

I nuovi poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria nelle compravendite immobiliari

Thomas Tassani

Università degli Studi di Urbino

Recenti riforme fiscalità immobili

- Nuovo regime esenzione Iva;
- Riforma disciplina società non operative, innalzamento coefficienti da immobilizzazioni;
- Imposta di registro e valori castali ora limite all'accertamento solo nel sistema del prezzo valore
- In un quadro complessivo che vede sempre più utilizzati gli strumenti presuntivi

Manovra Visco-Bersani 2006

- Previsto l'accertamento in base al valore normale dei corrispettivi degli immobili scambiati nell'attività imprenditoriale o professionale

(Dl 223/2006 del 4/7/2006 - art. 35, commi 2 e 3; convertito in L 248 del 4/8/2006)

Elementi fondamentali

- Presunzione relativa a favore dell'Amministrazione finanziaria
- Valore normale come fondamento della presunzione stessa

Norme modificate

- Modifica artt. 39, primo comma, lett.d), Dpr 600/73 e 54, terzo comma, Dpr 633/72
- Accertamento analitico ai fini Imposte sui redditi e IVA per imprenditori e professionisti

Art. 54 Dpr 633/72

- Disciplina la rettifica della dichiarazione Iva;
- Comma 3: rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità, quando l'esistenza di maggiori operazioni Iva o la inesattezza nelle detrazioni risulti in modo "certo e diretto" (verbali, questionari, ecc.)
- Nuovo ult.periodo: per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili e pertinenze la prova si intende integrata anche se *"desunta sulla base del valore normale dei predetti beni"*

Art. 39 Dpr 600/73

- 1 comma: rettifica analitica: lett. d) anche sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi precise e concordanti
- Nuovo ult. Periodo: per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili, la prova si “*intende integrata*” anche se l’*infedeltà dei relativi ricavi viene desunta sulla base del valore normale*”.

Piano della lezione

- 1) La finalità ed il funzionamento della presunzione;
- 2) L'onere probatorio in capo all'A.F.;
- 3) Le possibilità di difesa del contribuente;
- 4) L'efficacia temporale della presunzione.

1) Finalità e funzionamento della presunzione

- In relazione agli immobili ceduti, l'impresa contabilizza proventi (o costi) o operazioni imponibili (o detrazioni)
- L'A.F. confronta il valore dichiarato dalle parti con il valore di mercato del bene
- Se emerge una differenza vi è la prova della fittizietà del corrispettivo dichiarato e, quindi, dell'evasione

Valore normale

- Diviene strumento generalizzato di controllo di tutte le cessioni immobiliari
- E' funzionale all'accertamento di evasioni di imposta (ossia di sottrazione di imponibile)
- Sia in termini di redditi od operazioni Iva occultate
- Sia di costi o detrazioni fittiziamente dichiarate

Esempio 1

- Ceduto un immobile di 100 mq in Pza di Spagna (Rm) a 500.000 Euro
- Valore di mercato 1.000.000 Euro
- Vi è la prova della simulazione del prezzo, dell'occultamento di parte del corrispettivo (per il **venditore**)
- A meno che non vi sia la prova contraria

Esempio 2

- Ceduto un immobile di 100 mq in Via Turri (RE) a 500.000 Euro
- Valore di mercato 100.000 Euro
- Vi è la prova della simulazione del prezzo, della creazione fittizia di un costo (in capo all'**acquirente**)
- A meno che non vi sia la prova contraria

Ai fini Iva

- Oltre alla nuova presunzione si è
- Abrogato l'art. 15, D.l. 41/1995 (prevedeva che non si procedesse a rettifica, per le cessioni dei fabbricati classificati nei gruppi A, B, C, se il corrispettivo veniva indicato in atto in misura non inferiore al valore catastale, salvo che da atti non emergesse un corrispettivo maggiore)

