

ARCHIVIO RAPPORTI

Domanda

L'articolo 16-*quater* del DL 119/2018 (collegato fiscale) prevede nuove disposizioni per l'accesso all'archivio dei rapporti finanziari da parte della Guardia di Finanza. Sotto l'aspetto pratico che cosa cambia in concreto questa disposizione? È possibile prevedere per effetto di questa disposizione un maggior ricorso alle indagini finanziarie da parte dei singoli reparti?

Risposta

Questa modifica normativa attribuisce alla Guardia di finanza la facoltà, già prevista per l'Agenzia delle entrate, di accedere alle informazioni contenute nell'archivio dei rapporti finanziari c.d. "rafforzato" – comprensivo dei saldi dei rapporti finanziari, dei dati aggregati delle movimentazioni di ciascun rapporto, distinte tra dare e avere, e della giacenza media annua – per finalità di analisi di rischio fiscale. Ai sensi dell'art. 11, comma 4, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, le medesime informazioni saranno utilizzabili ai fini previsti dall'art. 7, comma 11, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, vale a dire per l'acquisizione di fonti di prova nel corso di un procedimento penale e per accertamenti di carattere patrimoniale finalizzati all'applicazione delle misure di prevenzione. Considerata la speciale efficacia delle indagini finanziarie nel contrasto all'evasione e alle frodi fiscali è ragionevole prevedere che la riforma, a regime, produrrà una maggiore concentrazione delle attività ispettive dei Reparti del Corpo nei confronti dei contribuenti contraddistinti da un'operatività bancaria non coerente con l'attività svolta e con i redditi dichiarati. Nell'immediatezza dell'entrata in vigore della norma, sono stati avviati i lavori per rendere concretamente fruibile alle unità operative del Corpo questo nuovo canale di accesso alle informazioni bancarie e finanziarie, che dovrà essere implementato secondo particolari *standard* tecnici in grado di realizzare il miglior contemperamento tra le istanze di controllo dell'Amministrazione e le esigenze di tutela della *privacy* del contribuente.

PVC E MISURE CAUTELARI

Domanda

L'articolo 16-*septies* del DL 119/2018 consente al comandante provinciale della Guardia di finanza, in relazione ai processi verbali di constatazione rilasciati dai reparti dipendenti, di attivarsi presso le commissioni tributarie per richiedere misure cautelari (ipoteche e sequestro conservativo) a tutela degli interessi erariali. Quale sarà l'impatto di tale disposizione sulle procedure operative dei reparti? Sono già state impartite istruzioni in merito ai singoli comandanti provinciali da parte del Comando generale?

Risposta

La nuova misura avrà un rilevante impatto sulle prassi operative della Guardia di finanza poiché riconosce ai Comandanti Provinciali del Corpo la facoltà di dare impulso, in modo diretto, al procedimento cautelare dinanzi agli Organi della giustizia tributaria. Si tratta di un rito di singolare importanza nel sistema del processo tributario, poiché è finalizzato a valutare l'opportunità di adottare strumenti di tutela anticipata del credito erariale, quali il sequestro conservativo o l'ipoteca, talora anche in presenza di posizioni debitorie non accertate in via definitiva, come quelle risultanti dai processi verbali di constatazione della Guardia di finanza. Per questo si impone la necessità di ponderare in modo particolarmente attento le proposte cautelari dei Comandanti provinciali, che dovranno

rivolgersi direttamente alle Commissioni tributarie provinciali – e non più in via mediata alle articolazioni territoriali dell’Agenzia delle entrate – soltanto in presenza di un pericolo concreto e attuale di dispersione delle garanzie patrimoniali del contribuente attinto dall’attività ispettiva derivante da alienazioni simulate o da atti fraudolenti di espiazione dei beni. Al momento è stato avviato un tavolo di confronto con le articolazioni centrali dell’Agenzia delle entrate al fine di definire un modello procedurale che risponda appieno alla nuova previsione normativa, tenuto conto che la stessa Agenzia continuerà a partecipare al giudizio cautelare quale parte processuale in senso tecnico e che la nuova misura normativa in discussione dovrà essere coordinata con gli altri strumenti di garanzia del credito erariale previsti dall’ordinamento.

AVVISI AL CONTRIBUENTE

Domanda

Con l’articolo 16-sexies del DL 119/2018, su richiesta della GdF vengono fornite informazioni da AdE per effettuare tutte le azioni di contrasto all’evasione o alle analisi di rischio. In tal caso, operativamente, come viene sviluppata la richiesta e si chiede, soprattutto, se il contribuente viene preventivamente avvisato della richiesta.

