

**Edizione di mercoledì 30 maggio 2018**

## **CONTENZIOSO**

**I poteri di disapplicazione del giudice tributario – I° parte**  
di **Francesco Rizzi**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

**Cessione dei diritti sulle prestazioni degli atleti: aspetti fiscali**  
di **Guido Martinelli**

## **DICHIARAZIONI**

**Rideterminazione del valore di terreni e partecipazioni nel quadro RQ**  
di **Luca Mambrin**

## **IVA**

**Consegna in prestito d'uso per conto di cliente extra-UE: regole Iva**  
di **Marco Peirolo**

## **ACCERTAMENTO**

**Tipologie di accertamento**  
di **EVOLUTION**

## CONTENZIOSO

---

### ***I poteri di disapplicazione del giudice tributario – I° parte***

di **Francesco Rizzi**

Nell'ambito dei **poteri** attribuiti dalla legge al **giudice tributario**, un ruolo senz'altro **non** secondario lo hanno i **poteri di disapplicazione**.

Tale **potestà** consiste nel potere del giudice di "**non applicare**", ricorrendone i **presupposti** di legge, i **regolamenti**, gli **atti** amministrativi **generali**, le **sanzioni** non penali e perfino le **norme** di diritto interno ove siano in **contrasto** col diritto comunitario.

Va da subito chiarito che la "**disapplicazione**" consiste nella "**non applicazione**" di un determinato atto e cioè nel **considerare** l'atto disapplicato come "**non esistente**" ai fini del **giudizio**.

Tale potere si **differenzia** dunque dal potere di "**annullamento**" dell'atto amministrativo, il quale compete **esclusivamente** al **giudice amministrativo** e consiste nell'**eliminazione** dell'atto dal mondo giuridico con **effetti** opponibili *erga omnes*.

Il giudice tributario esercita inoltre tale **potere** in via meramente **incidentale** ed unicamente ai fini della **risoluzione** della **controversia** che si trova ad esaminare. Tale potestà rientra quindi nella "**cognizione incidentale**" del giudice tributario e il suo esercizio ha effetti **solamente** ai fini del **singolo** giudizio e **non** è opponibile in altre **giurisdizioni** (a differenza del potere di annullamento del **giudice amministrativo**, il cui esercizio avviene in via **principale** ed ha effetti **opponibili** in **altre** giurisdizioni).

Una siffatta potestà, sebbene abbia un **perimetro** di azione indubbiamente "**ampio**", deve comunque essere esercitata dal giudice tributario nel rispetto dei **limiti** e delle **condizioni** specificamente previsti dalla **normativa** di riferimento.

Per quanto concerne la disapplicazione di **regolamenti** e **atti** amministrativi **generali**, l'esercizio di tale potere è disciplinato dall'[articolo 7, comma 5, D.Lgs. 546/1992](#) (recante le disposizioni sul processo tributario) a mente del quale "*Le commissioni tributarie, se ritengono **illegittimo** un regolamento o un atto generale **rilevante** ai fini della decisione, **non** lo applicano, in relazione all'**oggetto** dedotto in giudizio, **salva** l'eventuale impugnazione nella **diversa** sede competente*".

Dalla citata disposizione normativa si evince dunque che il giudice **può** disapplicare il regolamento o l'atto amministrativo generale **solamente** nel caso in cui ravvisi la sussistenza di **vizi di legittimità** dello stesso (quali, ad esempio, l'**incompetenza** del soggetto emanante,

l'**eccesso di potere** o la **violazione** di norme di legge) e purché tali vizi costituiscano il **presupposto** dell'atto impugnato, nel senso che quest'ultimo risulti viziato in **conseguenza** dell'illegittimità del regolamento o dell'atto generale.

A titolo **esemplificativo**, la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto **legittime** le disapplicazioni di **delibere** inerenti la determinazione delle **tariffe Tarsu** o dei **valori** ai fini **Imu** di **terreni edificabili** qualora assunte da organo **incompetente** (ad esempio, la Giunta in luogo del Consiglio comunale) oppure qualora contenenti disposizioni **contrastanti** con precetti o principi previsti da norme di **legge**.