Portata antielusiva della presunzione

- Sistema delle imposte sui redditi e dell'Iva si fonda sulla normale rilevanza del corrispettivo contrattuale
- Artt. 85, 86, 92 Tuir (r.impresa); art. 54 Tuir (redditi lavoro autonomo): elementi positivi e negativi in base al corrispettivo contrattuale
- Art. 13, 1 c., Dpr 633/72: base imponibile Iva è data dal corrispettivo contrattuale – così la detrazione (art. 73 Direttiva 2006/112/CE)

Il valore normale

- In questo quadro diventa elemento utilizzato per accertare una fittizietà del corrispettivo dichiarato e, quindi, per **accertare il reale corrispettivo negoziale**
- Ruolo “antievasivo” del valore normale
- Distinto dal ruolo “sostanziale” o “antielusivo” che in altri ambiti il valore normale assume

Portata sostanziale del valore normale

- Nelle ipotesi di destinazione a finalità estranee dei beni d'impresa (artt. 53, 57, 85, 86 Tuir; art. 2, 2 c., art. 3, Dpr 633/72)
- Nei conferimenti (art. 9, Tuir)
- Ipotesi in cui **non c'è un corrispettivo** ed il valore normale dei beni lo sostituisce
- *(portata sostanziale del valore normale anche nell'imposta di registro per immobili e aziende: art. 51, 2c., Tuir)*

Portata antielusiva del valore normale

- Art. 110, 7 c., Tuir: componenti derivanti da scambi con imprese controllate non residenti sono valutate al valore normale
- **Sostituzione** del corrispettivo negoziale con il valore normale dei beni e servizi
- Finalità **antielusiva** di evitare forme di ottimizzazione fiscale

Differenze applicative

- Se il v.n. è in funzione antievasiva (come nel Dl 223/06) opera come strumento accertativo per accertare il reale corrispettivo negoziale e non per sostituire quest'ultimo;
- Se il v.n. è elemento sostanziale non si richiede la ricerca del reale corrispettivo negoziale

Conseguenze

- Fine ultimo è accertare il corrispettivo: *ratio* da utilizzare nell'interpretare la disposizione
- Le parti debbono indicare negli atti e nella contabilità il corrispettivo reale e non il valore normale;
- Agendo sul piano dell'accertamento il Dl 223/06 non è di per sé in deroga alle disposizioni comunitarie dell'Iva sulla base imponibile;
- In quanto presunzione, però, occorre valutare in concreto gli effetti in capo al contribuente, anche per un giudizio di legittimità costituzionale e compatibilità comunitaria

Il valore normale I. registro

- Nella imposta di registro è criterio di determinazione della base imponibile (art. 51 Dpr 131/86)
- Prima: limite al potere di accertamento se indicato in atto il valore catastale (valutazione automatica)
- Dopo Riforma dl 223/2006: valutazione automatica limitata a poche ipotesi

Valore catastale vs. valore normale

- Valutazione automatica nei casi del sistema del “prezzo valore”:
 - Cessioni di immobili ad uso abitativo e pertinenze
 - Acquirente è persona fisica non imprenditore
 - Richiesta in atto al notaio

In tutti gli altri casi

- La base imponibile è il valore normale se superiore al corrispettivo
- Poteri di accertamento dell'AF per la fissazione del valore normale

La natura legale della presunzione

- Nell'accertamento dell'Iva e delle I.R. il valore normale costituisce oggi la base di una nuova presunzione legale
- E non semplicemente quale presunzione semplice ex artt. 39, primo comma, lett. d), Tuir e 54, 2 c., Dpr 633/72
- Quale la differenza in termini operativi?

Il v.n. come base per una presunzione semplice

- Cosa succedeva prima del dl 223/2006?
- Il valore normale dei beni era utilizzato dall'AF per fondare l'accertamento in rettifica
- Ma solo in quanto “presunzione semplice” (artt. 39, primo comma, lett. d, dpr 600/73; 54, secondo comma, Dpr 633/72)

L'accertamento prima del D 223/2006

- La divergenza tra il valore degli immobili così determinato ed il corrispettivo dichiarato non è stato ritenuto “ elemento sufficiente a giustificare tale rettifica in contrasto con le risultanze contabili”, dovendo essere vagliato “nel contesto della situazione contabile ed economica dell'impresa, in presenza di altre concordanti indicazioni documentali o anche presuntive” (Cass. 10049/2000)

