizione fiscale attraverso l’utilizzo degli strumenti e degli applicativi già in uso.

In particolare, l’attività di “tutoraggio” dovrà essere realizzata sulla base delle dichiarazioni presentate per il periodo d’imposta 2017 e per quelle residuali relative all’anno precedente.

Il giudizio sulla maggiore o minore rischiosità del soggetto terrà conto degli indicatori di rischio che emergono dall’analisi degli elementi informativi disponibili. Particolare attenzione dovrà essere posta all’analisi delle informazioni riguardanti il gruppo di appartenenza e, a tal fine, potrà essere consultata la banca dati dedicata, che attualmente è in linea con gli anni dal 2014 al 2016, e con la quale è possibile condurre sia un’analisi puntuale che un’attività di selezione sulla base di diversi criteri.

Al fine di ottimizzare l'impiego delle risorse disponibili, il tutoraggio potrà essere svolto mediante un sintetico aggiornamento della scheda di rischio qualora, negli anni precedenti, non sia stato rilevato un livello di rischio alto, ovvero gli esiti dell'attività di controllo abbiano permesso di appurare che l'evento a motivo del quale era stato attribuito un rischio alto non si è verificato, a condizione che, dalle dichiarazioni o dai bilanci successivi, non emergano scostamenti o eventi significativi. In tali casi, l'aggiornamento potrà riguardare solo i dati relativi alle ultime dichiarazioni fiscali presentate e al bilancio di esercizio.

Resta fermo che, in sede di determinazione del livello di rischio, si dovrà tener conto dei comportamenti che attestino la propensione del contribuente alla realizzazione di un rapporto collaborativo con l'Amministrazione finanziaria basato sulla trasparenza e sulla reciproca fiducia (in tal senso potrà essere valorizzata, ad esempio, l'adesione al programma di *cooperative compliance* o la presentazione di interpelli per i nuovi investimenti, su cui vedi *infra*).

Si rammenta, infine, che nell'ambito della scheda di rischio è evidenziata l'eventuale presentazione di istanze di interpello (interpelli ordinari, probatori, disapplicativi ed antiabuso). In merito, ai fini della verifica del rispetto della soluzione interpretativa resa in risposta alle suddette istanze, sarà attivato nei confronti dei contribuenti di più rilevanti dimensioni il relativo controllo sostanziale entro l'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e IVA, come previsto dall'articolo 27, comma 12, del decreto legge n. 185 del 2008 (vedasi anche par. 3.4).

2.1.2. Le attività di controllo

In tale ambito, occorre continuare a rendere coerente la funzione del controllo con la rinnovata ottica di *compliance* che caratterizza da alcuni anni il rapporto tra il Fisco e le grandi imprese.

Nell'ambito dell'attività istruttoria esterna da realizzarsi mediante la modalità operativa della verifica e del controllo mirato e dell'attività istruttoria interna, le strutture regionali, previa ricognizione degli elementi informativi più

rilevanti e recenti, e tenuto conto delle volumetrie programmate per l'esercizio, daranno priorità al controllo delle posizioni che presentano un maggior grado di sostenibilità delle pretese.

Le linee di intervento per l'anno 2019 saranno mirate a intercettare e contrastare efficacemente i fenomeni di pianificazione fiscale nazionale e internazionale aggressivi più complessi, anche mediante l'uso appropriato delle banche dati e delle informazioni disponibili.

In tale ambito, particolare attenzione dovrà essere accordata alla necessità di assicurare l'uniformità delle attività di controllo sul territorio nazionale e, a tal fine, saranno segnalate alla Direzione centrale grandi contribuenti particolari fattispecie rinvenute nel corso di attività di verifica, che possano rientrare nell'ambito di potenziali filoni di indagine da diffondere o coordinare su base nazionale.

Le Direzioni regionali avranno cura di potenziare il ricorso al coordinamento e l'interazione con le giurisdizioni fiscali estere, attivando le adeguate forme di cooperazione amministrativa assicurate dal Settore internazionale della Divisione contribuenti.

Saranno inoltre garantite adeguate e sistematiche forme di coordinamento con la Guardia di Finanza, attraverso l'attivazione di tavoli congiunti tra strutture territoriali e centrali dell'Agenzia con il Comando Generale, le cui soluzioni consentono di conferire omogeneità alle tematiche di maggiore rilevanza e complessità.

Da ultimo, le attività di controllo nei confronti dei soggetti che non rivestano con continuità (in tutti i periodi d'imposta oggetto di controllo) la qualifica di "grandi contribuenti", saranno condotte attivando l'opportuno coordinamento tra le competenti Direzioni provinciali e Direzioni regionali, al fine di condividere gli elementi informativi raccolti, anche con riferimento agli esiti dell'attività di tutoraggio, ed assicurando la gestione uniforme delle fattispecie esaminate. Ciò risulta, peraltro, coerente con la recente istituzione,

nelle Direzioni regionali, di strutture dedicate ai soggetti di medie dimensioni accanto a quelle normalmente adibite al controllo dei grandi contribuenti.

Con riferimento alle attività di accertamento, l'azione sarà finalizzata all'innalzamento della qualità delle contestazioni, al sempre più efficace coordinamento tra strutture centrali e strutture regionali nell'ambito della definizione delle pretese tributarie più rilevanti (sia in termini di soggetti coinvolti, sia di importi accertati) e alla valorizzazione del dialogo e delle forme di interlocuzione con i contribuenti. La buona qualità delle attività accertative ed il loro buon esito a seguito delle procedure adesive/conciliative previste dall'ordinamento giuridico, ovvero all'esito degli eventuali contenziosi, concorrerà, direttamente o indirettamente, a ridurre progressivamente il *tax gap* a livello nazionale.

Nelle attività accertative, si renderà opportuno dare priorità a posizioni riguardanti periodi di imposta per i quali il potere di accertamento decade alla data del 31 dicembre 2019, tenuto conto della proficuità dei controlli, considerando con particolare cura le situazioni che richiedono un'ulteriore o più approfondita attività istruttoria (ad esempio, le segnalazioni relative a fattispecie riconducibili all'abuso del diritto, di cui all'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, a operazioni transnazionali, o a situazioni che richiedono la massima attenzione a tutela del credito erariale).

Sarà cura delle Direzioni regionali coinvolgere la Direzione centrale grandi contribuenti in relazione alle questioni che necessitano di un confronto a livello nazionale in ragione della loro complessità o perché coinvolgono la competenza di più Direzioni regionali, allo scopo di massimizzare il contributo che deriva dalle sinergie attribuibili ai coordinamenti tra strutture centrali e strutture regionali. In tale ambito, particolare attenzione sarà rivolta al controllo coordinato dei soggetti inseriti in gruppi d'impresе, attuando le necessarie iniziative.

2.2. IMPRESE MEDIE DIMENSIONI E MINORI

Le piccole e medie imprese² rappresentano i contribuenti con la più alta numerosità tra i soggetti titolari di Partita IVA. Si tratta di una platea distribuita sul territorio nazionale in modo fortemente diversificato in termini dimensionali, di natura giuridica, di variabili economiche (volume d'affari, ricavi, redditività ecc.) e tipologia di attività esercitata.

Al fine di garantire un'adeguata strategia di prevenzione e contrasto dell'evasione nei confronti di questa categoria di soggetti, l'attività delle Direzioni regionali e provinciali dovrà essere supportata da un'attenta analisi del rischio, incentrata sulle caratteristiche peculiari del territorio di competenza e caratterizzata da uno stretto coordinamento sinergico tra tali strutture.

Con riferimento a tale aspetto, il nuovo assetto organizzativo, disposto con l'atto direttoriale del 7 agosto 2018, n. 186053, come successivamente modificato e integrato, ha previsto all'interno delle Direzioni regionali specifiche unità organizzative (uffici/responsabili) demandate a svolgere attività di analisi del rischio di evasione/elusione in ambito regionale.

Con il medesimo provvedimento direttoriale, al fine di migliorare la qualità dei controlli sui soggetti maggiormente strutturati, per alcune Direzioni regionali sono stati creati appositi uffici dedicati alla programmazione e al coordinamento delle attività di controllo delle strutture periferiche, con particolare riferimento alle imprese con volume d'affari o ricavi compresi tra 25 e 100 milioni di euro.

Tali strutture operative si relazioneranno con le strutture centrali preposte per condividere metodologie operative e la loro estensione a livello nazionale.

Parallelamente all'attività di controllo, in continuità con le ultime indicazioni fornite con l'Atto di indirizzo per le politiche fiscali 2019 – 2021 richiamato in premessa, tutte le strutture coinvolte dovranno impegnare risorse nell'attività di promozione dell'adempimento spontaneo per assicurare

² Per "Piccole imprese" s'intendono le imprese di minori dimensioni con volume d'affari o ricavi di importo inferiore a euro 5.164.568 mentre si identificano come imprese di medie dimensioni quelle con volume d'affari e ricavi di importo compresi tra euro 5.164.568 ed euro 99.999.999.

qualificata assistenza e consulenza ai contribuenti destinatari delle lettere di *compliance*.

Sarà, altresì, necessario selezionare per il controllo coloro che non hanno giustificato l'anomalia comunicata o non hanno modificato il loro comportamento a seguito della ricezione della comunicazione.

2.2.1. Le attività di promozione della compliance

Al fine di favorire l'assolvimento spontaneo degli obblighi tributari e l'emersione delle basi imponibili, è stato predisposto per il 2019 l'invio di lettere nei confronti di contribuenti che presentano particolari anomalie dichiarative.

Il contribuente, anche mediante l'ausilio di un intermediario, può ottenere qualificata assistenza in merito a quanto segnalato e interagire attraverso il canale CIVIS, fornendo elementi informativi o documentazione valida per chiarire la sua posizione.

I destinatari delle comunicazioni già inviate per il 2019 sono:

- ✓ i contribuenti che non hanno presentato, per il periodo d'imposta 2018, la dichiarazione IVA o che l'hanno presentata compilando solo il quadro VA;
- ✓ i contribuenti che hanno dichiarato, per il periodo d'imposta 2017, un importo delle operazioni attive IVA inferiore a quello comunicato dai propri clienti o da loro stessi all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 21 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 - (Dati fattura).
- ✓ i contribuenti per i quali sono emerse particolari anomalie nel triennio 2015, 2016 e 2017 sulla base dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Le strutture competenti assicureranno la consueta idonea assistenza ai contribuenti che necessitano di chiarimenti in merito alle comunicazioni pervenute ed esamineranno tempestivamente la documentazione giustificativa che lo stesso farà pervenire anche per il tramite del Canale CIVIS.

Ulteriori comunicazioni verranno trasmesse, nel secondo semestre dell'anno, nei confronti di coloro che hanno emesso fatture elettroniche per i primi due trimestri del 2019 e non hanno presentato le relative comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA.

2.2.2. Le attività di analisi del rischio e selezione

L'anno in corso si caratterizza per quattro importanti novità dal punto di vista fiscale:

1. l'introduzione della fatturazione elettronica obbligatoria;
2. l'avvio della trasmissione telematica, a decorrere dal 1° luglio 2019, dei dati dei corrispettivi giornalieri per i soggetti che nell'anno precedente hanno realizzato un volume d'affari superiore ai 400.000 euro;
3. l'ampliamento del regime forfetario;
4. l'approvazione di 175 indici sintetici di affidabilità fiscale per il periodo d'imposta 2018.

Con la disponibilità dei dati in tempo reale, occorre modificare anche le modalità di programmazione ed esecuzione di alcune tipologie di controllo, affiancando ai tradizionali controlli successivi alla presentazione delle dichiarazioni, attività finalizzate a intercettare sul nascere potenziali fenomeni evasivi e di frode fiscale, attraverso l'immediato riscontro delle anomalie emergenti dall'incrocio delle informazioni presenti nell'Anagrafe tributaria.