L'esercizio del potere di disapplicazione, inoltre, **non** preclude al contribuente la **facoltà** di impugnare il regolamento o l'atto generale innanzi al competente **giudice amministrativo**, ovviamente nel rispetto degli specifici **modi** e **termini** di legge.

Al contrario, il potere di disapplicazione del giudice tributario è **precluso** qualora la **legittimità** del regolamento o dell'atto generale sia stata **confermata** dal **giudice amministrativo** con **autorità di giudicato**.

Dalla **norma** in commento si ricava altresì che il giudice può esercitare tale potestà **senza** necessità di integrazione di **contraddittorio** con l'**autorità** che ha emanato l'atto amministrativo ritenuto **illegittimo** (ciò **deriva** dalla circostanza che per il giudice tributario trattasi di **sindacato incidenter tantum**, come sopra già spiegato).

Per ragioni di **prudenza** è inoltre opportuno che il ricorrente **domandi** sempre specificatamente al giudice tributario di **esercitare** tale potere. Di fatti, sia in dottrina che in giurisprudenza, **non** vi è unanimità circa la possibilità che il giudice tributario possa esercitare tale potestà d'**ufficio** e quindi anche **senza** un **impulso** di parte.

In proposito è possibile **distinguere** tra

- una posizione secondo cui tale potere ha natura **sostanziale** e quindi può essere esercitato dal **giudice** anche **autonomamente**, essendo espressione di un **potere** processuale **ufficioso**
- e una tesi **opposta** che invece ritiene il potere di disapplicazione una potestà il cui esercizio è specificatamente **delimitato** dalla legge e quindi **non** avrebbe natura sostanziale, ma sarebbe un potere **processuale** esercitabile in maniera **non discrezionale** e attivabile **solo** dietro specifica **istanza** di parte.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

## DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Cessione dei diritti sulle prestazioni degli atleti: aspetti fiscali***

di **Guido Martinelli**

L'approssimarsi della stagione estiva apre anche il momento delle trattative, tra le associazioni e società sportive dilettantistiche, per il **trasferimento degli atleti**, ossia la cessione, a titolo temporaneo (prestito) o definitivo dei diritti sulle loro prestazioni.

Proviamo ad inquadrare la fattispecie sotto il profilo della **disciplina fiscale** dei **corrispettivi** legati a questi accordi.

L'[articolo 4 L. 398/1991](#) prevede che: *“le cessioni dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti effettuate dalle associazioni sportive di cui alla presente legge **sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 9%**”*. Non vi è dubbio che tale norma sia applicabile anche alle **società sportive dilettantistiche**, sia lucrative che non.

Ciò comporta che, **ai fini Iva**, il trasferimento dei diritti di un atleta, dietro corrispettivo, dovrà sempre essere assoggettato ad Iva non potendosi, per espressa previsione legislativa, applicare la disposizione di cui all'[articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972](#) e successive modificazioni.

Si pone il dubbio se tale norma possa considerarsi “superabile” in applicazione, ai fini dei redditi, del disposto di cui all'[articolo 148 Tuir](#).

Ai sensi dell'[articolo 148, comma 3, Tuir](#), le attività rese, verso corrispettivo, dalle **associazioni e società sportive dilettantistiche** senza fini di lucro *“in diretta attuazione degli scopi istituzionali”* **non si considerano commerciali** se effettuate da detti enti, fra l'altro, *“nei confronti (...) di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale”*.

In sostanza, ai sensi dell'[articolo 148, comma 3, Tuir](#), la **decommercializzazione** agli effetti dell'Ires opera, nel presupposto che trattasi di attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali, qualora la stessa sia **resa**, fra l'altro, **in favore di altri enti** che facciano parte della medesima organizzazione locale o nazionale. L'**appartenenza** ad un'unica organizzazione locale o nazionale, ai sensi di tale disposizione, si **realizza mediante l'affiliazione alla medesima Federazione Sportiva** o disciplina sportiva associata di entrambe le parti oggetto dell'accordo.

