

Edizione di mercoledì 20 settembre 2017

CONTENZIOSO

L'invito al pagamento è atto impugnabile autonomamente
di **Luigi Ferrajoli**

ADEMPIMENTI

Comunicazione dati fatture: alcuni chiarimenti operativi
di **Raffaele Pellino**

ACCERTAMENTO

Consolidato fiscale: accertamento e scomputo delle perdite
di **Federica Furlani**

CONTROLLO

Schede di lavoro del revisore sul monitoraggio della continuità aziendale
di **Luca Dal Prato**

ACCERTAMENTO

Redditometro: doppio accertamento e prova contraria
di **Dottryna**

CONTENZIOSO

L'invito al pagamento è atto impugnabile autonomamente

di **Luigi Ferrajoli**

In tema di accertamento tributario, l'**invito al pagamento**, nonostante non figuri nell'elenco di cui all'[articolo 19 del D.Lgs. 546/1992](#), costituisce atto impugnabile, in ossequio all'interpretazione estensiva della richiamata norma, affermata dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che hanno confermato l'opponibilità dinanzi al giudice tributario di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino comunque a conoscenza del contribuente una **ben individuata pretesa tributaria**, senza necessità che gli stessi siano espressi in forma autoritativa.

È questo il principio di diritto affermato dalla [CTR del Lazio, Sezione XV, nella sentenza n. 4073 depositata in data 6 luglio 2017](#).

Nel caso oggetto della sentenza il contribuente impugnava l'invito al pagamento con il quale veniva richiesto il versamento del contributo unificato non pagato in relazione a un ricorso giurisdizionale presentato avanti il giudice tributario. La CTR di Roma ha sancito che l'invito al pagamento deve ritenersi ricorribile avanti il giudice tributario in conformità all'interpretazione estensiva del citato articolo 19 affermata dalle **Sezioni Unite della Cassazione** con la [sentenza n. 19704/2015](#).

Sull'argomento è opportuno ricordare che la medesima Corte di Cassazione ha più volte affermato ([sentenze n. 16293/2007](#) e [n. 3773/2014](#)) che, ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria, devono essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione del tributo tutti quegli atti con cui l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente una **pretesa tributaria ormai definita**, ancorché tale comunicazione si concluda non con una formale intimazione al pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un **invito bonario** a versare quanto dovuto. Secondo la Corte di Cassazione, ciò che appare essenziale affinché si possa parlare di avviso di accertamento o di liquidazione è che il contenuto dell'atto manifesti una pretesa tributaria compiuta e non condizionata **anche se accompagnata dalla sollecitazione a pagare spontaneamente** per evitare spese ulteriori o anche per essere ammesso a qualche beneficio.

Nella conclusione cui giunge la sentenza della CTR di Roma in esame, deve, pertanto, essere ravvisata una conferma dell'evoluzione giurisprudenziale in chiave di interpretazione estensiva dell'[articolo 19 del D.Lgs. 546/1992](#), ove tale tipo di lettura veniva avviata da **due indicazioni delle Sezioni Unite civili**: una ([sentenza n. 16776/2005](#)), intesa a rimarcare come gli interventi adottati dal legislatore con la L. 448/2001 dovessero intendersi come una modifica al sistema chiuso dell'[articolo 19, comma 1, del D.Lgs. 546/1992](#), e l'altra ([sentenza](#)

[n. 20318/2006](#)), indirizzata a precisare che la (precedente) teoria della **stretta tipicità degli atti impugnabili**, costruita sulla base di certe caratteristiche di questi ultimi, dovesse essere adeguata al nuovo assetto della giurisdizione tributaria, in riferimento alla varietà dei nuovi tributi ed all'evoluzione dei diritti del contribuente, sempre però nell'alveo di rapporti concreti.

Più in particolare, la [sentenza n. 16776/2005](#) sottolineava come l'[articolo 12, comma 2, della L. 448/2001](#) stabilisse l'appartenenza alla giurisdizione tributaria di *"tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie"* (o relative alle *"sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari"* e *"agli interessi ed ogni altro accessorio"*), con il conseguente accesso al contenzioso tributario, attraverso l'articolo 19 citato, *"ogni qual volta l'Amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art. 100 c.p.c)"*.