Le informazioni disponibili sono fondamentali per l'analisi e la selezione dei soggetti a maggior rischio di evasione in materia di IVA.

In particolare, si potranno confrontare gli importi delle cessioni derivanti dalle fatture elettroniche e dai corrispettivi con quanto riportato nel comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA e successivamente con la stessa dichiarazione IVA ovvero analizzare le relazioni tra clienti e fornitori residenti ed i rapporti commerciali con l'estero.

In generale, l'attività di analisi del rischio e selezione dovrà essere realizzata attraverso un uso appropriato delle banche dati e dei relativi applicativi informatici messi a disposizione, ausili fondamentali per una programmazione e selezione efficace dei soggetti da sottoporre a controllo.

Per quanto riguarda i soggetti di minori dimensioni, con la legge 30 dicembre 2018, n. 145, sono state apportate sostanziali modifiche al c.d. regime forfetario, che hanno ampliato la platea dei soggetti beneficiari del predetto regime, il quale prevede una serie di forti agevolazioni sia in termini di riduzione degli oneri amministrativi sia in termini di aliquote di tassazione³.

Con l'estensione della platea dei potenziali beneficiari, dovranno essere messi in campo una serie di presidi finalizzati a evitare che possano accedere illegittimamente al regime soggetti che non posseggono i requisiti prescritti dalla legge.

L'attività di analisi e selezione dovrà essere effettuata sia nei confronti di coloro che adottano il regime per la prima volta nel 2019, sia per coloro che già determinavano il reddito forfetariamente.

Per le imprese di minori dimensioni, la selezione si indirizzerà prioritariamente nei confronti di soggetti che sottofatturano le prestazioni attive o portano in detrazione costi non inerenti l'attività esercitata.

Indicatori di rischio di tali comportamenti sono da rinvenirsi, a titolo esemplificativo:

- ✓ nella presenza di crediti IVA in apparenza non giustificabili in base ai dati economici, ovvero ai regimi normativi vigenti (ad esempio aliquote differenziate tra acquisto e vendita);
- ✓ nell'effettuazione di acquisti da soggetti che omettono la presentazione delle relative dichiarazioni fiscali e del modello "Comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA";
- ✓ nella presenza di un elevato importo dei costi c.d. "residuali";

³ Vedasi anche Circolare 10 aprile 2019, n. 9.

- ✓ negli acquisti effettuati da controparti che dichiarano l'esercizio di attività rientranti in codici ATECO c.d. residuali (ad esempio i codici che terminano con la dicitura n.c.a.);
- ✓ nella presenza di bassa redditività anche a fronte di ricavi costanti o in crescita nel tempo.

Con riferimento all'attività di selezione, nel corso dell'anno proseguirà la messa a disposizione degli uffici di puntuali indicazioni operative.

Per quanto concerne i contribuenti soggetti agli studi di settore, è possibile effettuare analisi su coloro che hanno presentato il relativo modello di comunicazione dei dati rilevanti. Tali dati costituiscono una fonte preziosa di informazioni per meglio comprendere la reale capacità contributiva del soggetto, soprattutto se utilizzati unitamente alle altre notizie disponibili.

Le anomalie emergenti dall'applicazione dello studio, nonché i casi di mancata presentazione del relativo modello, saranno debitamente valutati per la selezione delle posizioni da sottoporre a controllo, soprattutto in presenza di ulteriori elementi di rischio, che portino a ritenere che vi sia un'infedele dichiarazione di materia imponibile.

In relazione alle attività di controllo, nei confronti delle imprese di minori dimensioni, si richiama l'attenzione sugli effetti del regime premiale di cui all'articolo 10, comma 9, del decreto legge n. 201 del 2011, con particolare riferimento alla riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento di cui all'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Per quanto riguarda la selezione dei soggetti di medie dimensioni, sarà opportuno differenziare i criteri in funzione della dimensione degli stessi. In particolare, per le imprese meno strutturate, con volume d'affari o ricavi inferiori a 25 milioni di euro, nelle quali si rilevano, in caso di comportamenti evasivi, fenomeni tipici di omessa contabilizzazione dei ricavi/sottofatturazione, deduzione di costi non documentati, non inerenti, fittizi e sovrastima dei valori di

magazzino, risultano di ausilio, ai fini della selezione in funzione dell'attività di controllo, gli applicativi comunemente utilizzati per l'attività di analisi.

Con riferimento, invece, alle imprese con volume d'affari o ricavi compresi tra 25 e 100 milioni di euro, l'attività dovrà essere concentrata sui fenomeni di pianificazione fiscale nazionale ed internazionale che comportano l'erosione di base imponibile dal territorio dello Stato oltre che sui fenomeni tipicamente evasivi già evidenziati.

2.2.3. Le attività di controllo

Una volta selezionati i soggetti, al fine di ottimizzare l'impiego delle risorse, particolare attenzione dovrà essere dedicata alla individuazione delle modalità di controllo da adottare.

Le strutture provinciali, nell'ambito dell'attività istruttoria esterna (controlli mirati e/o verifiche), tenuto conto delle volumetrie programmate per l'anno in corso, daranno priorità al controllo dei soggetti a maggior rischio di evasione fiscale o ai casi più complessi.

I controlli, assistiti da attività istruttoria, sia esterna che interna, dovranno comunque essere mirati a far emergere la reale capacità contributiva del contribuente, concentrando l'attenzione su concrete situazioni di rischio ed evitando di impegnare risorse in contestazioni di natura essenzialmente formale.

Nell'ambito delle attività istruttorie interne le strutture operative faranno ricorso all'indagine finanziaria quale strumento istruttorio maggiormente incisivo in relazione a specifiche tipologie soggettive a più elevato rischio evasione. Al riguardo, come già rappresentato nelle linee guida per la programmazione 2019, entro l'anno dovrà essere completata la sperimentazione⁴, in ordine al campione di posizioni selettive individuate sulla base dell'utilizzo delle informazioni comunicate all'Archivio dei rapporti finanziari per le società che hanno omesso di presentare la dichiarazione fiscale per il periodo d'imposta 2016, ovvero le hanno presentate con valori non significativi.

⁴ Provvedimento n. 197357 del Direttore dell'Agenzia 31 agosto 2018.

Il controllo dovrà del pari essere finalizzato alla definizione della pretesa tributaria, garantendo l'effettiva partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento. In quest'ottica il contraddittorio assume una funzione nodale e strategica, perché rende la pretesa tributaria adeguatamente motivata a seguito dell'effettivo confronto con il contribuente.

Con riferimento ai soggetti destinatari delle lettere di *compliance*, che non hanno regolarizzato la loro posizione, si ribadisce l'importanza di effettuare i controlli su tali soggetti al fine di indurre i contribuenti a un comportamento sempre più in linea con un corretto adempimento.

A tal riguardo, si fa presente che nel corso dell'anno saranno altresì messe a disposizione degli uffici operativi le liste dei soggetti destinatari nel corso del 2018 delle apposite comunicazioni concernenti la rilevata esistenza di anomalie, relative al triennio 2014-2016, degli indicatori economici ricostruiti dai dati dichiarati ai fini degli studi di settore, distinti per livello di rischio⁵, che risultano – dai dati dichiarati per il periodo d'imposta 2017 – non aver mutato il comportamento ritenuto anomalo.

Come di consueto, il controllo di tali soggetti va sviluppato selezionando dalle liste di ausilio le posizioni la cui verifica, secondo i criteri già in passato descritti, e le modalità di istruttoria più idonee (accessi brevi, accessi mirati e questionari), può garantire la maggiore proficuità, anche a fini preventivi.

2.2.4. Le attività di controllo delle compensazioni e delle agevolazioni fiscali

L'attività di controllo degli uffici si concentrerà, inoltre, sia sui soggetti che hanno indebitamente utilizzato crediti d'imposta in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, sia sui soggetti destinatari di benefici e incentivi fiscali (ad esempio, credito d'imposta per attività di Ricerca e Sviluppo).

⁵ Il livello di rischio si basa anche sull'analisi delle risposte pervenute tramite il software Comunicazioni 2018, delle dichiarazioni integrative presentate dai contribuenti per il triennio 2014-2016, delle dichiarazioni UNICO 2018 per il 2017.

Al riguardo si segnala l'importanza di dedicare specifico impegno al riscontro delle compensazioni indebite, ponendo particolare attenzione, data l'insidiosità della fattispecie, anche ai casi in cui crediti palesemente fittizi risultino utilizzati in compensazione per il pagamento di somme iscritte a ruolo o di somme dovute a seguito di atti di recupero o anche di avvisi di accertamento definiti in adesione dal contribuente.

L'attività di analisi dovrà essere svolta al fine di individuare le diverse fattispecie di indebita fruizione della misura agevolativa e i risultati di tale analisi dovranno guidare la scelta delle modalità con le quali effettuare la successiva attività di controllo, anche in funzione della rischiosità dei soggetti beneficiari.

2.3. PERSONE FISICHE, LAVORATORI AUTONOMI ED ENTI NON COMMERCIALI

2.3.1. Le attività di promozione della compliance

Al fine di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, è stato previsto nel 2019 l'invio di circa 380.000 lettere nei confronti di contribuenti persone fisiche per i quali relativamente alle dichiarazioni dei redditi presentate per l'anno d'imposta 2015, sia stata riscontrata un'anomalia riguardante una o più categorie reddituali.

Le comunicazioni sono inviate agli indirizzi di posta elettronica certificata registrati nel pubblico registro INI-PEC, istituito presso il Ministero dello Sviluppo Economico. Nei casi di indirizzo PEC non attivo o non registrato nell'Indice nazionale, la spedizione è effettuata mediante posta ordinaria. Dette comunicazioni sono, altresì, consultabili all'interno del "Cassetto fiscale" del contribuente.

E' previsto, inoltre, nell'ultimo trimestre del 2019, l'invio di un primo lotto di comunicazioni relative all'anno d'imposta 2016.

Con riferimento ai soggetti selezionati per il criterio redditi di lavoro autonomo abituale e professionale a partire dal periodo d'imposta 2015, è stata

adottata una più articolata modalità di selezione, che tiene conto non solo dei compensi certificati dai sostituti d'imposta, ma anche delle informazioni trasmesse dal contribuente stesso mediante il "Modello polivalente comunicazioni delle operazioni rilevanti ai fini IVA" (cosiddetto spesometro)⁶, con particolare riferimento alle prestazioni effettuate nei confronti di consumatori finali che non abbiano agito quali sostituti di imposta.

Un'ulteriore novità riguardante il lavoro autonomo è rappresentata dall'inserimento nelle liste di comunicazioni dei contribuenti che nella propria dichiarazione Unico PF 2016 abbiano optato per il regime di vantaggio⁷ o per il regime forfetario⁸ compilando, rispettivamente, la sezione I o II del quadro LM.

Gli Uffici territoriali delle Direzioni provinciali assicureranno la consueta idonea assistenza ai contribuenti che necessitano di chiarimenti in merito alle comunicazioni ricevute ed esamineranno tempestivamente gli elementi ritenuti utili a giustificare l'incongruenza che ha originato la comunicazione.

2.3.2. Persone fisiche e lavoratori autonomi

L'attività volta a individuare i principali fenomeni di evasione/elusione, dovrà essere supportata da un'attenta analisi del rischio, incentrata sulle caratteristiche peculiari del territorio di competenza e caratterizzata da uno stretto coordinamento sinergico tra le strutture regionali e provinciali.

A livello centrale, la Direzione centrale persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali - Settore controllo – Ufficio analisi e controllo garantirà un costante supporto alle attività di analisi e controllo, oltre a monitorare l'attività delle strutture territoriali e definire metodologie operative per favorire il corretto adempimento fiscale.