Essendo l'attività didattica espressamente prevista come oggetto sociale dei sodalizi sportivi dilettantistici di cui all'[articolo 90, comma 18, L. 289/2002](#), si ritiene che **la formazione degli**

**atleti** (e, quindi, l'eventuale cessione a terzi dei loro diritti) sicuramente **possa rientrare tra le attività conformi agli scopi istituzionali**. Ovviamente sul presupposto che sia la cedente che la cessionaria abbiano uniformato i loro statuti alla previsione di cui all'[articolo 148, comma 8, Tuir](#).

Al ricorrere di tale condizione, **la cessione** verso corrispettivo del diritto alla prestazione sportiva dell'atleta **può considerarsi rientrante nell'ambito delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali** ai sensi dell'[articolo 148, comma 3, Tuir](#) sempreché l'atleta abbia svolto nell'ambito dell'associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa cedente un'effettiva attività volta ad apprendere e migliorare la pratica sportiva dilettantistica. **Ma**, comunque, tale attività **resterà soggetta ad Iva** in analogia alla fattispecie di cui all'[articolo 143, comma 3, lett. b\) Tuir](#).

Si precisa, inoltre, che nel caso in cui l'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro **ceda il diritto alla prestazione** sportiva dell'atleta in favore di un ente sportivo **professionistico** o a carattere **lucrativo** o che **non abbia lo statuto adeguato**, tale cessione **non** potrà rientrare nell'ambito dell'agevolazione di cui all'[articolo 148, comma 3, Tuir](#) e dovrà, quindi, essere assoggettata ad imposizione.

Nel caso in cui la cessione del diritto alla prestazione sportiva dell'atleta rientri nell'ambito **impositivo** per l'associazione o la società sportiva dilettantistica non lucrativa, qualora la stessa abbia optato per il regime di cui alla **L. 398/1991**, le **plusvalenze** derivanti dalla cessione di beni patrimoniali, tra cui sono ricomprese quelle relative alle cessioni dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti, **sono da assoggettare a tassazione in aggiunta al reddito forfetariamente determinato**.

Resta fermo, comunque, che ai sensi dell'[articolo 3 L. 398/1991](#) il **premio di addestramento e formazione tecnica** di cui all'[articolo 6 L. 91/1981](#), percepito dalle associazioni e dalle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che hanno optato per il regime di cui alla citata **L. 398/1991**, **non concorre alla determinazione del reddito** di tali enti.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



## DICHIARAZIONI

---

### ***Rideterminazione del valore di terreni e partecipazioni nel quadro RQ***

di Luca Mambrin

Nel modello **Redditi SC 2018** è presente la **sezione XVII** del **quadro RQ** denominata **“Rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni”**, che deve essere compilata dalle società che, ai sensi dell'[articolo 7, comma 2, lett. dd-bis\), D.L. 70/2011](#) convertito, con modificazioni, dalla **L. 106/2011**, intendono avvalersi della facoltà di **rideterminare il valore delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati** e di **terreni edificabili** e con **destinazione agricola** che, per il periodo di applicazione delle disposizioni di cui agli [articoli 5 e 7 L. 448/2001](#), e successive modificazioni, siano stati oggetto di **misure cautelari** e che all'esito del giudizio ne abbiano riacquisito la piena titolarità.

Possono essere oggetto di rivalutazione i **valori delle partecipazioni e dei terreni posseduti** alla data del **1° gennaio 2017** (ai sensi dell'[articolo 1, comma 554, L. 232/2016](#)) e alla data del **1° gennaio 2018** (ai sensi dell'[articolo 1, comma 997 e 998 L. 205/2017](#)).

Il valore delle partecipazioni e dei terreni deve risultare da un'apposita **perizia giurata di stima** redatta da professionisti abilitati, entro il termine, rispettivamente, del:

- **30 giugno 2017;**
- **30 giugno 2018** (o **2 luglio 2018**, dato che il 30.06.2018 cade di sabato).