Va ricordato che, mentre l'allargamento, implicito, degli **atti impugnabili ex articolo 19 del D.Lgs 546/1992** ha spesso chiamato le Commissioni tributarie a pronunciarsi nell'ambito di una casistica estremamente eterogenea (si pensi, ad esempio, all'impugnabilità dell'interpello disapplicativo di una norma antielusiva), il giudice di legittimità ha ulteriormente **confermato** letture estensive della citata norma. Ancora di recente, infatti, le Sezioni Unite civili (citata [sentenza n. 3773/2014](#)) hanno statuito la necessità, per il creditore, di adire il giudice tributario competente per interporre **l'azione di accertamento, ex articolo 548 c.p.c.**, dell'obbligo dell'Ufficio impositore che, chiamato a ricoprire la qualità di **terzo pignorato**, dovesse rendere una dichiarazione negativa intorno ai debiti della stessa (nel caso di specie un credito d'imposta), vantabili dal **debitore esecutato**.

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0

CON LUIGI FERRAJOLI

Scopri le sedi in programmazione >

ADEMPIMENTI

Comunicazione dati fatture: alcuni chiarimenti operativi

di **Raffaele Pellino**

Con l'avvicinarsi del **28 settembre** – termine per la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute, delle bollette doganali nonché delle relative note di variazione – arrivano dall'Agenzia delle Entrate alcuni significativi **chiarimenti**.

In primo luogo, con un apposito **“avviso”**, è stata resa nota la possibilità di non inserire nella comunicazione i dati delle fatture che sono state già oggetto di trasmissione al **Sistema Tessera Sanitaria**. Trattasi, in particolare, delle prestazioni rese da medici, odontoiatri, farmacie, Asl e dagli altri soggetti di cui all'[articolo 3 del D.Lgs. 175/2014](#); resta fermo, invece, l'obbligo di inviare i dati delle fatture di acquisto, delle bollette doganali nonché delle altre fatture che **non sono state oggetto di trasmissione** al Sistema Tessera Sanitaria. Tale eventualità si affianca all'esonero previsto dall'[articolo 4 del D.M. 01/09/2016](#) per gli altri soggetti tenuti alla trasmissione dei dati al Sistema TS: parafarmacie, psicologi, veterinari, infermieri, tecnici di radiologia, eccetera di cui agli [articoli 1 e 2 del D.M. 01/09/2016](#).

Tuttavia, laddove le comunicazioni dovessero ricomprendere i dati trasmessi al Sistema TS, l'Agenzia **“accoglierà”** i suddetti dati **“ed eviterà duplicazione delle informazioni”**.

Altro aspetto affrontato nell'ambito di tale avviso, ha riguardato l'obbligo comunicativo per i **curatori fallimentari ed i commissari liquidatori**. Nello specifico, viene chiarito che detti soggetti **sono tenuti ad effettuare la comunicazione dei dati delle fatture della società/impresa fallita o in liquidazione coatta amministrativa** rispettando i termini previsti per l'adempimento, ma con riferimento alle fatture da loro emesse e ricevute o registrate **dalla data di dichiarazione di fallimento/liquidazione coatta amministrativa**. Resta ferma la possibilità per i curatori e i commissari di inviare anche i dati delle fatture emesse e ricevute/registrate **anteriamente alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, di cui sono entrati in possesso** ai fini dell'assolvimento dei propri incarichi.

Indicazioni operative sono state, inoltre, fornite nell'area **“Fatture e corrispettivi”** del sito istituzionale delle Entrate; sono state rese disponibili, infatti, una **serie di risposte (FAQ)** a quesiti sull'adempimento, delle quali si riportano, di seguito, alcune tra le più significative.