In linea generale, le attività di controllo dovranno essere mirate a far emergere la reale capacità contributiva del contribuente, concentrando

⁶ Ai sensi dell'articolo 21 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, nella versione in vigore fino al 23 ottobre 2016.

⁷ Art. 27, commi 1 e 2, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98.

⁸ Art. 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

l'attenzione su concrete situazioni di rischio ed evitando di impegnare risorse in contestazioni di natura essenzialmente formale.

In particolare, le strutture operative faranno ricorso alla modalità istruttoria delle indagine finanziaria in relazione a specifiche tipologie soggettive a più elevato rischio evasione. Al riguardo, gli Uffici avranno cura di completare, entro l'anno, la sperimentazione,⁹ in ordine al campione di posizioni selettive individuate sulla base dell'utilizzo delle informazioni comunicate all'Archivio dei rapporti finanziari per le persone fisiche per il periodo d'imposta 2014.

Il controllo dovrà del pari essere finalizzato alla definizione della pretesa tributaria, garantendo l'effettiva partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento. In quest'ottica il contraddittorio assume una funzione fondamentale, anche perché permette, in caso di formalizzazione della pretesa tributaria, di motivarla adeguatamente, dopo un confronto effettivo con il contribuente.

In relazione alle attività di controllo nei confronti dei professionisti interessati dagli studi di settore, si richiama l'attenzione su quanto già evidenziato con riferimento alle imprese di minori dimensioni interessate dagli studi stessi.

Particolare attenzione dovrà essere prestata nei confronti di quei soggetti esercenti attività di lavoro autonomo che, seppure dichiarino un ammontare elevato di compensi, deducono un importo cospicuo di costi che abbattano in maniera significativa il reddito imponibile.

In tutti questi casi, allo scopo di garantire trasparenza e incentivare la compliance dichiarativa, gli Uffici indicheranno nella motivazione degli atti, d'istruttoria, sia interna che esterna, che la selezione è avvenuta anche in base alle discrepanze risultanti dall'applicazione degli studi di settore.

Parallelamente alle consolidate attività di controllo, in ossequio alle ultime indicazioni fornite con l'Atto di indirizzo per le politiche fiscali 2019 - 2021, tutte le strutture coinvolte dovranno dedicare particolare attenzione e maggiori

⁹ Provvedimento n. 99954 del Direttore dell'Agenzia 18 aprile 2019.

risorse nell'attività di controllo sul corretto adempimento dichiarativo circa i redditi di fonte estera in base ai flussi informativi spontanei ed automatici provenienti dai Paesi UE o aderenti all'OCSE.

Nell'ambito delle attività di selezione ai fini del controllo, in via prioritaria, dovranno essere individuate le posizioni dei soggetti che non hanno giustificato l'anomalia comunicata o non hanno modificato il loro comportamento a seguito della ricezione della comunicazione.

Al riguardo si evidenzia l'importanza strategica di effettuare un numero congruo di controlli su tali soggetti al fine di consolidare la percezione da parte dei contribuenti e dei professionisti che li assistono che la mancata comunicazione all'Agenzia di elementi utili a giustificare l'anomalia segnalata o il mancato ravvedimento operoso comportano sempre un elevato rischio di essere sottoposti a controllo.

A tal fine, i soggetti che per l'anno d'imposta 2014 non hanno giustificato le anomalie riscontrate o non hanno corretto gli errori commessi sono confluiti nei seguenti applicativi per l'accertamento:

- GIARA per l'emissione di accertamenti parziali automatizzati relativamente ai criteri di rischio: redditi dei fabbricati, redditi di lavoro dipendente e assimilati, assegni periodici corrisposti al coniuge, redditi diversi e redditi di lavoro autonomo abituale e non professionale;
- ICONA WEB, tramite l'applicativo AURoS, per l'emissione di accertamenti parziali con riguardo soprattutto ai criteri: redditi di lavoro autonomo abituale e professionale imponibili a tassazione ordinaria; redditi di capitale e redditi di partecipazione.

Di contro, i soggetti persone fisiche che per l'anno d'imposta 2015 sono stati esclusi dall'invio delle comunicazioni finalizzate a favorire l'adempimento spontaneo e che risultano aver percepito e non dichiarato, in tutto o in parte, uno o più redditi appartenenti a diverse categorie reddituali sono confluiti nei già citati applicativi per l'ordinaria attività di controllo.

L'art. 10 del decreto legge 12 luglio 2018, n. 87 ("Decreto dignità")¹⁰, ha modificato la disciplina del cd. "redditometro" stabilendo che la ricostruzione induttiva del reddito complessivo fondata su elementi indicativi di capacità contributiva deve essere basata su una metodica che tenga conto anche della capacità di spesa nonché della propensione al risparmio dei contribuenti, ai sensi del comma quinto dell'art. 38 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.

In attesa della formulazione di questa metodologia, da approvare con un nuovo decreto ministeriale previa consultazione con l'ISTAT e le associazioni di consumatori, la norma ha abrogato il vigente decreto ministeriale 16 settembre 2015 con effetto dall'anno d'imposta 2016. Il legislatore ha però precisato che sono fatti salvi gli atti già notificati alla data di entrata in vigore della disposizione normativa e che è possibile effettuare le attività di controllo basate sul decreto ministeriale 16 settembre 2015 per gli anni di imposta fino al 2015.

Pertanto, per gli anni di imposta ancora accertabili fino al 2015 compreso, gli Uffici potranno procedere alla ricostruzione sintetica fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva, ai sensi del comma quinto dell'art. 38 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e del decreto ministeriale 16 settembre 2015, avvalendosi dell'applicativo di ausilio all'accertamento sintetico "VE.R.DI".

L'Ufficio ha l'obbligo di instaurare il contraddittorio con il contribuente, invitandolo a comparire di persona o tramite rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nonché di avviare, in caso di accertamento, il procedimento per adesione, ai sensi dell'art.5 del decreto legislativo del 19 giugno 1997 n.218 (comma settimo).

2.3.3. Enti non commerciali e ONLUS

Con specifico riferimento agli enti non commerciali e alle Onlus gli Uffici opereranno un numero di controlli idoneo a supportare l'effetto di deterrenza,

¹⁰ Decreto legge 12 luglio 2018, n. 87, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 96 del 9 agosto 2018.

nonché il recupero delle agevolazioni illegittimamente fruite, nei confronti dei soggetti che apparentemente si presentano come non profit, ma in realtà svolgono vere e proprie attività commerciali, tenendo anche conto dell'attività svolta negli anni passati e valutando attentamente le modalità istruttorie più idonee da adottare.

L'attività di analisi del rischio in materia, oltre ad essere effettuata utilizzando gli specifici applicativi disponibili, terrà conto anche della conoscenza diretta del territorio e delle singole peculiarità che caratterizzano i vari settori di attività, in modo da ottenere una selezione mirata dei soggetti, evitando così di perseguire, salvo evidenti casi di abuso, situazioni di minima rilevanza o caratterizzate da evidente rilievo sociale, come nei casi in cui l'attività istituzionale riguardi la formazione sportiva per i giovani oppure sia rivolta ad anziani o a soggetti svantaggiati.

L'attenzione dovrà infatti essere incentrata sulla presenza di elementi, anche fattuali, non conformi alla natura non-profit del soggetto. Si tratta, in particolare di attività commerciali (come la somministrazione di alimenti e bevande, l'organizzazione di viaggi, l'intrattenimento e spettacolo, ecc.), finanziarie, immobiliari o comunque intraprese per scopi che esulano dai fini sociali che caratterizzano il terzo settore, per i quali possono risultare, tra l'altro, rapporti finanziari esteri e conti correnti all'estero intestati ai medesimi soggetti, nonché ai rappresentanti legali.

L'analisi sarà, quindi, rivolta prioritariamente nei confronti delle organizzazioni che svolgono attività inidonee a perseguire scopi sociali, procedendo al disconoscimento di ente non-profit, con recupero a tassazione delle agevolazioni indebitamente fruite.

2.4. CONTRASTO ILLECITI

Come indicato in premessa, i più recenti interventi legislativi in materia tributaria sono orientati verso lo sviluppo di una strategia nazionale di contrasto all'evasione fiscale, per la cui realizzazione risulta indispensabile il massimo

coordinamento dell'azione di tutti i soggetti coinvolti, al fine di garantire l'unitarietà d'azione dell'Amministrazione finanziaria nel suo insieme.

In tale ottica, anche per l'anno in corso, l'Agenzia continua a promuovere il coordinamento e la collaborazione con gli altri organismi di controllo impegnati sul fronte del contrasto agli illeciti e alle frodi, nonché con le autorità giudiziarie coinvolte, come già previsto con la circolare n. 32/E del 2012.

A tale ultimo riguardo, considerata l'esigenza di garantire l'efficacia delle attività istituzionali di contrasto alle condotte con elevato profilo di rischio fiscale e penalmente rilevanti, il Settore contrasto illeciti stimola e garantisce il flusso comunicativo nelle attività che richiedono l'intervento anche dell'Autorità Giudiziaria, promuovendo una rapida e puntuale circolarità delle informazioni, affinché l'azione amministrativa di contrasto alle violazioni tributarie possa fornire costante e proficuo supporto al procedimento penale.

Affinché siano raggiunti detti prefissati scopi, soprattutto con riguardo alle fenomenologie di illeciti fiscali di maggiore rilevanza, significatività e complessità, le Direzioni regionali e provinciali potranno in essere un effettivo e necessario coordinamento con il predetto Settore, così da rafforzare l'efficienza delle azioni di contrasto, segnalando tempestivamente, ove presenti, nuove tipologie di illeciti.

2.4.1. L'attività in materia di antifrode

La prevenzione ed il contrasto dei fenomeni di frode fiscale sono obiettivi prioritari dell'Agenzia, orientati *in primis* a preservare gli interessi erariali, sia a livello nazionale che comunitario, nonché a rimuovere le situazioni di illiceità che alterano la libera concorrenza ed il regolare e corretto funzionamento del mercato e dei suoi operatori.

Alle tradizionali attività di contrasto occorre che siano affiancati nuovi meccanismi di sensibilizzazione e allerta precoce, realizzabili attraverso una crescente valorizzazione ed implementazione degli strumenti di analisi e l'utilizzo delle numerose basi dati a disposizione, in costante aggiornamento.

Le strutture specificamente preposte a tale attività a livello periferico dovranno rafforzare le metodologie di analisi e le tecniche investigative utilizzate, favorendo lo sviluppo di sinergie con gli altri organi dell'Amministrazione finanziaria preposti a livello centrale al contrasto alle frodi.

Particolarmente importante è la sensibilizzazione delle strutture regionali e provinciali dell'Agenzia in virtù delle funzioni e dei poteri che queste esercitano. La conoscenza dell'ambito territoriale di competenza ed il relativo presidio assumono fondamentale valenza ai fini della tempestiva percezione delle sintomatologie fenomeniche, cui dovranno fare seguito mirate attività investigative e di controllo sostanziale, destinate a perfezionarsi con la conseguente attività di accertamento, di riscossione e di eventuale difesa in contenzioso.

Le articolazioni dell'Agenzia, deputate al controllo, devono garantire *standard* operativi conformi alle peculiarità delle fenomenologie fraudolente, sia nel momento propositivo delle iniziative di contrasto, qualora intercettino sintomatologie significative, sia nelle fasi di concretizzazione della pretesa impositiva a seguito di attività istruttoria svolta dal Settore contrasto illeciti.