Segue

- tale discostamento può assumere rilevanza ex art. 2729 c.c. solo quando “si inserisce in una valutazione complessiva e globale di tutti gli elementi”, per “l’insufficienza del singolo fatto noto a dar fondamento alla prova presuntiva” (Cass. 9265/1995)

Onere A.F. prima del DI 223/2006

- L'AF doveva dimostrare l'inattendibilità del corrispettivo dichiarato, considerando le specifiche circostanze soggettive ed oggettive del trasferimento
- E quindi valutando se, in base ai rapporti tra i soggetti, alla situazione aziendale ed economica, non fosse comunque ragionevole la divergenza tra corrispettivo e valore di mercato

In quanto presunzione semplice

- E' l'A.F. che deve convincere il giudice che la presunzione è grave, precisa e concordante;
- Importante ruolo del Giudice Tributario che può, anche indipendentemente della prova contraria del contribuente, non ritenere idonea la presunzione semplice quale prova
- Art. 2729 c.c. “lasciate alla prudenza del giudice”

Nelle presunzioni legali (come nel DI 223/2006)

- L'A.f. è invece dispensata dal provare la validità del proprio ragionamento presuntivo, non potendo questo essere messo in discussione dal giudice
- Art. 2727 c.c.: è la conseguenza che la legge e non il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignoto
- Art. 2728 c.c.: dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite
- Quindi il giudice non potrà giudicare della “tenuta” sul piano probatorio del ragionamento inferenziale

L'attività dell'AF a seguito del DI 223/06

- Negli ambiti applicativi della nuova presunzione
- L'AF è dispensata dalla complessiva istruttoria, essendo sufficiente rilevare la oggettiva difformità tra corrispettivo e v.n.
- L'AF soddisfa in questo modo il proprio onere probatorio

Effetti pratici

- Accertamento che avviene quasi “a tavolino”
- Peraltro le norme non prevedono l’obbligo della previa ispezione della contabilità del contribuente
- Facilità e futura estrema diffusione di tali accertamenti

Indirizzo anche giurisprudenziale?

- Vi è una certa coerenza con un altro indirizzo della Corte di Cassazione che in diversi casi ha dato piena valenza probatoria al mero riscontro del carattere “antieconomico” del comportamento del contribuente
- Nel provare la infedeltà di corrispettivi; la inerenza di costi
- In questo senso divergenza tra corrispettivo e valore normale è, a ben vedere, elemento antieconomico della singola fattispecie negoziale

2) Onere probatorio a carico dell'A.F.

- Deve determinare il valore normale del bene
- Si intende per v.n. il *prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata la operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi*

Artt. 9, Tuir, 14, Dpr Iva

- *“per determinare il valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe dell’impresa che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini della camera di commercio più vicina, alle tariffe professionali e ai listini di borsa”.*

PROVV. DIRETTORE Ag. Entrate n. 2007/120811 DEL 27/7/2007 - FABBRICATI

- viene data attuazione alla previsione contenuta nell'art. 1, comma 307, legge 296/2006 (finanziaria 2007), per la fissazione periodica di “criteri utili” al fine della determinazione del valore normale dei fabbricati nell'Iva (art. 14, Dpr 633/73), nelle imposte sui redditi (art. 9, terzo comma, Tuir), nell'imposta di registro (art. 51, terzo comma, Dpr 131/86).

I criteri da utilizzare

1. I valori dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare (OMI) dell'Agenzia del Territorio;
2. I coefficienti di merito relativi alle caratteristiche che influenzano il valore dell'immobile;
3. Altre informazioni in possesso dell'Ufficio

immobili abitativi

- prodotto fra la superficie in metri quadri risultante dal certificato catastale ed il valore unitario determinato in base alle quotazioni OMI e dei coefficienti relativi alle caratteristiche dell'immobile

Quotazioni dell'OMI

- tengono conto della zona omogenea in cui è situato l'immobile oppure di quella limitrofa o analoga censita e del periodo dell'atto di compravendita o quello antecedente in cui è stato pattuito il prezzo con atto avente data certa. E' previsto che ci si riferisca allo stato conservativo "normale".