Risposta

La disposizione richiamata nel quesito attribuisce alla Guardia di finanza la facoltà di ricevere, su richiesta, dall’Agenzia delle entrate elementi informativi e specifiche elaborazioni basate sui dati dello scambio automatico d’informazioni – previsto dalla Direttiva 2011/16/UE e da accordi tra l’Italia e gli Stati esteri – per l’esecuzione di controlli tributari o per finalità di analisi del rischio di evasione fiscale. Si tratta di un patrimonio informativo particolarmente ampio che include, tra l’altro, i dati relativi all’esistenza e alla movimentazione di conti correnti esteri relativi a contribuenti italiani. Come indicato nella norma, le modalità di accesso della Guardia di finanza a questo particolare canale informativo dovranno essere disciplinate da una convenzione con l’Agenzia delle entrate, che secondo la vigente legislazione è l’organo responsabile delle attività di scambio automatico d’informazioni per fini fiscali. Va da sé che tutte le volte in cui le unità operative del Corpo riterranno di formulare un rilievo sulla base dei dati derivanti dallo scambio automatico d’informazioni ne daranno preventiva comunicazione al contribuente, consentendogli di partecipare alla fase istruttoria.

CONTRADDITTORIO

Domanda

Nella circolare 1/2018, affinché il sistema presuntivo sia efficacemente operativo si richiama, con particolare riferimento alle indagini finanziarie, la procedura di “contraddittorio”, legislativamente ancora non contemplata nell’obbligo ma prevista per taluni tributi. Si chiede, operativamente, se la GdF eseguirà gli accertamenti tenendo conto sempre di tale procedura, quindi non limitando l’ambito applicativo e le modalità applicabili al fine di garantire l’effettiva partecipazione del contribuente.

Risposta

Le vigenti istruzioni operative della Guardia di finanza prevedono la doverosità del contraddittorio con il contribuente, anche con riferimento alle attività ispettive eseguite ricorrendo alle indagini finanziarie. Come evidenziato nella circolare 1/2018, in vigore dal

1° gennaio 2018, la piena partecipazione del contribuente all'attività ispettiva, a prescindere dall'esistenza di uno specifico obbligo giuridico di stabilire il contraddittorio in fase endoprocedimentale, non risponde solo ad un'esigenza di tutela delle istanze difensive ma è anche funzionale al miglioramento della qualità delle verbalizzazioni.

INDAGINI FINANZIARIE

Domanda

Con la circolare 1/2018 si è affermato che la Guardia di Finanza illustra le linee guida che devono essere osservate per l'esercizio dei poteri istruttori durante le indagini finanziarie. In particolare, si precisa che dette indagini devono essere attivate tutte le volte che risultino utili ai fini del controllo della correttezza e della completezza delle dichiarazioni fiscali, dell'accertamento delle imposte dovute e della verifica dell'osservanza del complesso degli adempimenti connessi, tenendo anche conto degli elementi di pericolosità fiscale acquisiti sul conto del contribuente e delle esigenze di economicità e proficuità dell'azione ispettiva. Quali sono, se sono stati identificati, gli elementi di pericolosità fiscale acquisibili dal conto del contribuente?

Risposta

Le indagini finanziarie vengono attivate solo in presenza di apprezzabili indizi di pericolosità fiscale che inducano a ritenere che il contribuente abbia fatto confluire sui propri rapporti di conto corrente, o su quelli di terzi, i proventi dall'evasione fiscale. Sono diversi gli elementi che possono rivelare una tale rischiosità: si pensi, ad esempio, alla commissione di gravi illeciti fiscali come l'omessa presentazione delle dichiarazioni o l'omessa istituzione delle scritture contabili obbligatorie a fronte di comportamenti che sottintendono un'elevata capacità di spesa del contribuente.

RAPPRESENTANZA IN GIUDIZIO

Domanda

In base al DL 119/2018, la richiesta di iscrizione ad ipoteca o sequestro conservativo di cui all'art. 22 del d.lgs. 472/1997 potrà essere inoltrata al giudice tributario anche dal Comandante Provinciale della Guardia di finanza, in relazione ai processi verbali di constatazione rilasciati dai reparti dipendenti. La Guardia di Finanza, quindi, dovrà dare comunicazione alla Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate, la quale esaminerà l'istanza e comunicherà le proprie osservazioni al Presidente della commissione tributaria, nonché al Comandante provinciale richiedente. Decorsi 20 giorni dal ricevimento dell'istanza, si intenderà acquisito il parere dell'Agenzia. Si chiede se, come pare dall'esame della norma, la rappresentanza in giudizio rimanga in capo all'Agenzia delle Entrate. E' confermata? Il contribuente sarà informato preventivamente su tale richiesta?