E' necessario, pertanto, potenziare l'analisi del rischio e l'effettuazione di controlli periodici, mirati, ad esempio, all'individuazione di soggetti privi dei requisiti soggettivi e oggettivi relativi all'Iva ovvero dell'eventuale presenza di elementi di rischio di frodi all'Iva. Tale attività delle Direzioni provinciali deve essere presidiata anche mediante un efficace coordinamento e impulso da parte delle Direzioni regionali, per garantire un livello crescente di qualità dei relativi controlli, effettuati anche mediante le modalità degli accessi; a tale riguardo si richiama la Direttiva n. 11 del 2019.

Al fine di intercettare tempestivamente i comportamenti più insidiosi e i fenomeni più complessi, devono essere valorizzati i dati provenienti dalla fatturazione elettronica e dalle comunicazioni dati fattura ai sensi dell'art. 21 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito in legge 30 luglio 2010, n. 122. L'utilizzo delle informazioni citate risulta utile anche alla ricostruzione della

catena dei rapporti commerciali per individuare i reali promotori e beneficiari della frode, specie in ambito Iva.

Considerata la presenza di strutture sempre più complesse ed articolate con connessioni a livello nazionale ed internazionale, è necessario incrementare nelle attività di indagine l'utilizzo degli strumenti di cooperazione internazionale, con particolare riguardo all'invio di richieste di assistenza amministrativa e di scambi informativi spontanei nonché all'attivazione dei controlli multilaterali previsti dagli artt. 29 e 30 del Regolamento (UE) n. 904/2010.

L'attenzione deve essere focalizzata sulle annualità di imposta più recenti, in ragione della tipologia dei soggetti esaminati (spesso con periodo di attività estremamente breve) e della possibilità di rinvenire in fase di attività istruttoria elementi probatori utili ad individuare i soggetti coinvolti ed i rispettivi ruoli ricoperti nel disegno fraudolento.

Attenzione particolare dovrà poi essere posta ai fenomeni di frode fiscale realizzati mediante il meccanismo delle indebite compensazioni di crediti d'imposta, nonché mediante l'emissione e l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

L'esperienza maturata ha evidenziato che il meccanismo delle indebite compensazioni risulta utilizzato, oltre che per realizzare un'evasione diffusa caratterizzata da comportamenti individuali, più o meno occasionali ed assimilabili all'omesso versamento, anche in almeno due distinte fenomenologie connotate da frode (anche perché caratterizzate dalla compresenza di emissioni ed utilizzi di fatture per operazioni inesistenti):

- costruzione di “pacchetti di risparmio fiscale” frutto di strategie organizzate, alle volte realizzate con l'ausilio di professionisti, che si traducono in meccanismi sofisticati, quali, ad esempio, l'abuso dell'istituto dell'accollo tributario;
- quella realizzata attraverso la strumentalizzazione di società e/o cooperative di produzione e lavoro che hanno una vita breve, operanti per lo più nel settore dei servizi alle imprese ad alta intensità di manodopera

scarsamente specializzata, organizzata da registi occulti, che offrono la forza lavoro, anche mediante appalto, ad aziende che esternalizzano le fasi produttive, ottenendo una notevole compressione del costo del lavoro proprio grazie all'evasione fiscale (debiti contributivi).

Le due distinte fenomenologie richiedono, necessariamente, approcci diversificati ed adeguatamente calibrati. In tale contesto, il Settore contrasto illeciti deve promuovere azioni preventive volte ad inibire l'utilizzo in compensazione dei crediti ove costituiti mediante fatture per operazioni inesistenti, anche mediante l'utilizzo delle informazioni che provengono dai dati della fatturazione elettronica, ed effettua analisi centralizzate ed approfondimenti specifici. Le Direzioni regionali, considerata l'ampiezza delle platee di soggetti interessati, attraverso le proprie funzioni di analisi e coordinamento e di concerto con il Settore contrasto illeciti, devono assicurare, invece, la più estesa azione di contrasto da parte delle Direzioni provinciali.

Si raccomanda, da ultimo, l'opportunità di monitorare le attività che i soggetti, in precedenza coinvolti in fenomeni fraudolenti, hanno successivamente avviato e gestiscono attualmente. L'esperienza operativa conferma, infatti, che le condotte fraudolente vengono di sovente reiterate dagli stessi soggetti cui vengono contestate violazioni del genere in argomento.

2.4.2. L'attività di contrasto agli illeciti fiscali internazionali

Al fine di mantenere un presidio di legalità nell'ambito dell'economia globalizzata, preservando gli interessi erariali del Paese, l'Agenzia – ed in particolare il Settore contrasto illeciti - promuove, sul fronte internazionale, il contrasto ai fenomeni di illecito fiscale più diffusi, ad oggi realizzati prevalentemente mediante:

- a) l'allocazione fittizia all'estero della residenza fiscale;
- b) l'illecito trasferimento e/o la detenzione all'estero di attività produttive di reddito (anche per il tramite di altri soggetti esteri, interposti o estero-vestiti).

Si rappresenta che, con specifico riferimento alla fattispecie *sub a*), ai fini dell'individuazione di fittizi trasferimenti all'estero della residenza fiscale, l'attività di contrasto avviene con l'ausilio di appositi applicativi, che permettono di selezionare contribuenti "persone fisiche", aventi un profilo di rischio elevato, in base a specifici parametri indicati, in via esemplificativa, nel Provvedimento del 3 marzo 2017, n. 43999, nonché, sulla base delle informazioni giunte dai Comuni che adottano l'ANPR (Anagrafe Nazionale Popolazione Residente). I percorsi di indagine sono sviluppati, inoltre, in collaborazione con i Comuni, in linea con gli indirizzi già forniti in passato con la circolare n. 25/E/2013.

Con riguardo alla fattispecie *sub b*), invece, il contrasto all'illecito trasferimento e/o detenzione all'estero di attività produttive di reddito, va attuato attraverso il consolidamento ed il perfezionamento delle attività di presidio predisposte nel corso degli ultimi anni. Al riguardo occorre procedere a valorizzare i dati trasmessi da altri Stati, tramite il c.d. "scambio automatico di informazioni", e le segnalazioni dei movimenti di capitale, pervenute dagli intermediari finanziari, attraverso il c.d. "monitoraggio fiscale" (decreto legge n. 167/1990), quali fonti privilegiate per l'individuazione di soggetti da sottoporre ad attività di controllo, sulla base, tra gli altri, dei seguenti indici di rischio: i) omessa indicazione in dichiarazione degli imponibili relativi ai redditi di fonte estera, ii) violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale.

L'attività di contrasto ai fenomeni di illecito fiscale internazionale posta in essere dal Settore contrasto illeciti intende rafforzare percorsi di *intelligence* e analisi selettiva dei numerosi dati contenuti nei *big data* a disposizione, procedendo a controlli mirati volti a intercettare comportamenti evasivi ed elusivi dei contribuenti. A corredo dell'attività di selezione, verranno valorizzate, altresì, le informazioni acquisite per il tramite di analoghe analisi effettuate da altri organismi, anche sovranazionali, formulando puntuali strategie d'azione.

La normativa nazionale e internazionale, unitamente al rafforzamento della cooperazione con le Amministrazioni finanziarie di altri Paesi, ha aumentato le fonti informative da utilizzare nell'ambito dell'attività istituzionale propria dell'Agenzia, di concerto con la Guardia di Finanza.

La strutture della Divisione contribuenti¹¹ procederanno ad analizzare e valorizzare le informazioni pervenute mediante lo scambio automatico di informazioni, *Common Reporting Standard*, relative a conti e/o posizioni finanziarie detenuti in altri Paesi.

Le informazioni acquisite tramite CRS consentono di individuare non solo gli intestatari, ma anche i titolari effettivi delle attività finanziarie detenute all'estero.

L'obiettivo di tale percorso è individuare redditi sottratti a tassazione direttamente ascrivibili al soggetto estero operante in Italia.

L'incrocio dei dati, infatti, consentirà di verificare anche la corretta operatività di coloro che detengono attività finanziarie all'estero ed i relativi servizi di gestione patrimoniale resi a soggetti residenti in Italia, nonché i fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva.

Il principale presidio normativo di contrasto a tali illeciti, costituito dal decreto legge n. 167/1990, è stato rafforzato, da ultimo, con le disposizioni introdotte dal decreto legislativo n. 60/2018 (che ha recepito la Direttiva 2016/2258/UE). Le Autorità fiscali sono state dotate, infatti, di poteri di accesso alle informazioni antiriciclaggio, non solo nello scambio di informazioni, ma anche nell'ordinamento interno. In questo contesto, si inserisce la stipula della Convenzione del 5 luglio 2018, finalizzata a regolare i rapporti tra l'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza nell'esercizio di tali poteri.

Onde garantire la massima efficacia all'azione di controllo ai fini fiscali per la prevenzione e la repressione dei fenomeni di illecito trasferimento e detenzione di attività economiche e finanziarie all'estero, l'unità speciale costituita ai sensi dell'art. 12, comma 3, del decreto legge n. 78/2009 (già UCIFI, ora denominata Sezione analisi e strategie per il contrasto agli illeciti fiscali internazionali nell'ambito del Settore contrasto illeciti¹²) e i reparti speciali della

¹¹ In particolare il Settore contrasto illeciti ed il Settore analisi del rischio e ricerche per la *tax compliance*, di concerto con il Settore internazionale.

¹² A seguito degli atti di riorganizzazione degli Uffici centrali dell'Agenzia delle entrate (atti n. 245401 del 03 novembre 2017 e n. 36936 del 13 febbraio 2018).

Guardia di Finanza, possono richiedere ai soggetti destinatari, sulla base dei poteri statuiti dall'art. 2 del decreto legge n. 167/1990:

- di fornire evidenza delle operazioni intercorse con l'estero, anche per masse di contribuenti, con riferimento ad uno specifico arco temporale;
- l'identità del titolare effettivo, con riferimento a specifiche operazioni con l'estero o rapporti ad esse collegate.

2.5. ATTIVITÀ A RILEVANZA INTERNAZIONALE

L'utilizzo degli strumenti di cooperazione internazionale presenta rilevanti potenzialità ai fini dell'attività di controllo e accertamento, tenuto conto del contesto globale ove l'attività di collaborazione tra le amministrazioni fiscali risulta sempre più frequente e produttiva.

2.5.1. La cooperazione amministrativa in campo fiscale: incremento delle fonti informative derivanti dallo scambio automatico di informazioni

Lo **scambio di informazioni** rappresenta, nello specifico, una delle principali attività funzionali al contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale su scala internazionale.

In tal senso, l'Agenzia è impegnata a potenziare le attività connesse alle diverse tipologie di scambio di informazioni attivabili sulla base delle Direttive europee e degli accordi internazionali che disciplinano lo scambio su richiesta, spontaneo ed automatico.

Per un corretta gestione dell'attività di scambio di informazioni si rinvia alle istruzioni operative già fornite con la Comunicazione di Servizio n. 27 del 2016. In relazione alla consuntivazione delle attività d'indagine intraprese da queste Direzioni, da effettuarsi mediante apposizione del *flag* nell'apposita casella Cooperazione Internazionale, di cui alla schermata Piani di Controllo del portale Aures, si richiama l'attenzione a quanto previsto dalla Comunicazione di Servizio n. 68 del 2012.