- 1) Ho trasmesso un file contenente i dati di 130 fatture emesse. **L'intero file è stato scartato per un errore presente nei dati di una sola delle fatture** e ho dovuto trasmettere di nuovo tutto il file. Come posso limitare il rischio di dover trasmettere più volte tutti i dati delle fatture contenuti in un file scartato per errori presenti per esempio nei dati di un'unica fattura? Qualora la gestione delle notifiche di scarto di file molto voluminosi risulti complessa e/o si voglia

evitare di trasmettere più volte una grande quantità di dati, **si suggerisce di costruire file di dimensioni ridotte** (per esempio contenenti le fatture ricevute da un unico fornitore o le fatture emesse nei confronti di un solo cliente). **I file possono essere trasmessi singolarmente oppure con un unico invio** (si firmano singolarmente e si raccolgono in un archivio compresso [zip], o si firma solo l'archivio), sarà quindi prodotta una notifica per ciascun file, e, in caso di scarto, dovranno essere corretti e trasmessi nuovamente solo i dati dei file scartati.

2) Nella comunicazione relativa alle fatture emesse DTE come va valorizzato il blocco "IdentificativiFiscali" se nella fattura intestata ad un cliente privato estero non sono indicati né la partita IVA né il codice fiscale?

Nei casi di **cessione di beni e prestazione di servizi a consumatore finale non residente in Italia, con emissione di fattura, il file "Dati fattura" dovrà essere compilato** – nella sezione DTE – **utilizzando i campi del blocco <IdFiscaleIVA>**, valorizzando l'elemento <IdPaese> con il valore relativo al paese del cessionario/committente e l'elemento <IdCodice> con un qualsiasi elemento identificativo del cliente (es.: nome e cognome o solo cognome, codice cliente o altro).

Nel caso in cui si utilizzi l'applicazione di generazione del file, disponibile sul servizio "Fatture e Corrispettivi", nella sezione Cliente, dovrà essere compilata la Partita IVA, avendo cura di modificare il campo che di default presenta il valore "IT", inserendo il codice identificativo della nazione di residenza del cliente (per es.: "CH" per la Svizzera) e nel secondo campo un qualsiasi elemento identificativo del cliente (es.: nome e cognome o solo cognome, codice cliente o altro).

3) Ho inviato un file compresso (zip) contenente più file Dati Fattura (o più file Comunicazioni Iva o più file di entrambe le tipologie); il file risulta accettato. **Posso considerare acquisiti anche i file contenuti in quello compresso?**

No, una volta che è stato acquisito un file compresso, ciascun file in esso contenuto viene controllato ed è oggetto di una notifica specifica. La notifica dei file contenuti nel file.zip può essere richiamata dalla sezione consultazione-monitoraggio flussi dell'interfaccia web "Fatture e Corrispettivi", attivando la ricerca tramite l'*idfile* assegnato allo zip.

4) In riferimento alla [circolare 1/E/2017](#), si chiede se per la comunicazione dei dati delle autofatture emesse per regolarizzazione e le autofatture emesse per acquisti di servizi extra UE occorre valorizzare il campo Imposta, nella sezione DTR, con la natura N6.

I dati relativi alle autofatture in caso di fatture di acquisto non ricevute o irregolari devono essere trasmessi – nella sezione DTR del file "dati fattura" – **riportando l'Imposta e senza indicazione della natura, come se fossero ordinarie fatture di acquisto.**

Nel caso di autofatture per **acquisti di servizi extra-UE**, i relativi dati devono essere riportati – sempre e solo nella sezione DTR – indicando l'Imposta e la natura N6.

5) I dati delle fatture elettroniche veicolate attraverso il Sistema di Interscambio e oggetto di notifica di esito negativo, si considerano trasmessi?

No. Se il cessionario "rifiuta" una fattura vuol dire che ha titolo a non registrarla nella propria contabilità, pertanto quella fattura non viene presa in considerazione dal SDI (Sistema di Interscambio) quale "fonte" dei dati fattura né per il cedente né per il cessionario.

Le eventuali **note di variazioni** interne alla contabilità del cedente che non implicino la trasmissione di una nota di credito non devono essere oggetto di trasmissione.

- 6) Come posso **rappresentare nel file dati fattura una nota di variazione “di sola IVA”, nel caso non riuscissi a recuperare il valore dell’aliquota** corretta che ha determinato la variazione? Se indico per l’aliquota zero in corrispondenza di un’imposta diversa da zero, il file viene scartato.