Risposta

Al giudizio cautelare dinnanzi alla Commissione tributaria provinciale continuerà a partecipare, quale parte processuale in senso tecnico, l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente ad emettere l'avviso di accertamento a fronte del processo verbale di constatazione rilasciato dal Reparto del Corpo. La legittimazione attiva dell'Agenzia delle entrate nel processo tributario, sancita sul piano generale dall'art. 10 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, è confermata anche con riferimento al rito cautelare, e non subisce alcuna limitazione nelle ipotesi in cui le istanze di applicazione delle misure

di cui al novellato art. 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, provengano dal Comandante provinciale della Guardia di finanza sulla base della previsione normativa recentemente introdotta. Proprio per questo, è stata prontamente avviata una fase di confronto con l'Agenzia delle entrate in modo da definire, secondo procedure prestabilite e in casistiche previamente individuate, le attività del Comandante provinciale quale Organo d'impulso del giudizio cautelare, coniugando l'istituto in discussione con gli altri strumenti previsti dall'ordinamento tributario per garantire la soddisfazione del credito erariale. Quanto all'informazione al contribuente, va ricordato che la novella si incardina nel modello processuale già previsto dall'art. 22 del decreto legislativo n. 472/1997, che prevede la notifica delle istanze cautelari alle parti interessate (comma 2), fatti salvi i casi di assoluta urgenza che consentono al giudice di decidere *inaudita altera parte* (comma 4).

AUTOTUTELA

Domanda

Nella circolare n.1/2018 si raccomandano i singoli reparti a prendere in considerazione, per quanto possibile, anche eventuali istanze di autotutela e riesame degli atti della verifica presentati dai contribuenti. Quanto e soprattutto quando questa nuova modalità di interlocuzione con i contribuenti può trovare pratica e utile applicazione?

Risposta

Con la circolare 1/2018 è stata codificata, per la prima volta nella prassi delle verifiche e dei controlli della Guardia di finanza, una procedura di revisione dei processi verbali di constatazione da attivarsi in caso di sopravvenuta conoscenza di fatti che possono determinare una modifica della verbalizzazione in senso più favorevole alla parte. Questa procedura può trovare applicazione tutte le volte in cui, successivamente al rilascio del processo verbale di constatazione da parte del Reparto, si apprenda dell'esistenza di accadimenti che prospettano uno scenario fattuale diverso da quello preso a base in sede di verbalizzazione. Ciò può avvenire, ad esempio, quando vengano reperiti soltanto in un secondo momento documenti essenziali ai fini del controllo, che il contribuente non aveva potuto esibire nel corso dell'attività ispettiva per causa di forza maggiore.

DICHIARAZIONE INFEDELE

Domanda

Il revisionato art. 4 del D.Lgs. 74/2000, prevede che il reato di dichiarazione infedele si configura quando il contribuente, al fine di evadere le imposte, indichi nelle dichiarazioni elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti a condizione che siano congiuntamente superate due specifiche soglie di punibilità. Rispetto al passato le novità riguardano non solo il noto innalzamento delle soglie di rilevanza penale del reato di dichiarazione infedele ma gli stessi elementi che ne costituiscono la fattispecie. La vecchia disposizione prevedeva che il reato si configurasse qualora il contribuente indicasse in dichiarazione elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi. In particolare, gli elementi passivi rilevanti erano quelli dichiarati in misura superiore a quella effettivamente sostenuta o comunque quelli non ammessi in detrazione (Circ. AdE 154/E del 2000 e Circ. GdF 114000 del 2000). Oggi, tuttavia, a seguito delle modifiche, il reato di dichiarazione infedele, dal punto di vista degli elementi passivi, si configura solamente qualora siano indicati in dichiarazione dei componenti