Rispetto al panorama internazionale va rilevato che, negli ultimi anni, si è assistito ad un'evoluzione che ha spostato fortemente l'attenzione verso le forme di **scambio di informazioni automatizzato** relativo, in particolare, a:

a) **informazioni di natura reddituale.** Tali dati vengono scambiati sia sulla base della Direttiva 2011/16/UE (DAC1), che prevede lo scambio di dati, se disponibili, concernenti redditi da lavoro dipendente, compensi agli amministratori, pensioni, prodotti assicurativi sulla vita e immobili, sia sulla base delle Convenzioni contro le doppie imposizioni (OCSE), secondo le quali, su base volontaria e a condizione di reciprocità, vengono scambiate informazioni, se disponibili, sulle categorie reddituali previste dalle Convenzioni stesse.

b) **informazioni su conti finanziari** secondo il *common reporting standard* (CRS). Si tratta di informazioni su conti finanziari detenuti da persone fisiche e soggetti diversi dalle persone fisiche, contenenti l'identificazione del conto, il relativo saldo e gli eventuali redditi sullo stesso accreditati, che vengono scambiate sulla base sia della Direttiva 2011/16/UE, come modificata dalla Direttiva 2014/107/UE (DAC2), sia dei pertinenti Accordi multilaterali e bilaterali.

c) **ruling preventivi transfrontalieri e accordi preventivi sui prezzi di trasferimento.** Tali informazioni vengono scambiate, in via spontanea, sulla base dell'azione BEPS 5 e automaticamente secondo quanto previsto dalla Direttiva 2015/2376/UE (DAC3);

d) **informazioni provenienti dal *Country-by-Country reporting* (CbCR),** scambiate ai sensi degli Accordi bilaterali e multilaterali e, in ambito europeo, sulla base della Direttiva 2016/881/UE (DAC4), che ha trasposto, nell'ambito dell'Unione, il *framework* dell'azione BEPS13. I dati scambiati sono i ricavi, gli utili (le perdite) al lordo delle imposte sul reddito, le imposte sul reddito pagate e le imposte sul reddito maturate, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti, il numero di addetti e le immobilizzazioni materiali diverse dalle disponibilità liquide o mezzi equivalenti, per quanto riguarda ogni giurisdizione in cui opera il **gruppo multinazionale**, nonché l'identità di ogni società del

gruppo, con l'indicazione della natura della principale o delle principali attività commerciali.

È prevedibile che già nella seconda metà dell'anno in corso, l'attenzione si concentri sull'attuazione tecnico-normativa di un'ulteriore forma di scambio automatico di informazioni, concernente schemi di pianificazione fiscale potenzialmente dannosi trasmessi da intermediari (Direttiva 2018/822/UE). La direttiva, infatti, dovrà essere recepita dagli Stati membri entro il 31 dicembre 2019 e sarà applicabile a partire dal 1° luglio 2020.

Al livello legislativo, inoltre, si evidenzia che l'articolo 16-sexies del decreto legge 23 ottobre 2018 n. 119, recante "Disposizioni in materia di scambio automatico di informazioni", ha previsto la comunicazione, da parte dell'Agenzia, dei dati CRS (e dei dati oggetto di altre tipologie di scambio automatico) alla Guardia di Finanza. L'attuazione di tale disposizione è demandata a una Convenzione tra Agenzia delle entrate e Guardia di Finanza, di prossima formalizzazione.

2.5.2. Utilizzo dei dati provenienti da scambio automatico di informazioni

L'accresciuto numero di iniziative in materia di scambio automatico di informazioni, nonché dei crescenti flussi di dati e della numerosità di soggetti coinvolti, evidenzia la necessità, per l'Agenzia, di dotarsi di strumenti operativi che consentano di gestire in maniera adeguata e proficua i predetti flussi.

Per quanto riguarda l'utilizzo delle informazioni ricevute mediante scambio automatico, uno dei prerequisiti che permettono di rendere più efficiente l'utilizzazione dei dati provenienti dallo scambio automatico è il processo di validazione anagrafica, mediante il quale ai dati identificativi trasmessi dall'estero viene associato un codice fiscale presente in Anagrafe tributaria. La validazione anagrafica consente di incrociare, poi, i dati reddituali o finanziari ricevuti con quelli presenti nelle altre banche dati a disposizione dell'Agenzia.

Per consentire l'effettiva fruibilità dei dati da parte degli uffici dell'Agenzia è stato sviluppato "INDACO", un *repository* nel quale

confluiscono tutti i dati scambiati in via automatica, validati anagraficamente, che in una prima fase viene gestito soltanto a livello centrale. Specifiche elaborazioni dei dati contenuti in INDACO sono state messe a disposizione degli Uffici centrali per le attività istituzionali di incentivo alla *compliance* e sono in fase di sviluppo specifiche connessioni tra gli applicativi di *business intelligence* ed il *repository*, al fine di potenziare le attività di utilizzo dei dati provenienti dallo scambio di informazioni.

Tali flussi includono, tra gli altri, anche i dati sui conti finanziari detenuti all'estero, che vengono scambiati sulla base del modello internazionale "*Common Reporting Standard - CRS*".

I primi dati CRS ricevuti, relativi all'anno 2016, sono stati utilizzati in via sperimentale nel dicembre 2017, per una campagna di promozione della compliance nei confronti di contribuenti persone fisiche che non avevano indicato le attività detenute all'estero nel quadro RW del modello dichiarativo.

A partire dal 2018, tuttavia, tali dati sono stati utilizzati sia per circoscrivere l'ambito delle richieste di informazioni o di assistenza amministrativa da indirizzare alle Autorità estere, sia nell'ambito di attività di controllo.

Nel corso del 2018, in ragione dell'applicazione delle nuove disposizioni del GDPR, e considerata la natura dei dati trattati, l'Agenzia – su indicazione del DPO – ha avviato un'interlocuzione con il Garante per la protezione dei dati personali per un'autorizzazione al trattamento dei dati. Con pronuncia del 5 aprile 2019, il Garante ha fornito parere favorevole al trattamento finalizzato a un nuovo invio di comunicazioni di promozione della *compliance*.

Conseguentemente, è stato effettuato un nuovo invio di lettere, approvato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 12 luglio scorso. Tali comunicazioni, basate su nuovi criteri selettivi e riferite ancora all'anno 2016, mirano a stimolare il corretto assolvimento degli obblighi di monitoraggio fiscale in relazione alle attività detenute all'estero, nonché a favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili derivanti dagli eventuali redditi di fonte estera

percepiti in relazione alle predette attività. Nell'ambito dell'attività di analisi svolta per individuare i destinatari delle comunicazioni in parola, sono stati adottati appositi criteri volti ad escludere dalla selezione le posizioni presumibilmente non tenute all'adempimento dichiarativo o per le quali l'irregolarità riscontrata sembrava assumere carattere meramente formale. A tale scopo, per rendere più efficace la selezione, a beneficio del contribuente stesso, l'Agenzia ha utilizzato le informazioni contenute nelle banche dati in suo possesso, incluse quelle contenute nell'Archivio dei rapporti finanziari.

Nei casi di contestazione da parte del contribuente in ordine alla titolarità degli investimenti esteri o al loro ammontare, gli Uffici valuteranno l'opportunità di attivare una apposita richiesta di cooperazione internazionale, nella forma dello scambio di informazioni a richiesta, qualora siano presenti tutti i requisiti ed in particolare la ragionevole pertinenza, per il tramite dell'Ufficio cooperazione internazionale della Divisione contribuenti, per una verifica dei dati trasmessi dall'Amministrazione estera mediante CRS.

L'utilizzo dei dati provenienti dallo scambio automatico, tuttavia, non sarà limitato ai dati CRS/DAC2. Infatti, anche i dati relativi ai *ruling* (**DAC3/BEPS5**) nonché i dati dei **CbCR/DAC4**, in aderenza alle prescrizioni sul relativo utilizzo, contenute nella disciplina di riferimento, saranno utilizzati ai fini di un'analisi del rischio, effettuata a livello centrale, volta a individuare imprese da sottoporre a controllo o da inserire in progetti di *compliance*, con riferimento alla materia dei prezzi di trasferimento e delle transazioni infragruppo.

In prospettiva, tenuto conto dell'importante patrimonio informativo derivante dalle attività di scambio di informazioni, l'Agenzia sta attuando azioni volte a promuovere sinergie interne finalizzate rendere l'utilizzo dei dati direttamente funzionale alla promozione delle attività di *compliance* e di mirate attività di contrasto dell'evasione.

2.5.3. Accordi preventivi e risoluzione controversie internazionali

Gli accordi preventivi assumono carattere rilevante nel processo di *tax compliance* delle aziende che operano in ambito internazionale; la disciplina si è

di recente evoluta, passando dal *ruling* internazionale disciplinato dall'articolo 8 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269 agli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale disciplinati dall'articolo 31-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973.

Il comma 5 del citato articolo 31-*ter* stabilisce che per i periodi d'imposta per i quali l'accordo è in vigore, l'Amministrazione finanziaria esercita i poteri di cui agli articoli 32 e seguenti soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo medesimo.

Il successivo comma 6 prevede che con Provvedimento del Direttore sono definite le modalità con le quali il competente Ufficio procede alla verifica del rispetto dei termini dell'accordo e del sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto e di diritto su cui l'accordo si basa.

A tal riguardo il Provvedimento del 21 marzo 2016, prot. 2016/42295, al paragrafo 7.2 prevede tra l'altro che l'Ufficio accordi preventivi può "durante il periodo di vigenza dell'accordo, invitare l'impresa per fornire chiarimenti e documentazione utile ai fini della verifica dello stesso".

Alla luce delle disposizioni sopra richiamate, sarà cura delle Direzioni regionali, qualora nel corso di un controllo fosse sottoposta a verifica la corretta applicazione delle norme contemplate dall'articolo 31-*ter* da parte di grandi contribuenti, attivare tempestivamente il coordinamento con l'Ufficio accordi preventivi, al fine di evitare di sovrapporre azioni che implicano l'esecuzione delle medesime attività istruttorie. Si rammenta, pertanto, di utilizzare l'applicativo SERPICO per il riscontro dell'esistenza di procedure di accordo preventivo in corso o concluse con le relative informazioni di sintesi.

Con riguardo alle *Mutual Agreement Procedure* (MAP), si invita alla massima collaborazione in termini di raccordo tra l'attività di accertamento esplicata dalle Direzioni regionali e la gestione dei relativi esiti in sede di confronto diretto con le amministrazioni fiscali estere. In particolare, l'attività di verifica su fattispecie riconducibili al *transfer pricing* deve sempre essere

caratterizzata da un elevato grado di approfondimento dei fatti e delle circostanze del caso.

2.6. DEFINIZIONE AGEVOLATA DECRETO LEGGE N. 119/2018

L'attività degli uffici nel 2019 è interessata dagli effetti della previsione del decreto legge n. 119 del 2018, convertito con modificazioni dalla legge n. 36 del 2018, che ha introdotto specifiche forme di definizione agevolata, mediante le quali i contribuenti hanno potuto regolarizzare la loro posizione fiscale con riguardo, tra l'altro, ai rilievi contenuti nei processi verbali di constatazione (art. 1 – definizione agevolata dei processi verbali di constatazione) e ai tributi accertati oggetto di contenzioso (art. 6 – definizione agevolata delle controversie tributarie).

Queste modalità di definizione avranno, infatti, un impatto sull'ordinaria attività degli uffici, in quanto a partire dal secondo semestre 2019 le strutture sono chiamate:

- a svolgere l'attività di riscontro sui contenuti dei processi verbali di constatazione interessati da versamenti effettuati ai sensi del citato art.1;
- ad esaminare le domande presentate per la definizione delle liti pendenti.

Con riguardo alla definizione agevolata dei processi verbali, l'articolo 1 del citato decreto legge ha introdotto la possibilità di definire il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione consegnati alla parte entro il 24 ottobre 2018. Entro il **31 maggio 2019** i soggetti interessati hanno presentato la dichiarazione integrativa e hanno effettuato i versamenti, in autoliquidazione, per definire le imposte dovute, afferenti le violazioni constatate nel processo verbale, con esclusione di interessi e sanzioni.