L'efficacia della procedura è condizionata al versamento di **un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi** che andava o va effettuata, rispettivamente, entro il:

- **30 giugno 2017;**
- **30 giugno 2018** (o **2 luglio 2018**).

L'importo può essere versato in **un'unica soluzione** oppure può essere **rateizzato** fino a un massimo di **tre rate annuali di pari importo**, a decorrere dalla medesima data.

L'imposta sostitutiva è versata nella misura dell'**8%** del valore risultante dalla perizia, sia per le partecipazioni, qualificate e non, sia per i terreni; nel caso di **rateizzazione**, sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli **interessi nella misura del 3% annuo**, da versare contestualmente a ciascuna rata.

Nella [circolare AdE 47/E/2011](#) è stato chiarito che il **maggior valore** attribuito in sede di

**rivalutazione** si considera **fiscalmente riconosciuto** ai fini delle imposte sui redditi a decorrere dall'esercizio in cui è stato effettuato il versamento dell'**intera imposta sostitutiva** ovvero della **prima rata**.

Per quanto riguarda in particolare la compilazione nei **rigli RQ58 e RQ59** devono essere distintamente indicate le operazioni relative alla **rideterminazione del valore dei terreni edificabili** e con **destinazione agricola**, per i quali il valore di acquisto è stato rideterminato sulla base di una perizia giurata di stima ed è stato effettuato il relativo versamento dell'imposta sostitutiva.

Nel caso di **comproprietà**, ogni comproprietario deve dichiarare il **valore della propria quota di proprietà** del terreno rivalutata per la quale ha versato l'imposta sostitutiva.

Nel caso di **versamento cumulativo dell'imposta** per **più terreni o aree**, deve essere distintamente indicato il valore del singolo terreno o area con la corrispondente quota di imposta sostitutiva relativa a ciascuno di essi.

SEZIONE XVII Imposte sostitutive sulla rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni (art. 7, D.L. n. 70/2011, conv. L. n. 106/2011)		Valore del terreno		Imposta		Rateizzazione		Versamento cumulativo
	RQ58	1		2		3		4
			,00		,00			
	RQ59	1		2		3		4
			,00		,00			
	RQ60		Valore della partecipazione		Imposta		Rateizzazione	
	1		2		3		4	
			,00		,00			
	RQ61	1		2		3		4
			,00		,00			

In particolare, nei rigli **RQ58** e **RQ59** va indicato:

- nella **colonna 1** il valore del terreno rivalutato risultante dalla perizia di stima;
- nella **colonna 2** l'imposta sostitutiva dovuta sull'importo di colonna 1 applicando l'aliquota dell' 8%.

Inoltre **va barrata la colonna 3** se l'importo dell'imposta sostitutiva è stato rateizzato, mentre andrà barrata la **colonna 4** se l'importo dell'imposta sostitutiva dovuta indicata nella colonna 2 è parte di un versamento cumulativo.

Nei **rigli RQ60 e RQ61** devono invece essere indicate le operazioni relative alla **rideterminazione del valore delle partecipazioni**, quote o diritti **non negoziate nei mercati regolamentati**.

Nel caso versamento cumulativo dell'imposta sostitutiva con riferimento a più partecipazioni, quote o diritti deve essere distintamente indicato il valore della singola partecipazione, quota o diritto, con la corrispondente imposta sostitutiva dovuta su ciascuno di essi.

In particolare, va indicato:



- nella **colonna 1** il valore della partecipazione rivalutato risultante dalla perizia di stima;
- nella **colonna 2** l'imposta sostitutiva dovuta sull'importo di colonna 1 applicando l'aliquota dell' 8%.

Inoltre **va barrata la colonna 3** se l'importo dell'imposta sostitutiva è stato rateizzato, mentre **va barrata la colonna 4** se l'importo dell'imposta sostitutiva dovuta indicata nella colonna 2 è parte di un versamento cumulativo.