negativi di reddito inesistenti. Tale modifica, come affermato dalla Guardia di Finanza “esclude la rilevanza penale delle componenti negative di reddito esistenti, ma non deducibili in base alla normativa tributaria” (Circ. 331248/2015). Il nuovo art. 4 prevede inoltre che non rilevano ai fini dell’integrazione del reato di dichiarazione infedele le rettifiche operate dalle autorità fiscali dovute a non corrette valutazioni (secondo i parametri tributari) di elementi attivi e passivi, purchè oggettivamente esistenti ed i cui criteri di valutazione siano comunque indicati dal contribuente in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali). In caso di rettifiche di Transfer Pricing ex art. 110,7 del TUIR, ciò che è contestato al contribuente è lo scostamento tra il valore normale ed il prezzo effettivamente praticato nelle operazioni infragruppo e non l’esistenza dell’operazione stessa. Ciò posto si chiede conferma che i rilievi in materia di prezzi di trasferimento intercompany, anche per contestazioni di importi che supererebbero formalmente le soglie di rilevanza penale, non configurano ipotesi di reato in quanto non integrano gli elementi della fattispecie penale delineata dall’art. 4 del D.lgs. 74/2000.

Risposta

Come correttamente evidenziato nel quesito, a seguito delle modifiche introdotte dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, il delitto di cui all’art. 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, può essere integrato soltanto quando siano indicati in dichiarazione elementi passivi “*inesistenti*” (e non più “*fittizi*”), ossia costi che non trovano riscontro nella realtà fattuale. In questa categoria non rientrano certamente le riprese di costi e spese derivanti da operazioni infragruppo sulla base delle disposizioni contenute nell’art. 110, comma 7, del T.u.i.r. poiché le rettifiche dei prezzi di trasferimento hanno natura eminentemente estimativa nel senso che esse sono volte a censurare, non già la mancanza di effettività dell’operazione intercorsa tra le entità del gruppo imprenditoriale, bensì l’incongruenza della sua valutazione. Proprio dal carattere estimativo dei prezzi di trasferimento discende che la rilevanza penale dei rilievi della specie (anche se riferiti ai ricavi) deve essere altresì esclusa, in base ai commi 1-*bis* e 1-*ter* del richiamato articolo 4 del decreto legislativo n. 74/2000, nelle ipotesi in cui la valutazione dell’operazione controllata effettuata dalle parti correlate differisca da quella corretta in misura inferiore al 10% ovvero quando il contribuente rappresenti all’Amministrazione finanziaria i criteri valutativi concretamente applicati aderendo al regime degli oneri documentali previsto dall’art. 26 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, e consegnando agli organi di controllo idonea documentazione sui prezzi di trasferimento. Quindi, considerata la vigente configurazione dell’art. 4 del decreto legislativo n. 74/2000 e delle cause di non punibilità ivi previste, possiamo ragionevolmente affermare che oggi è molto più difficile ipotizzare che un rilievo in materia di *transfer pricing* possa dar luogo a una denuncia per il delitto di infedele dichiarazione. Tuttavia, non possiamo escludere che comportamenti particolarmente gravi del contribuente possano integrare il più grave delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici punito dall’art. 3 del decreto legislativo n. 74/2000, ad esempio nel caso in cui il contribuente predisponga una falsa documentazione dei prezzi di trasferimento, idonea ad ostacolare l’attività di controllo, al fine di evadere le imposte sui redditi.

SEGNALAZIONI

Domanda

In presenza di un pagamento e/o incasso frazionato quali indizi porterebbero all'obbligo di segnalazione, stante l'indicazione fin troppo generica della norma di "artificialmente frazionati" (art. 49, comma 1, d.lgs. 231/2007)?

Risposta

In linea generale, non esistendo una definizione sul piano normativo, la concreta individuazione di "*pagamenti artificialmente frazionati*", implica un esame fattuale, da condurre caso per caso, sulla scorta dei dati, fatti e circostanze concreti, avuto riguardo anche agli orientamenti già espressi dalla giurisprudenza e nei documenti di prassi. Fermo restando quanto sopra evidenziato, la Direzione V del Dipartimento del Tesoro del Ministero dell'Economia e delle Finanze ha chiarito, ad esempio, che "*non è ravvisabile la violazione nel caso in cui il trasferimento, considerato nel suo complesso, consegua alla somma algebrica di una pluralità di imputazioni sostanzialmente autonome, tali da sostanziare operazioni distinte e differenziate (ad es. singoli pagamenti effettuati presso casse distinte di diversi settori merceologici nei magazzini "cash and carry") ovvero nell'ipotesi in cui una pluralità di distinti pagamenti sia connaturata all'operazione stessa (ad es. contratto di somministrazione) ovvero sia la conseguenza di un preventivo accordo negoziale tra le parti (ad es. pagamento rateale)*". In definitiva, vengono in rilievo tutte quelle condotte che possono risultare elusive del divieto di legge.