Per consentire ai contribuenti di conoscere, in tempi brevi, gli esiti del procedimento di definizione agevolata, è necessario che l'attività di verifica della congruità tra gli importi dichiarati e versati rispetto a quelli dovuti ai fini della

definizione dei processi verbali¹³ sia conclusa entro il **31 dicembre 2019**, termine entro il quale dovranno essere trasmessi a sistema gli specifici esiti risultanti a conclusione dell'istruttoria e i versamenti effettuati dovranno essere abbinati ai relativi atti trasmessi a sistema.

Qualora a seguito del riscontro risultasse il mancato perfezionamento della procedura, sempre tenendo conto della necessità di portare a conoscenza del contribuente l'esito del procedimento di definizione agevolata, l'Ufficio procederà a notificare gli eventuali avvisi di accertamento entro l'anno e comunque non oltre i termini ordinari di decadenza, senza tener conto della proroga biennale prevista ai sensi del comma 9 dell'articolo 1 del decreto legge n. 119 del 2018.

In caso di periodi di imposta per i quali i termini ordinari di decadenza risultino già scaduti al 1° gennaio 2019, gli eventuali avvisi di accertamento, conseguenti al mancato perfezionamento della definizione agevolata, dovranno in ogni caso essere notificati entro la fine del corrente anno.

Inoltre si raccomanda che, entro il 31 dicembre 2019, siano oggetto d'esame, nell'ambito dell'attività di controllo sostanziale, i rilievi contenuti nei processi verbali di constatazione relativi a periodi d'imposta sino al 31 dicembre 2015, che pur rientrando nella previsione dell'art.1 del decreto legge n. 119 del 2018, non sono stati interessati, in concreto, dalla definizione agevolata di cui al citato art. 1, per i quali i termini dell'azione accertatrice, in base alle ordinarie disposizioni di legge e al di là di quanto previsto dall'art. 1, comma 9 del decreto legge n. 119 del 2018, sono prossimi alla scadenza.

Con riferimento agli atti in contenzioso, gli artt. 6 e 7 del decreto legge n. 119 hanno introdotto la possibilità di definire le controversie tributarie, aventi ad oggetto atti impositivi in cui è parte l'Agenzia delle entrate, il cui ricorso in primo grado è stato notificato entro il 24 ottobre 2018 e pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio. Entro il **31 maggio 2019**, per ciascuna controversia autonoma (una per ogni atto

¹³ L'attività di riscontro andrà svolta sulla base delle indicazioni operative fornite con la Direttiva n. 58/2019.

impugnato) è stato possibile presentare una distinta domanda di definizione ed è stato effettuato un distinto versamento.

Considerato che l'eventuale diniego di definizione deve essere notificato al contribuente entro il 31 luglio 2020 e che, pertanto, entro tale data gli Uffici devono completare le verifiche in ordine alla validità della definizione, le strutture operative assicureranno, già nel 2019, l'esame di una percentuale significativa delle domande presentate al fine di verificarne la regolarità e svolgere i successivi adempimenti.

2.7. REGIME AGEVOLATIVO PATENT BOX

Nell'ambito del regime agevolativo di *patent box*, introdotto con l'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014 n. 190 e finalizzato a un accordo preventivo per usufruire del regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali, saranno garantite forme di coordinamento per le attività di controllo, relativamente agli aspetti che ricadono nell'oggetto dell'accordo preventivo e, più precisamente, alla preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri di calcolo:

- i.* del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali;
- ii.* dei redditi derivanti dall'utilizzo indiretto dei beni immateriali realizzati nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- iii.* delle plusvalenze realizzate nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

Tale attività di verifica del rispetto dei termini dell'accordo sottoscritto sarà compiuta dalle articolazioni delle Direzioni regionali dell'Agenzia delle entrate competenti alla gestione delle istanze di accordo preventivo e alla sottoscrizione degli accordi.

Forme di coordinamento saranno altresì attivate dalla Direzione centrale grandi contribuenti al fine di assicurare l'uniformità delle ordinarie attività di controllo sul territorio nazionale, anche ai fini del controllo relativo agli aspetti non disciplinati dall'accordo preventivo di *patent box* (ad esempio modalità di determinazione del *nexus ratio*, presenza dei sistemi obbligatori di *tracking and tracing* contabili o extracontabili, ecc.).

3. CONSULENZA

L'Agenzia, anche per l'anno 2019, assicura il presidio dell'attività di interpretazione delle norme tributarie mediante l'emanazione di documenti di prassi (circolari e risoluzioni) e la pubblicazione delle risposte rese ad istanze di interpello e di consulenza giuridica da parte delle strutture centrali, come previsto dal Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 7 agosto 2018.

Nel contempo, prosegue l'impegno di ottimizzazione dei tempi di risposta, sia in sede centrale che regionale, alle istanze di interpello previste dall'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente) e di consulenza giuridica, al fine di facilitare il corretto e tempestivo adempimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti, nell'ottica di favorire la *tax compliance*.

A tal fine e nella prospettiva di rendere più efficiente il presidio dell'attività interpretativa, le Direzioni regionali garantiscono puntuali azioni finalizzate alla contrazione dei tempi di risposta agli interpelli ex articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente ed alle consulenze giuridiche; provvedono alla tempestiva richiesta di regolarizzazione e di documentazione integrativa ed incentivano l'utilizzo del canale telematico gestito mediante la Posta elettronica certificata.

La promozione di tale attività interpretativa contribuisce ad instaurare con i contribuenti un dialogo trasparente e dinamico, prevenendo gli inadempimenti

tributari e riducendo la conflittualità, in una prospettiva di rafforzamento della fiducia nei riguardi dell'Amministrazione finanziaria.

In considerazione delle diverse modalità di trattazione e delle differenti finalità che contraddistinguono gli interpelli e le consulenze giuridiche, in sede di presentazione delle istanze è necessario prestare particolare attenzione alla qualificazione delle stesse, la quale deve prescindere dal *nomen juris* utilizzato dall'istante e valorizzare, invece, il contenuto sostanziale della questione interpretativa prospettata.

In alcuni casi, infatti, sono state presentate, in modo improprio, richieste di consulenza giuridica, con le quali, sostanzialmente, venivano rappresentate operazioni specifiche – riconducibili ad un caso concreto e personale - poste in essere da un contribuente, di cui, tuttavia, venivano omessi i dati identificativi.

A tali richieste di consulenza (*rectius*, di interpello), comunque, deve essere dato un riscontro per evidenziare la carenza dei requisiti previsti per la presentazione di una consulenza giuridica, ossia che l'istanza non si riferisce a problematiche di carattere generale, senza fornire una risposta nel merito.

Le risposte fornite agli interpelli ed alle consulenze giuridiche, sia in sede centrale che regionale, contribuiscono a creare il patrimonio interpretativo dell'Agenzia –strumento di supporto al contribuente per la comprensione e l'applicazione delle disposizioni di carattere tributario, utile, altresì, ad uniformare il comportamento delle strutture territoriali. Ad esso, infatti, gli Uffici possono attingere al fine di orientare anche la propria attività.

Al riguardo, si ricorda che, in attuazione del principio di trasparenza e nel rispetto delle prescrizioni dettate dal citato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 7 agosto 2018, le strutture centrali dell'Agenzia provvedono a dare pubblicità, sul sito internet, alle risposte fornite agli interpelli e alle consulenze giuridiche “esterne”.

3.1. COMPETENZA ALLA TRATTAZIONE DEGLI INTERPELLI E CONSULENZE GIURIDICHE

Tenuto conto delle modifiche organizzative che hanno interessato, nel 2018 e 2019, le strutture centrali dell’Agenzia, si ritiene opportuno richiamare alcune indicazioni in merito alla corretta individuazione della struttura dell’Agenzia competente alla trattazione delle diverse tipologie di istanze di interpello, previste dal predetto articolo 11.

In linea generale, tale competenza è attribuita secondo le seguenti modalità:

- le istanze di interpello riguardanti i tributi erariali devono essere presentate alla Direzione regionale competente in base al domicilio fiscale del soggetto istante, indipendentemente dalle dimensioni del gruppo societario al quale, eventualmente, lo stesso dovesse appartenere;
- le istanze concernenti l’imposta ipotecaria dovuta in relazione agli atti diversi da quelli di natura traslativa, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali, nonché le istanze aventi ad oggetto disposizioni o fattispecie di natura catastale sono presentate alla Direzione regionale nel cui ambito opera l’Ufficio competente ad applicare la norma tributaria oggetto di interpello.

Infine, in deroga alla generale competenza delle Direzioni regionali, in base al domicilio fiscale del contribuente istante, , devono essere presentate direttamente alla Divisione contribuenti, sia per i quesiti che rientrano nelle attribuzioni del “ramo Entrate”, sia per i quesiti che rientrano nelle attribuzioni del “ramo Territorio”, soltanto le istanze:

- delle amministrazioni centrali dello Stato ed enti pubblici a rilevanza nazionale;
- dei soggetti non residenti nel territorio dello Stato;
- dei soggetti di più rilevante dimensione cioè i soggetti individuati dall’articolo 27, comma 10, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, che conseguono – in base all’ultima dichiarazione presentata - un volume

d'affari o un ammontare di ricavi non inferiore a cento milioni di euro. Ai fini dell'individuazione della dichiarazione alla quale fare riferimento per la definizione del predetto parametro, è necessario tener conto delle indicazioni fornite nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 6 aprile 2009, prot. 54291, ove viene previsto *“un periodo di sospensione dell'applicazione dei criteri previsti nei punti 1 e 2, pari a novanta giorni decorrenti dal termine ultimo di presentazione della dichiarazione (termine che garantisce, peraltro, la validità delle stesse), durante il quale il parametro di riferimento è individuato tenuto conto dei dati indicati nell'ultima dichiarazione fiscale presentata.”*

Inoltre, è utile precisare che il volume di affari o l'ammontare di ricavi, sulla base del quale un soggetto può qualificarsi di rilevante dimensione, deve essere riferito alla singola società e/o ente che presenta l'istanza di interpello, non rilevando, quindi, il dato “aggregato” relativo ai ricavi ed al volume di affari conseguito dall'intero gruppo societario al quale dovesse, eventualmente, appartenere il soggetto istante.

Infine, in caso di ricezione di istanze di interpello e di consulenza giuridica concernenti tributi non di competenza dell'Agenzia delle entrate, l'Ufficio ricevente provvede alla trasmissione dell'istanza all'ente competente, dandone contestualmente notizia al contribuente istante.

3.2. INTERPELLI E CONSULENZE GIURIDICHE INVIATE PER “RICHIESTA DI INTERVENTO” ALLA DIVISIONE CONTRIBUENTI

Le Direzioni regionali inoltrano *“per richiesta di intervento”* - entro 30 giorni dalla data di presentazione - gli interpelli e le consulenze giuridiche alla Divisione contribuenti, che fornisce direttamente la risposta al contribuente, quando:

- un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la medesima questione o questioni analoghe fra loro;

- sulla questione interpretativa, oggetto dell'istanza di interpello e/o della richiesta consulenza, non siano stati resi chiarimenti ufficiali (circolari o risoluzioni) e non vi siano altre pronunce rese dalle strutture centrali dell'Agenzia, ovvero laddove si segnalino comportamenti non uniformi da parte degli Uffici;
- siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli Uffici;
- la questione proposta presenta elementi di complessità o di incertezza della soluzione;
- in ogni altro caso in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito.

3.3. ISTRUTTORIA RELATIVA ALLA PRESENZA DI ATTIVITÀ DI CONTROLLO

Si ricorda che, tra le cause di inammissibilità alla presentazione degli interPELLI, vi è quella prevista dall'articolo 5, comma 1, lettera f), del decreto legge n. 156 del 2015, in base alla quale le istanze devono considerarsi inammissibili se *“vertono su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza”*.