## IVA

---

# **Consegna in prestito d'uso per conto di cliente extra-UE: regole Iva**

di **Marco Peirola**

Nella prassi delle operazioni con l'estero può accadere che l'impresa italiana realizzi, **per conto di un cliente extra-UE**, uno o più stampi da consegnare, su ordine del cliente stesso, ad un **soggetto terzo**, di altro Stato UE.

Il destinatario finale degli stampi **non si qualifica come secondo cessionario**, in quanto il cliente extra-UE non cede gli stampi, ma li **concede in prestito d'uso** al soggetto UE al fine produrre i beni che l'operatore extra-UE acquisterà da quest'ultimo.

L'operazione complessivamente posta in essere **non è riconducibile allo schema delle triangolazioni comunitarie cd. "improprie"**, cioè con intervento di un soggetto extra-UE, in quanto il secondo passaggio degli stampi, che avviene tra il cliente extra-UE e il destinatario UE, non è effettuato in dipendenza di una cessione, stante l'assenza del passaggio di proprietà a favore del soggetto comunitario.

L'Amministrazione finanziaria, nella [circolare 13/1994](#) (§ B.16.3), non contempla una simile fattispecie, limitando i propri chiarimenti all'ipotesi in cui, a fronte di un unico trasferimento fisico dei beni (dal primo fornitore al cliente del promotore della triangolazione), si verifica un **duplice trasferimento di proprietà**, ossia dal primo fornitore al promotore della triangolazione e da quest'ultimo al proprio cliente, destinatario finale dei beni.

Nel caso in cui il primo cedente sia italiano, con promotore della triangolazione extra-UE, è stato chiarito che l'operatore nazionale non effettua **né una cessione all'esportazione**, in quanto i beni sono diretti in altro Stato membro, *né una cessione intracomunitaria*, in quanto il cessionario è un soggetto extracomunitario.

Nei confronti del cliente extra-UE viene emessa **fattura con addebito dell'Iva**, che **non può essere chiesta a rimborso** ai sensi dell'[articolo 38-ter D.P.R. 633/1972](#) dal momento che l'acquirente extracomunitario, nel disporre il trasferimento dei beni al proprio cliente UE, pone in essere una **cessione di beni esistenti nel territorio dello Stato, ivi territorialmente rilevante** ai sensi dell'[articolo 7-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972](#).

Il rimborso "diretto" è precluso dal rinvio all'[articolo 38-bis2, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), secondo cui la restituzione dell'imposta assolta sugli acquisti è **vietata** per i soggetti non residenti che, nel periodo di riferimento, hanno effettuato nel territorio dello Stato *"operazioni*

*diverse da quelle per le quali debitore dell'imposta è il committente o cessionario (...)"*.

La citata [circolare 13/1994](#) precisa che questo inconveniente può essere superato se l'operatore extra-UE **nomina un proprio rappresentante fiscale**:

- in **Italia**, nel qual caso effettua sia un acquisto rilevante ai fini Iva, con la possibilità di avvalersi del regime di non imponibilità di cui all'[articolo 58, comma 1, D.L. 331/1993](#), sia una cessione intracomunitaria con il cliente UE, non imponibile ai sensi dell'[articolo 41, comma 1, lett. a\), D.L. 331/1993](#); ovvero
- nello **Stato UE di destinazione finale dei beni**, nel qual caso tra l'operatore italiano ed il rappresentante fiscale del soggetto extra-UE si realizza una cessione intracomunitaria e, successivamente, da parte di quest'ultimo, un'operazione territorialmente rilevante nello Stato UE ed ivi soggetta ad imposta.

L'inconveniente di cui si è detto può essere superato anche laddove il promotore della triangolazione utilizzi un proprio **rappresentante fiscale già nominato in altro Stato UE**, nel qual caso l'operazione rientra nello schema della **triangolazione comunitaria**.

Tali indicazioni non sono applicabili nel caso di specie, in quanto gli stampi acquistati dal cliente extra-UE sono consegnati in altro Stato UE a **titolo non traslativo della proprietà** (nella fattispecie, prestito d'uso).