In questo caso, per evitare lo scarto del file, l’elemento **“aliquota”** può essere valorizzato con **“99”**.

- 7) Come ci si deve comportare **se non si dispone di tutti i dati obbligatori del blocco “AltriDatiIdentificativi”** (per esempio, la provincia della sede di una controparte italiana)

La [risoluzione 87/E/2017](#) ha chiarito che “[...] Qualora non fossero disponibili le informazioni relative alla sede delle controparti, i relativi elementi informativi obbligatori possono essere valorizzati con la stringa **“Dato assente”**”. Questa indicazione ha aperto alla possibilità di valorizzare con dati di default gli elementi non conosciuti relativi a tale blocco. Il caso particolare **dell’assenza dell’elemento “Provincia”**, per il quale non è ammesso un testo lungo più di 2 caratteri, **può essere trattato, per esempio, ricorrendo a un valore convenzionale come “DA”**.

- 8) Come deve essere **valorizzato l’elemento <EsigibilitàIva>**

Il blocco informativo opzionale **<Esigibilità>** è analogo a quello previsto nel formato fattura PA e **può essere usato per rappresentare le operazioni in split payment** (valore **“S”**), ovvero per rappresentare operazioni per le quali l’esigibilità dell’IVA è contestuale al momento del pagamento (p.e. regime dell’IVA per cassa ed operazioni di commercio di prodotti farmaceutici). In tutti gli altri casi (elemento non valorizzato o valorizzato con **“I”**) l’esigibilità si intende immediata.

Se l’elemento **“Esigibilità”** è valorizzato con il valore **“S”** (Scissione dei pagamenti), la natura dell’operazione non può essere pari a **“N6 – inversione contabile”**.

- 9) I dati delle fatture **devono essere inviati “per competenza”** (data di emissione per le fatture emesse, data di registrazione per le fatture di acquisto)? **È possibile inviare i dati fatture di un certo periodo insieme** (nello stesso file) ai dati fatture di un altro differente periodo?

Assunto un comportamento coerente con le norme che definiscono l’adempimento, **è possibile inviare con uno stesso file dati di fatture riferite a periodi diversi**.

Per quelle con data di emissione (se emesse) o di registrazione (se ricevute) non compatibile con il periodo (trimestre/semestre o altro periodo previsto) di competenza, viene prodotto uno specifico avviso nella notifica, che non comporta lo scarto del file.

- 10) Trasmissione file Comunicazioni Iva: è necessario avere una **delega specifica all’interno del sito dell’Agenzia delle Entrate** per trasmettere la comunicazione IVA per conto di un altro soggetto, o è sufficiente la qualifica di intermediario?

Per la trasmissione della comunicazione Iva per conto di un altro soggetto, **non è necessaria una delega esplicita, ma è sufficiente essere un intermediario abilitato** ai sensi dell’[articolo 3, comma 3 del D.P.R. 633/1972](#).

- 11) Nel caso di invio di un **file con dati di più fatture, qualora il file sia scartato per errori relativi ai dati di una delle fatture, devo inviare i dati corretti di quella sola fattura o trasmettere nuovamente l’intero file?**

Lo scarto è relativo all’intero file, quindi il file, corretti gli errori segnalati nella notifica, deve essere firmato nuovamente e ri-trasmesso.

- 12) In caso di **scarto di un file contenente dati di più fatture, come è possibile individuare gli errori?**

In caso di scarto di un file, la notifica di esito conterrà la lista degli errori rilevati. Per ciascun errore saranno riportati il codice e la descrizione, comprensiva della posizione all'interno del file.

13) E' possibile inviare in un unico file i dati di fatture (emesse o ricevute) e i dati rettificativi di informazioni già inviate, relative ad altre fatture?

No, non è possibile trasmettere nello stesso flusso fatture nuove insieme alle rettifiche di precedenti fatture inviate.

14) Ho inviato un file (ad esempio dati fatture emesse), per il quale non sono presenti effettivamente tutte le fatture del periodo. Voglio inviare le fatture che non avevo inviato, come mi comporto: reinvio il file completo di tutto, ovvero delle fatture già inviate, più quelle inserite successivamente, o invio un file con le sole fatture inserite successivamente?