Nel concreto, al fine di verificare se ricorre l'ipotesi di inammissibilità delle istanze di interpello di cui al citato articolo 5, comma 1, lettera f), è necessario che le Direzioni regionali acquisiscano dalle Direzioni provinciali competenti le necessarie informazioni riguardanti la presenza o meno di attività di controllo, già svolte o ancora in corso, che abbiano interessato (o interessino) la fattispecie concreta rappresentata dal contribuente istante o anche se relativa a terzi, purché l'istante ne sia formalmente a conoscenza.

Ciò avviene sia per le istanze di competenza della Direzione regionale sia per quelle la cui risposta è fornita direttamente dalla Divisione contribuenti.

In tale ultima ipotesi, le Direzioni regionali forniscono detti riscontri entro 4 giorni lavorativi dalla richiesta della Divisione.

Nell'ambito della comunicazione che la Direzione regionale predispone a conclusione dell'istruttoria relativa ai controlli, non è sufficiente solo evidenziare l'esistenza di attività di controllo che interessino o abbiano interessato il contribuente istante o anche terzi, in relazione alla medesima fattispecie concreta rappresentata nell'istanza, ma è, altresì, necessario esprimere una propria valutazione circa la sovrapponibilità tra la questione oggetto di interpello ed i comportamenti riconducibili all'istante e/o a terzi – di cui l'istante sia venuto formalmente a conoscenza - ed oggetto dell'attività di controllo.

Nel contempo, è, comunque, necessario segnalare anche comportamenti relativi a precedenti periodi di imposta, non direttamente oggetto dell'istanza, ma che risultino strettamente correlati alla questione ivi rappresentata ed alla stessa perfettamente sovrapponibili.

3.4. CONTROLLI

Per quanto riguarda l'ordinaria attività di controllo relativa ai soggetti già selezionati, gli Uffici devono consultare – ai fini di una più esaustiva analisi della posizione fiscale da controllare – la procedura telematica dell'interpello e della consulenza giuridica, al fine di verificare l'esistenza di eventuali istanze di interpello presentate dai soggetti selezionati, onde individuare le questioni sulle quali già vi sia stata una pronuncia dell'Amministrazione finanziaria.

In linea generale, si ricorda che la risposta resa in sede di interpello vincola l'amministrazione finanziaria con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza ed è nullo qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emesso in difformità della risposta, purché la fattispecie concreta, riscontrata durante l'attività di controllo, non differisca da quella rappresentata nell'istanza presentata dal contribuente.

3.5. INTERPELLI PER I NUOVI INVESTIMENTI

La programmazione delle attività relative agli interpellati per i nuovi investimenti (di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147) rappresenta un elemento importante per favorire una maggiore

concorrenzialità delle imprese italiane e incrementare l'attrazione in Italia di investimenti produttivi da parte di imprese estere.

Rispetto a questa particolare tipologia di interpello (per i cui chiarimenti si rinvia a quanto illustrato con la Circolare 25/E del 1 giugno 2016), il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 29 aprile 2016 (*Decreto attuativo*), con specifico riferimento alle attività di controllo, ha espressamente previsto che *“Avvalendosi degli ordinari poteri istruttori di cui all'art. 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'art. 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'Agenzia delle entrate può verificare l'assenza di mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini del rilascio della risposta e la corretta applicazione delle indicazioni date nella stessa [...]”*.

Gli Uffici competenti al controllo (Direzione provinciale competente in base al domicilio fiscale del soggetto istante o, se quest'ultimo è un grande contribuente, dell'Ufficio deputato della Direzione regionale), prima di redigere un eventuale processo verbale di constatazione o un atto a contenuto impositivo o sanzionatorio, sono tenuti a attivare il necessario coordinamento con l'Ufficio interPELLI nuovi investimenti della Direzione centrale grandi contribuenti mediante apposita segnalazione (cfr. articolo 6, comma 3, del Decreto attuativo).

Inoltre, l'Ufficio interPELLI nuovi investimenti della Direzione centrale grandi contribuenti attiva le necessarie attività di coordinamento con i reparti operativi della Guardia di Finanza, promuovendo e curando, sin da subito, l'invio di comunicazioni al Comando Generale riguardanti i nominativi dei soggetti che hanno presentato istanza interpello sui nuovi investimenti.

In particolare, tenuto conto che sono state fornite risposte in relazione a istanze attinenti a Piani di Investimento che hanno prodotto effetti sulle posizioni fiscali dei soggetti istanti riferite ai periodi d'imposta 2015 e 2016, rilevanti sia ai fini delle imposte dirette che indirette, si raccomanda alle strutture operative competenti per i predetti periodi d'imposta di garantire la tempestiva attivazione del preventivo coordinamento, in tempo utile per consentire il dovuto riscontro

prima della consegna del processo verbale di constatazione e/o comunque entro il termine di decadenza del potere di accertamento.

3.6. ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

Nell'ambito delle nuove forme di dialogo strutturale con i contribuenti, al fine di promuovere l'adempimento tributario e ridurre la conflittualità con i medesimi secondo una prospettiva di rafforzamento della fiducia nell'Amministrazione finanziaria, si inserisce il regime di adempimento collaborativo (c.d. *cooperative compliance*) fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti residenti e non residenti con stabile organizzazione in Italia, i cui requisiti di accesso sono stabiliti dall'articolo 7 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 e dal punto 2 del Provvedimento dell'Agenzia del 14 aprile 2016, dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale ("*Tax Control Framework*").

Questa nuova modalità d'approccio, sviluppatasi in sede OCSE sin dalla seconda metà degli anni duemila sulla scorta di positive esperienze internazionali, ha l'obiettivo di elevare gli *standard* di certezza fiscale, anticipando la fase del confronto (controllo *ex ante*) e garantendo una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali in anticipo rispetto alla presentazione della dichiarazione.

Nell'ambito del nuovo *framework*, i contribuenti sono incentivati a fornire informazioni spontanee complete e tempestive e ad assumere comportamenti improntati alla trasparenza e alla collaborazione, a fronte dell'impegno dell'Agenzia delle entrate di rendere l'adempimento fiscale più semplice e supportare le imprese a raggiungere un maggior grado di certezza.

L'attuale impianto normativo prevede due fasi di applicazione: la prima fase che si concluderà il 31 dicembre 2019, è riservata ai contribuenti di più rilevanti dimensioni, con dieci miliardi di euro di volume d'affari o ricavi ovvero un miliardo di euro per chi ha presentato istanza per il *Progetto Pilota*, per una platea iniziale di circa 70 soggetti. Nella seconda fase si avvierà un percorso che porterà all'inclusione dell'intera platea dei contribuenti con ricavi superiori a 100

milioni di euro (cd. grandi contribuenti). Inoltre, l'articolo 8 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 29 aprile 2016 consente già oggi alle imprese che si conformano al contenuto della risposta dell'Agenzia delle entrate alla domanda di interpello sui nuovi investimenti di accedere al regime di adempimento collaborativo a prescindere dai requisiti dimensionali

Dal punto di vista organizzativo, in fase di prima applicazione, la competenza esclusiva per le attività relative al regime di adempimento collaborativo è attribuita alla Direzione centrale grandi contribuenti, all'interno della quale è operativo, dal 2016, un apposito Ufficio denominato Adempimento collaborativo con sedi a Roma e a Milano.

Sempre in ottica organizzativa, l'Agenzia delle entrate ha attivato le necessarie attività di coordinamento con i reparti operativi della Guardia di Finanza, promuovendo e curando, sin da subito, l'invio di comunicazioni al Comando Generale riguardanti i nominativi dei soggetti che hanno presentato istanza di adesione al regime e dei contribuenti ammessi.

Parimenti, sono attivate le necessarie attività di coordinamento con le articolazioni territoriali dell'Agenzia competenti alle ordinarie attività di controllo, comunicando i nominativi dei soggetti che hanno presentato istanza di adesione al regime e dei contribuenti ammessi.

Sempre nell'ottica di promuovere nuove forme di dialogo preventivo con la platea dei grandi contribuenti il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 aprile 2019, cui si fa rinvio, detta i requisiti, le modalità e i termini per la presentazione dell'istanza di accesso alla "*Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata*" per le imprese non residenti che appartengono a gruppi multinazionali con fatturato consolidato superiore a un miliardo di euro e che svolgono in Italia attività economiche suscettibili di configurare, nel loro complesso, una stabile organizzazione sul territorio dello Stato (prevista dall'articolo 1-*bis* del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50).

La presentazione dell'istanza avvia un percorso collaborativo con l'Agenzia delle entrate finalizzato a valutare, in contraddittorio con essa, la

presenza dei requisiti di legge per la configurazione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato e per la definizione dei relativi debiti tributari. L'estinzione dei debiti tributari della stabile organizzazione determina, quali effetti premiali, la riduzione a metà delle sanzioni amministrative, la non punibilità del reato di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 e la possibilità di accedere al regime di adempimento collaborativo, indipendentemente dal possesso dei requisiti dimensionali previsti dal citato decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

In tale ambito il Provvedimento stabilisce, in capo all'Ufficio adempimento collaborativo, la competenza in ordine alla valutazione della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, nonché alla conseguente determinazione dei redditi a essa imputabili e della base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Le articolazioni territoriali dell'Agenzia delle entrate, nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale della stabile organizzazione eventualmente individuata nel territorio dello Stato, restano invece competenti per le attività relative all'accertamento e alla definizione delle imposte dovute dalla stabile organizzazione, ai fini della definizione dei debiti tributari, propedeutica, come anticipato, all'adesione al regime di adempimento collaborativo.

Il Provvedimento prevede le necessarie forme di coordinamento tra l'Ufficio adempimento collaborativo, le articolazioni territoriali e i reparti operativi della Guardia di Finanza

4. CONTENZIOSO

4.1. ATTIVITÀ IN MATERIA DI DIFESA DEGLI ATTI IMPUGNATI

Obiettivi prioritari dell'Agenzia sono la diminuzione della conflittualità nei rapporti con i contribuenti, la riduzione delle impugnazioni e l'incremento delle vittorie in giudizio.

Tali obiettivi si perseguono migliorando la qualità dell'attività di controllo, esaminando sistematicamente la sostenibilità della pretesa erariale nella fase precontenziosa e contenziosa e assicurando una corretta ed efficace difesa in giudizio degli interessi erariali.

L'attività legale deve supportare quella di produzione amministrativa nel miglioramento della sostenibilità degli atti emessi, favorendo la circolazione, valorizzazione e diffusione all'interno degli Uffici delle esperienze maturate e delle criticità riscontrate in sede di gestione dei reclami e dei ricorsi, che costituiscono un parametro significativo per migliorare la qualità della produzione amministrativa e, quindi, incrementare le vittorie in giudizio concorrendo ad ampliare la *tax compliance*.

Per il conseguimento dei predetti risultati, in linea con quanto posto in essere negli anni precedenti, è importante:

- esaminare attentamente la sostenibilità delle controversie, così da anticipare il presumibile esito dell'eventuale giudizio ed intercettare prima o durante la fase contenziosa gli atti difficilmente sostenibili in giudizio;
- favorire l'adesione agli strumenti deflativi del contenzioso, fattore fondamentale per il miglioramento degli esiti delle controversie, anche potenziando il ricorso al contraddittorio con il ricorrente;
- svolgere tempestivamente tutti gli adempimenti, previsti in capo alle strutture deputate alla trattazione dei procedimenti di mediazione e dei giudizi tributari, imposti dalla legge e necessari ad evitare preclusioni o decadenze;
- assicurare la corretta ed efficace definizione delle strategie di difesa, con conseguente incremento della capacità di vittoria dell'Agenzia;
- considerare le determinazioni assunte in sede di autotutela, accertamento con adesione, mediazione, conciliazione, esame delle pronunce giurisdizionali, come precedenti di cui tener conto da considerare nell'attività di produzione degli atti.