Tuttavia, anche nell'ipotesi considerata, la cessione effettuata a favore del cliente extra-UE deve essere **assoggettata a Iva**, non sussistendo i presupposti per applicare il titolo di non imponibilità previsto per le cessioni all'esportazione e per quelle intracomunitarie.

A differenza, però, dell'esito individuato dall'Amministrazione finanziaria per la corrispondente operazione in triangolazione, cioè con doppio passaggio di proprietà, il cliente extra-UE – **se stabilito in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo di reciprocità** (Svizzera, Israele e Norvegia) – potrà chiedere il **rimborso dell'imposta**, ex [articolo 38-ter D.P.R. 633/1972](#), in quanto il trasferimento diretto degli stampi dall'Italia allo Stato UE del destinatario non dà luogo ad una operazione territorialmente rilevante ai fini Iva in Italia, idonea a precludere il rimborso.

Per i **restanti Stati non appartenenti alla UE**, in assenza della possibilità di recuperare l'imposta assolta in Italia, può essere opportuno verificare se, per il cliente extra-UE, sia ipotizzabile aprire una **posizione Iva nello Stato UE del destinatario degli stampi**, in modo che l'operazione, assumendo natura **intracomunitaria**, sia assoggettata ad imposta, con il meccanismo dell'inversione contabile, nello Stato di destinazione.

Di contro, l'utilizzo dell'eventuale **posizione Iva posseduta in un diverso Stato UE** non esclude l'addebito dell'Iva da parte del cedente italiano, in difetto di identità tra lo Stato UE di identificazione del cliente e quello di destinazione degli stampi, necessario per qualificare l'operazione come intracomunitaria.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



## ACCERTAMENTO

---

### *Tipologie di accertamento*

di **EVOLUTION**



Nel sistema impostato dopo la riforma del 1973, si contrappongono due attori fondamentali: il contribuente, che ha l'obbligo di dichiarare i redditi prodotti e l'amministrazione finanziaria, cui è affidato il compito di verificare il corretto adempimento di tali obblighi di autotassazione che gravano sul contribuente.

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

Il presente contributo analizza le diverse tipologie di accertamento effettuate dall'amministrazione finanziaria.

In linea di principio, i **controlli** che vengono effettuati in **fase di accertamento** dall'**amministrazione** si possono distinguere in due grandi categorie:

- **controlli di natura formale;**
- **controlli di natura sostanziale,** o di merito.

I **controlli di natura formale** sono quelli previsti dagli [articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. 600/1973](#), vale a dire la **liquidazione delle dichiarazioni** ed il **controllo formale** vero e proprio.

Per quanto riguarda la liquidazione delle dichiarazioni, l'[articolo 36-bis, comma 1, del D.P.R. 600/1973](#) sancisce che, avvalendosi di **procedure automatizzate**, l'amministrazione finanziaria procede, **entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo**, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta.

Tale attività è svolta:

- a livello centrale;
- su tutti i modelli presentati;

- in modo sostanzialmente analogo (anche se non sovrapponibile per quanto attiene ai versamenti) a quanto effettuato tramite i controlli Entratel.

Il successivo [comma 2](#) delinea **le attività che materialmente vengono effettuate**, avendo cura di precisare che la fase avviene **tenendo in considerazione i dati e gli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni** presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria.

Quando dai **controlli automatici** eseguiti emerge un **risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione** ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio emerge un'imposta o una maggiore imposta:

- l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali;
- se il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

L'obbligo di comunicazione degli esiti della liquidazione ha lo **scopo** precipuo di:

- **consentire al contribuente di beneficiare di una sanatoria a sanzioni ridotte** (1/3 della sanzione edittale prevista, quindi normalmente 10%);
- ed **evitare la reiterazione degli errori**.

Non è detto che le censure dell'Agenzia siano corrette e, per conseguenza, dalla **fase del confronto** può emergere un ripristino dei dati che **conferma la regolarità della posizione del contribuente** e della **originaria dichiarazione**.