Nel caso specifico, **conviene inviare altri documenti XML che contengano esclusivamente i dati delle fatture non ancora trasmessi.** Se i dati di una fattura sono trasmessi **più volte in documenti XML differenti** (diverso valore dell'*hash*), **vengono accettati e memorizzati come se si trattasse di dati di fatture differenti.** Il controllo sui dati duplicati viene effettuato in un momento successivo, prima dell'esposizione delle informazioni agli utenti.

15) Cosa indica l'esito ES02 – “File validato con segnalazioni”?

L'esito **ES02 – “File validato con segnalazioni”** è riservato ai file che contengono dati **potenzialmente incoerenti** (per esempio, la data di una fattura emessa o la data di registrazione di una fattura ricevuta non compatibili con il periodo di trasmissione). La **segnalazione è solo un warning e non comporta lo scarto del file.** L'elenco delle segnalazioni che non comportano scarto è riportato nel file *“Elenco Controlli XML dati”*, pubblicato sul sito dell'Agenzia, alla pagina dedicata alle specifiche tecniche.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >

ACCERTAMENTO

Consolidato fiscale: accertamento e scomputo delle perdite

di **Federica Furlani**

Nel caso di **accertamento** che coinvolga società che hanno aderito al regime di **consolidato fiscale** di cui agli [articoli da 117 a 129 Tuir](#), la possibilità di utilizzare le **perdite fiscali** disponibili in diminuzione dei maggiori imponibili accertati, passa attraverso la presentazione del **Modello IPEC** e, in alcuni casi, anche del **Modello IPEA**.

Ai sensi dell'[articolo 40-bis D.P.R. 600/1973](#), le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato nazionale sono effettuate con un **unico atto**, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, che sono **litisconsorti necessari**; atto unico con il quale viene definita la maggiore imposta accertata relativa al reddito complessivo globale e sono irrogate le relative sanzioni.

Notificato l'atto unico, la consolidante ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili accertati le perdite del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo; le **perdite** devono essere **maturate in corso di opzione** del consolidato, ed essere ancora **disponibili**.

Per farlo, la stessa deve presentare, esclusivamente in via telematica, il **Modello IPEC**, all'ufficio competente ad emettere l'atto unico, **entro il termine di proposizione del ricorso**; conseguentemente, il **termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso**, sia per la consolidata che per la consolidante, per un periodo di **sessanta giorni**. L'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito alla consolidata ed alla consolidante, entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza.

Nel caso in cui sia stata presentata istanza di **accertamento con adesione**, la consolidante può presentare l'istanza di utilizzo delle perdite anche successivamente alla presentazione dell'istanza di adesione ma, in ogni caso, non oltre il termine per la proposizione del ricorso.

Se una delle società aderenti al consolidato il cui reddito è stato rettificato con l'atto unico, possiede **perdite proprie utilizzabili, non trasferibili al consolidato in quanto pregresse all'esercizio dell'opzione per il consolidato** ([articolo 118, comma 2, Tuir](#)), può chiedere che siano portate in riduzione del maggior imponibile accertato, con la presentazione del **Modello IPEA**.

Di conseguenza, con riferimento ad un **maggior reddito accertato nel consolidato fiscale**, possono essere presentati **tanto il Modello IPEA**, a cura della consolidata, per l'utilizzo delle

perdite proprie anteriori all'opzione, che il **Modello IPEC**, a cura della consolidante, per l'utilizzo delle perdite da consolidato per il maggior imponibile residuo e fino a concorrenza dell'importo accertato.

I due modelli possono essere pertanto **alternativi** (quando singolarmente sufficienti a coprire le rettifiche fiscali) o essere utilizzati **entrambi** fino a concorrenza del maggior reddito imponibile.

A tal proposito la [circolare 15/E/2017](#) ha precisato che, se sono presentati entrambi i modelli a fronte del medesimo atto unico, trattandosi di un unico procedimento di accertamento posto in essere ai sensi dell'[articolo 40-bis D.P.R. 600/1973](#), il **termine di impugnazione dell'atto unico è sospeso per 60 giorni**.