In particolare, occorre assicurare la corretta e tempestiva gestione dei procedimenti di mediazione, atteso che questo istituto ha comportato negli anni una notevole riduzione dei ricorsi depositati presso le Commissioni tributarie.

In tale contesto, rivestono particolare importanza i risultati degli indicatori riferiti alla mediazione ossia, il “Tempestivo esame mediazioni”, che misura il tempestivo esame dei reclami e l’“Indice di mediazione”, funzionale alla verifica e misurazione della efficacia del procedimento di mediazione. Quest’ultimo in particolare deve essere letto assieme ad altri dati indicativi della sostenibilità della pretesa in giudizio e, pertanto, i relativi dati devono essere analizzati congiuntamente agli indici di vittoria numerici e all’incidenza delle impugnazioni sul totale degli atti impugnabili.

Per quanto riguarda gli indicatori previsti a *budget*, è necessario assicurare il costante monitoraggio del raggiungimento degli **indicatori di risultato** (Indice di vittoria numerico; Indice di vittoria per valore; Indice di vittoria numerico netto; Costituzione in giudizio in CTP; Costituzione in giudizio in CTR; Partecipazione alle pubbliche udienze¹⁴) nonché degli **indicatori del piano di lavoro** (Tempestivo esame mediazioni; Acquisizioni tempestive al sistema informativo).

Con riferimento agli indici di vittoria, va considerato che il 2019 rappresenta un anno eccezionale in quanto, per effetto della definizione agevolata delle controversie tributarie di cui agli articoli 6 e 7 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119 e in particolare del comma 11 dell’articolo 6, “*sono sospesi per nove mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione... che scadono tra la data di entrata in vigore del presente decreto e il 31 luglio 2019*” relativamente alle controversie definibili, che rappresentano la gran parte di quelle pendenti. Sui predetti indici possono altresì impattare gli effetti della definizione agevolata dei carichi affidati all’agente della riscossione di cui all’articolo 3 del predetto decreto-legge.

¹⁴ Si ricorda che nella Convenzione con il Ministro dell’economia e delle finanze per il triennio 2018-2020 gli obiettivi inerenti alla “Costituzione in giudizio in CTP e in CTR” e alla “Partecipazione alle pubbliche udienze”, costituiscono gli indicatori presi in considerazione ai fini della valutazione del raggiungimento dell’“Obiettivo 8 - Migliorare la sostenibilità in giudizio della pretesa erariale”, rilevante ai fini della quota incentivante a favore dell’Agenzia.

Nel 2019 quindi passeranno in giudicato soprattutto le pronunce emesse nei giudizi aventi a oggetto dinieghi di rimborso e altre tipologie di atti non rientranti nei provvedimenti di “pace fiscale”. E’ in relazione alle liti concernenti queste tipologie di atti che rileveranno i risultati attesi ai fini degli indici di vittoria.

Occorre poi assicurare, come in passato, l’esigenza di tenere presenti dopo l’impugnazione le risultanze dell’attività svolta in precedenza dalle altre articolazioni, in considerazione dell’unitarietà della missione e dell’interdipendenza delle articolazioni interne agli Uffici dell’Agenzia.

In tale ottica, continua a rivestire particolare importanza la gestione da parte del Direttore provinciale della lavorazione dell’elenco delle criticità nella produzione amministrativa, riscontrate presso gli Uffici legali, nonché la successiva circolazione del predetto documento fra tutte le articolazioni della Direzione provinciale alla scopo di rimuovere le criticità rilevate e quindi prevenire e ridurre le impugnazioni. Tale documento si presenta quale passaggio fondamentale per il collegamento fra Ufficio legale e strutture di produzione amministrativa.

4.2. COOPERAZIONE CON GLI AGENTI DELLA RISCOSSIONE

Occorre altresì continuare a curare adeguatamente le forme di cooperazione con gli Agenti della riscossione nella gestione delle impugnazioni di atti della riscossione, avviate nel 2015, che, mediante la difesa coordinata e l’uniformità dei comportamenti nella gestione del procedimento di mediazione e del processo tributario, assicurano il miglioramento dell’esito di tali controversie e quindi l’incremento della riscossione coattiva.

Nella programmazione e gestione delle attività occorre infine considerare che, nel corso del 2019, gli Uffici devono gestire anche le attività correlate alla citata definizione agevolata delle controversie tributarie di cui al decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, come anticipato nel punto 2.6. Pertanto al fine di consentire il corretto ed ordinato svolgimento delle attività di lavorazione delle istanze di definizione, da completare entro il 31 luglio 2020 con la notifica dell’eventuale

diniego, e di gestione delle controversie non definite, nel rispetto delle tempistiche fissate dalla legge, è opportuno che sia assicurato, nel corso del 2019, il controllo di una percentuale significativa delle domande di definizione presentate e lo svolgimento dei relativi adempimenti.

5. TUTELA DEL CREDITO ERARIALE

L'attività di riscossione¹⁵ rappresenta una priorità strategica nell'ambito degli obiettivi istituzionali dell'Agenzia delle entrate. Risulta, quindi, della massima rilevanza che ciascun Ufficio si adoperi per garantire il miglioramento qualitativo e quantitativo dei risultati conseguiti. Essa infatti, inserendosi al termine dell'unitario procedimento di contrasto alle violazioni tributarie, completa e dà senso ultimo dell'attività di controllo.

Al fine di rendere più proficua ovvero incrementare la riscossione e contribuire alla realizzazione dell'unitario obiettivo della riscossione dell'Agenzia, ogni Ufficio deve avere cura, nell'ambito delle rispettive attribuzioni, di ridurre il rischio di evasione da riscossione e accelerare gli incassi, assicurando la rapidità dell'esecuzione di tutti gli adempimenti previsti per l'avvio della riscossione e del suo buon esito e in particolare:

- la sollecita formazione e convalida – quando non centralizzata - delle partite di ruolo/carico e la rapida sottoscrizione (cd. visto) dei ruoli/carichi con largo anticipo rispetto ai termini di decadenza. La medesima solerzia va garantita anche nella formazione degli atti d'intimazione del pagamento relativa agli atti impugnati e nell'affidamento delle eventuali successive partite di carico. Tutte le attività sopra descritte vanno effettuate con sollecitudine, e con particolare riferimento all'affidamento conseguente agli accertamenti esecutivi;

¹⁵ Nell'ambito dell'intervento di riorganizzazione delle strutture dell'Agenzia delle entrate operato con gli Atti direttoriali n. 186053 del 7 agosto 2018 e n.187175 dell'8 agosto 2018, è stato previsto che le attività di riscossione, già curate da un'area di staff al direttore provinciale, vengano affidate all'ufficio legale, in conformità al modello adottato a livello centrale e regionale. In relazione a tale modifica, nelle realtà di maggiori dimensioni l'ufficio legale è suddiviso in due aree dedicate al contenzioso e alla riscossione (cfr. Atto direttoriale n.187175 dell'8 agosto 2018, punto 6, Attribuzioni degli uffici legali)

- il **monitoraggio dei pagamenti rateali delle somme dovute a seguito degli istituti definatori** al fine di consentire, in caso di decadenza, la sollecita iscrizione a ruolo o formazione dell'atto d'intimazione (ed eventuale successiva partita di carico) con anticipo rispetto al termine di decadenza previsto dall'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973¹⁶. Con riguardo al monitoraggio dei pagamenti rateali delle somme dovute a seguito delle definizioni agevolate ai sensi del decreto legge n. 119 del 2018, nonché alle relative modalità di recupero in caso di mancato pagamento, verranno fornite specifiche istruzioni in corso d'anno;
- il **contrasto delle condotte volte alla sottrazione fraudolenta** al pagamento dei tributi sin dalla fase di acquisizione dei primi elementi istruttori, anche tramite il ricorso alle misure cautelari, avendo altresì cura di inoltrare all'Autorità giudiziaria, al ricorrere dei presupposti, le denunce per il reato di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74;
- il tempestivo esame delle dichiarazioni e dei documenti trasmessi dagli Agenti della riscossione ai sensi dell'articolo 1, comma 539, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, per la **sospensione legale della riscossione**, ai fini del riscontro al contribuente nei termini di legge, avvalendosi dell'ausilio dell'applicazione *Sospensioni legali* presente nel portale *Esiti contabili ruoli*. Al riguardo si ribadisce che l'adempimento previsto in capo all'Ufficio è imposto dalla legge ed è necessario ad evitare l'annullamento di diritto delle partite di ruolo/carico;
- il sollecito esame delle richieste dei contribuenti, fra le quali quelle di sospensione presentate ai sensi dell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 nonché, operando in base all'articolo 2-*quater* del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564 e al decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37, di quelle avanzate unitamente

¹⁶ Con riferimento ai pagamenti rateali delle somme dovute a seguito di mediazione o conciliazione gli Uffici proseguiranno con l'attuale modalità di monitoraggio fino a quando non verranno rilasciate apposite funzionalità all'interno dell'applicazione *Gestione dei versamenti F23/F24* del portale *F.I.S.CO.*

a richieste di annullamento in sede di autotutela; la sollecita esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali che comportano la sospensione della riscossione o la sua revoca.

Ciò comporta fra l'altro la necessità di procedere sollecitamente agli sgravi, ed in specie a quelli parziali, in esecuzione di:

- provvedimento giurisdizionale;
- annullamento d'ufficio.

In riferimento a quest'ultimo punto, vengono in rilievo in particolare la tempestività ed efficacia:

- dell'esame delle richieste di autotutela da parte dell'articolazione interna all'Ufficio che ha istruito l'atto;
- dell'esame preventivo della sostenibilità della controversia in sede di valutazione dei ricorsi, soggetti o meno al procedimento di mediazione da parte dell'Ufficio legale;
- il tempestivo svolgimento, in presenza di **procedure concorsuali**, delle attività volte alla quantificazione del credito erariale non ancora consegnato/affidato all'agente della riscossione al fine di assicurare che l'intero credito tributario sia oggetto di insinuazione nel passivo;
- la **sollecita trattazione delle proposte di trattamento del credito tributario** nell'ambito delle procedure di concordato preventivo, degli accordi di ristrutturazione dei debiti e delle procedure per il superamento delle crisi da sovraindebitamento.

Si evidenzia l'opportunità di verificare che l'imputazione delle somme versate – sia mediante F24 sia mediante ruolo – avvenga nel rispetto del soddisfacimento previsto per i vari tributi;

- il **coordinamento con gli Agenti della riscossione** in seguito alla consegna dei ruoli e all'affidamento dei carichi, assicurando il costante scambio informativo. Si evidenzia, a tal fine, l'importanza di una fattiva partecipazione ai “Tavoli regionali” con gli Agenti della riscossione

coordinati dalla Direzione regionale, con l'obiettivo di presidiare l'efficacia dell'attività di riscossione coattiva;

- l'attività di mutua assistenza amministrativa nel campo della riscossione, al fine di promuovere il ricorso, da parte degli Uffici, alla cooperazione internazionale, come ulteriore mezzo di tutela del credito erariale, si rammenta la funzionalità “Soggetti con carichi erariali pendenti”, inclusa nell'applicativo Index, che consente agli utenti di elaborare in autonomia elenchi di soggetti debitori, intestatari o coobbligati di partite di ruolo e/o di carico consegnate agli Agenti della riscossione ma non ancora interamente riscosse, per i quali è stata inoltre riscontrata la presenza, nelle banche dati disponibili, di elementi informativi a rilevanza internazionale. Le posizioni così individuate devono essere oggetto di vaglio per verificare l'esistenza delle condizioni di attivazione dell'assistenza al recupero.

IL DIRETTORE
Antonino Maggiore
(*firmato digitalmente*)

L'originale del documento è archiviato presso l'ente emittente