Se l'attività di liquidazione delle dichiarazioni **interessa la totalità dei modelli presentati, l'attività di controllo formale vero e proprio è di natura parziale e viene effettuata su una selezione di contribuenti elaborata sulla base di elementi di rischio stabiliti dall'Agenzia delle Entrate**.

La definizione è stata fornita dall'amministrazione al paragrafo 2 della [circolare 68/E del 16.07.2001](#).

La **procedura di controllo formale** è diretta alla verifica della **correttezza degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione** attraverso un **riscontro documentale** finalizzato a comprovare la spettanza degli elementi che hanno concorso a determinare l'imposta dovuta dal contribuente.

Qualora, nel corso della procedura, emergano elementi sintomatici di **evasione**, essa deve attivare la fase di **controllo sostanziale**.

Comunque, il [comma 1 dell'articolo 36-ter del D.P.R. 600/1973](#) prevede che gli uffici periferici dell'**amministrazione finanziaria**, procedono, **entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni** presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto di specifiche analisi del rischio di evasione e delle capacità operative dei medesimi uffici.

Gli uffici possono:

- escludere **in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto** non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi ([comma 2, lettera a](#));
- escludere **in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti** ai contribuenti o agli elenchi posseduti ([comma 2, lettera b](#));
- escludere **in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti** ai contribuenti o agli elenchi posseduti ([comma 2, lettera c](#));
- determinare **i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti** ai contribuenti ([comma 2, lettera d](#));
- **liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche** e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificazioni ([comma 2, lettera e](#));
- **correggere gli errori materiali e di calcolo** commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta ([comma 2, lettera f](#)).

Il contribuente o il sostituto d'imposta sono tenuti, anche **telefonticamente o in forma scritta o telematica**, a **fornire chiarimenti** in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difforni dai dati forniti da terzi.

In merito all'**esito del controllo formale** è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarate, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

Diversamente dai controlli formali, l'attività di controllo dell'amministrazione può esplicitarsi anche in **controlli di natura sostanziale**, vale a dire per i quali si scende nel merito della pretesa.

Sostanzialmente possiamo distinguere tra:

- **accertamenti analitici**: l'accertamento viene definito analitico in quanto l'ufficio provvede a **modificare le singole poste** (ad esempio, considera non deducibile un costo,

rileva un errore nella competenza o nel principio di cassa, contesta la mancata fatturazione di una operazione certa ed esistente, ecc.) senza applicare alcun ragionamento particolare. Tale tipologia di accertamento può essere esteso anche al comparto dell'IVA;

- **accertamenti analitico – induttivi:** in questo caso non viene direttamente contestata la violazione di una norma dal **riscontro diretto o immediato di una violazione, di un documento, di un accadimento**. Diversamente, si giunge a presumere l'esistenza della violazione sulla base di un ragionamento svolto dall'Agenzia;
- **accertamenti induttivi veri e propri:** questa tipologia di accertamento rappresenta **la forma più grave di reazione dell'amministrazione** e, per tale motivo, può essere applicato solo nelle **specifiche fattispecie evocate dalla norma**. In tali ricorrenze "estreme", però, **l'ufficio è legittimato a ricostruire la posizione del contribuente utilizzando anche presunzioni semplici**.

si collocano **altre specifiche forme di accertamento** come:

- da **studi di settore**;
- da **redditometro**;
- da **indagini finanziarie**.



The banner features the Euroconference logo on the left, which includes a stylized 'ec' and the word 'EVOLUTION'. The main text in the center reads: 'Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi, calde come il tuo primo caffè. Aggiornamenti, approfondimenti e operatività, in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.' On the right, there is a background image of a hand typing on a laptop keyboard. At the bottom, a dark grey bar contains the text 'richiedi la prova gratuita per 15 giorni >'. A small vertical credit line on the far right reads 'Disegnato da Valerio Bazzano / Freemix'.