“Infatti, la ratio della sospensione del termine di impugnazione è di consentire, da un lato, al contribuente di richiedere il computo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili accertati nell'atto e, dall'altro, all'ufficio di operare conseguentemente lo scomputo di tutte le perdite a tal fine ritenute utilizzabili, indipendentemente dalla modalità (IPEC o IPEA) con la quale sono richieste”.

Ipotizziamo un gruppo di società che hanno optato per il consolidato fiscale, tra cui la società Alfa Srl, in qualità di consolidata, e la società Beta Spa, come consolidante, a cui è accertato, mediante atto unico notificato ad entrambe le società, un **maggiore reddito imponibile** per il periodo di imposta 2014 pari a 150.000 euro.

La consolidata Alfa Srl, il cui reddito è stato oggetto di rettifica, presente **perdite pregresse** all'esercizio dell'opzione per 12.000 euro non ancora utilizzate.

La dichiarazione del consolidato (**Modello CNM**) relativa al 2014 presenta **perdite di periodo** per 24.000 euro e, nel modello successivo relativo al 2015, per 18.000 euro, riportate poi fino all'ultimo Modello CNM presentato.

In tal caso, la consolidata può presentare il **Modello IPEA** per chiedere di portare le **perdite proprie, pregresse** al regime di consolidato, a riduzione del maggior reddito accertato: pur essendo perdite utilizzabili in misura limitata, saranno integralmente scomputate in quanto rientranti nel limite dell'80% del maggior imponibile accertato.

La consolidante può ulteriormente presentare il **Modello IPEC** al fine di computare in diminuzione del maggior reddito accertato residuo, pari a 138.000 euro (150.000 – 12.000), le perdite residue utilizzabili da Modello CNM, pari a 18.000 euro, scomputabili in **misura piena**, e non nel limite dell'80% del reddito imponibile, in quanto maturate nel 2014, che è il periodo di imposta oggetto di rettifica.

Tale limite si applica, invece, all'utilizzo delle perdite **diverse** da quelle relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento, salvo che si tratti di quelle formate nei primi tre periodi

d'imposta dalla data di costituzione della società che le ha prodotte, anch'esse scomputabili in misura piena a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

La circolare citata ha precisato che *“Fatto salvo l'utilizzo delle **perdite di periodo**, che devono essere **prioritariamente e interamente scomputate**, non sussiste **alcun vincolo di priorità** nella scelta delle perdite da utilizzare in compensazione. Pertanto, qualora la consolidante possieda perdite utilizzabili sia in misura limitata sia in misura piena, la stessa può **liberamente individuare** quali richiedere in diminuzione dai maggiori imponibili”*.

Sul maggior imponibile che residua dopo le scomputo delle perdite sopra descritto, pari a 120.000 euro, l'Ufficio ricalcolerà la **maggior imposta**, gli interessi e le relative sanzioni.

Seminario di specializzazione

**LA REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO
IN BASE AL D.LGS 139/2015 E AL NUOVO OIC 17**

Scopri le sedi in programmazione >

CONTROLLO

Schede di lavoro del revisore sul monitoraggio della continuità aziendale

di Luca Dal Prato

Considerate le crescenti responsabilità attribuite dalla giurisprudenza (in merito richiamiamo le recenti **sentenze del Tribunale di Milano n. 1323 e 2043 del 2017**), il rispetto del requisito della **continuità aziendale** è oggi un tema oggetto di particolare attenzione da parte degli organi di controllo sociale.

Al fine di supportare gli organi di controllo in questa particolare fase di verifica il **Consiglio Nazionale**, nel luglio 2016, ha pubblicato le **“Linee Guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia”** che, tra l'altro, contengono due schede particolarmente interessanti: l'**Allegato 1** *“Questionario relativo all'identificazione, comprensione e valutazione degli elementi di criticità sulla continuità aziendale”* e l'**Allegato 2** *“Programma di lavoro relativo a procedure aggiuntive in presenza di dubbi significativi sulla continuità aziendale”*.

Più recentemente, invece, la Commissione controllo societario dell'**ODCEC di Milano** ha pubblicato il **Quaderno n. 71** *“Il monitoraggio continuativo del presupposto di continuità aziendale e la segnalazione tempestiva dello stato di crisi da parte degli organi di vigilanza e controllo societario – Guida in materia di sistemi di allerta preventiva”* in cui si propone un interessante approfondimento in merito al **monitoraggio** della **continuità** aziendale. Il Quaderno, liberamente scaricabile da questo [link](#), riporta un elenco non esaustivo dei **principali indicatori** di anomalie rilevanti, la cui presenza, ripetuta e concomitante, deve indurre l'organo di controllo ad attivare, senza indugio, la procedura di allerta interna.

Oltre al documento, è possibile scaricare due utili **carte di lavoro** per la revisione: la **“scheda di rilevazione delle anomalie rilevanti”** (file pdf) e **“il modello di adeguata verifica – versione 3.0”** (file excel). Quest'ultimo documento, in particolare, fornisce un profilo del rischio aziendale attraverso il c.d. **early warning**, modello basato sul monitoraggio di diversi fattori tra cui pagamenti, rapporti con soggetti finanziari e controparti negoziali e anomalie gestionali.

Altrettanto interessante risulta l'**Appendice B** (c.d. *Information request list*) relativa alla documentazione da ottenere dagli organi di Amministrazione e Direzione. Si segnala che il primo documento della lista è la dichiarazione c.d. **Management Representation Letter**, ex [articoli 1227 e 2409 cod. civ.](#), in cui riconoscere la responsabilità riguardo la completezza, autenticità e attendibilità della documentazione messa a disposizione. Il Quaderno riporta un esempio di tale lettera nell'**Appendice C**.

Il Quaderno richiama inoltre il principio **ISA Italia 570**. In particolare, nel **paragrafo 3.3.2** del **Quaderno**, rubricato “*Le attività svolte dal revisore legale con riferimento al requisito della continuità aziendale*”, si fa riferimento ad un **elenco** piuttosto articolato di **indicatori** di tipo finanziario, gestionale e di altra natura che possono essere utilizzati per monitorare il requisito della continuità aziendale.

In sintesi, all'interno del processo di verifica della **sussistenza** del requisito della continuità aziendale pare opportuno utilizzare le indicazioni contenute nelle “*Linee Guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia*” e nel Quaderno n. 71; in particolare:

- per le *Linee Guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia*:
 - l'Allegato 1 “*Questionario relativo all'identificazione, comprensione e valutazione degli elementi di criticità sulla continuità aziendale*”;
 - l'Allegato 2 “*Programma di lavoro relativo a procedure aggiuntive in presenza di dubbi significativi sulla continuità aziendale*” (Linee Guida);
- per il **Quaderno n. 71**:
 - la scheda di rilevazione delle anomalie rilevanti;
 - il modello di adeguata verifica – versione 3.0;
 - l'Appendice B (*Information request list*);
 - gli indicatori elencati nel paragrafo 3.3.2 del Quaderno n. 71.



ACCERTAMENTO

Redditometro: doppio accertamento e prova contraria

di **Dottryna**



L'accertamento sintetico, disciplinato dall'articolo 38, commi dal quarto al settimo, del D.P.R. 600/1973, costituisce una metodologia del tutto particolare di accertamento soprattutto perché focalizza la propria attenzione sulla capacità di spesa del contribuente sottoposto a controllo.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione "Accertamento", una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo si sofferma sul doppio contraddittorio quali fasi del procedimento accertativo.

Una delle novità di maggior rilievo introdotte con la riforma dell'accertamento sintetico concerne l'**istituzionalizzazione del doppio contraddittorio** tra fisco e contribuente, il quale sarà dapprima invitato a comparire in fase istruttoria (ai sensi del citato [articolo 32, comma 1, n. 2\), D.P.R. 600/1973](#)) per fornire ogni elemento utile ai fini della corretta individuazione e giustificazione delle spese sostenute nel corso dell'anno oggetto di controllo e poi, qualora dette spese non fossero state interamente giustificate, nuovamente invitato (questa volta ai sensi dell'[articolo 5, comma 1, D.Lgs. 218/1997](#)) per dare avvio al procedimento di accertamento con adesione.

Si tratta di un'**innovazione** che, se da un lato deve essere accolta con favore in quanto testimonianza di un nuovo modo di intendere il rapporto tra Amministrazione finanziaria e cittadini, dall'altro rischia di tradursi in un inutile appesantimento dell'attività istruttoria senza effettive conseguenze in termini di tutela del contribuente, specie nell'ipotesi in cui – tra il momento del primo e del secondo contraddittorio – non siano intervenuti nuovi elementi capaci di modificare le precedenti conclusioni dell'ufficio.

Tanto premesso, nel corso del contraddittorio occorrerà, innanzitutto, **verificare la corretta individuazione del lifestage del contribuente**. In sede di selezione, infatti, l'ufficio determina il nucleo familiare di riferimento del contribuente utilizzando le informazioni risultanti dalla "famiglia fiscale" presente nell'Anagrafe tributaria, la quale a propria volta valorizza le informazioni dei prospetti dei familiari a carico presenti nei modelli Unico PF e 730 nonché

nelle certificazioni di lavoro dipendente. È possibile, tuttavia, che la famiglia anagrafica differisca da quella fiscale (ad esempio per la presenza di familiari non fiscalmente a carico): a seguito delle indicazioni fornite dal contribuente nel corso del contraddittorio, pertanto, l'ufficio provvederà ad **attribuire la corretta tipologia familiare e a rideterminare la relativa quota di spese** per elementi certi individuate su base statistica.

Sempre nel corso dei primi contraddittori, inoltre, andrà sostituito il cd. **fitto figurativo** (laddove presente) con l'indicazione della reale situazione abitativa del soggetto sottoposto a controllo.

Superata questa prima fase, l'oggetto del contraddittorio potrà poi variare a seconda della tipologia di spese che il contribuente è chiamato a giustificare. Come evidenziato dalla [circolare AdE 24/E/2013](#), infatti, il contribuente potrà:

- in relazione alle **spese certe**, dimostrare l'inesattezza delle informazioni a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, sia per quanto concerne l'effettivo possesso del bene che in relazione alla quantificazione della relativa quota di spesa;
- in relazione alle **spese per elementi certi**, oltre a dare dimostrazione dell'inesattezza delle informazioni contenute nell'invito, potrà fornire elementi in ordine a "*fatti, situazioni e circostanze*" da cui sia possibile giungere ad una diversa quantificazione o imputazione della spesa (si pensi, ad esempio, alla situazione di un contribuente che, per dimostrare di non aver sostenuto le spese di manutenzione di un'auto, porti a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria la presenza di un provvedimento di sequestro del veicolo);
- in relazione agli **investimenti** sostenuti nell'anno, potrà fornire la prova della provvista e dell'effettivo utilizzo della stessa per il sostenimento della spesa.

A seguito dell'intervento del Garante della *privacy*, con il quale è stato inibito l'utilizzo ai fini accertativi delle cd. **spese ISTAT**, le stesse **non formeranno più oggetto di contraddittorio, se non nel caso in cui l'ufficio disponga di ulteriori elementi da cui desumere la loro esistenza e quantificazione**.

Fermo quanto sopra in ordine al riscontro circa la correttezza dei dati in possesso dell'ufficio, sarà in ogni caso possibile per il contribuente dimostrare che le **spese sono state sostenute da terzi o sono state finanziate con redditi non soggetti a tassazione**. In relazione a questo aspetto, l'[articolo 38 del D.P.R. 600/1973](#) e l'[articolo 4 del D.M. 24 dicembre 2012](#) prevedono, infatti, che il contribuente possa dimostrare, oltre al diverso ammontare delle spese a lui attribuite, che il finanziamento delle stesse è avvenuto:

- con redditi diversi da quelli posseduti nel periodo d'imposta;
- con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile;
- da parte di soggetti diversi dal contribuente.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DEI CONTROLLI FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)