I coefficienti di merito

- (da utilizzare per determinare il valore normale degli immobili abitativi) attengono al taglio, al livello del piano e alla categoria catastale (con i valori specificati nelle tabelle allegate).

Allegato al Provv. Direttore

- Valore normale = valore normale unitario x superficie (mq)
- Valore normale unitario =

$\text{Val OMI min} + (\text{Val OMI max} - \text{Val OMI min}) \times K$

- K è la media ponderata tra i due coefficienti K1 (taglio superficie) e K2 (livello di piano)

$$K = (K1 + 3 \times K2) / 4$$

immobili diversi dalle abitazioni

- la media fra il valore minimo e massimo espresso dall'OMI, considerando il periodo della compravendita e lo stato conservativo “normale”

immobili ultimati o ristrutturati da non più di quattro anni

Per questi il valore normale è determinato in base allo stato conservativo “ottimo” censito dall’OMI.

I criteri integrativi (in possesso degli uffici)

- Il valore del mutuo, per atti soggetti ad Iva, in caso di importo superiore alla compravendita;
- I prezzi effettivamente praticati che emergono dalle compravendite fra privati nella stessa zona e nello stesso periodo di tempo;
- I prezzi che emergono dagli accertamenti effettuati ricostruendo i ricavi in base alla osservazione diretta dei costi sostenuti per la costruzione e ad altre prove certe (anche in base alle risultanze delle indagini finanziarie);

Segue

- I prezzi che emergono dalle offerte di vendita del soggetto controllato, o da quelle effettuate al pubblico tramite i media o che emergono da analoghe vendite effettuate;
- Le ristrutturazioni desunte dai dati relativi ai permessi di costruire, alle DIA, alle detrazioni dichiarate per spese di recupero del patrimonio edilizio.

Osservazioni

- Possibilità di contestare il valore normale come determinato dall'ufficio
 - O perché i criteri danno un valore non attendibile (es. no censimento in quella zona);
 - O perché non correttamente applicati gli stessi criteri;
 - O perché non sono state considerate le altre informazioni cui l'ufficio poteva attingere
- Possibilità in generale di provare altrimenti il valore normale (il provvedimento è un atto di indirizzo dal valore interno all'AF)
 - Offerte al pubblico
 - Listini di intermediari specializzati

Ruolo difensivo del preliminare?

- quando il contratto definitivo sia programmato per una data che si collochi in un semestre successivo a quello di nascita del rapporto commerciale con il futuro acquirente;
- e per i semestri a venire ci si attenda una sensibile rivalutazione delle quotazioni OMI (che si ricorda sono aggiornati ogni semestre solare);
- potrebbe divenire comunque conveniente stipulare e registrare a termini di legge il contratto preliminare.

VN e mutui/finanziamenti

- Art. 35, comma 23-bis, Dl 223/2006
- In caso di trasferimenti immobiliari soggetti ad Iva
- Finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari
- Il valore normale non può essere inferiore all'ammontare del mutuo o del finanziamento erogato.

Ulteriore presunzione

- Di corrispondenza tra valore minimo del VN e importo del finanziamento
- Basata sulla regola di comune esperienza secondo cui il corrispettivo previsto per il trasferimento di un bene deve considerarsi, in base l'*id quod plerumque accidit*, almeno pari al finanziamento che si è ottenuto per acquistarlo

Riflessi

- L'AF è libera di determinare in modo maggiore il corrispettivo
- Problema: cosa accade se l'importo del finanziamento è stato ottenuto per importo superiore perché spese accessorie
- Es. oneri tributari o professionali

Esempio

- Acquisto immobile, corrispettivo reale di 100
- Mutuo contratto per 150
- Esigenza del venditore di pagare Iva e notaio e qualche spesa per la ristrutturazione
- Quale è l'importo che l'AF può utilizzare per fissare il valore normale del bene?

Risoluzione AE n. 122/E del 1/6/2007

- In data 28/9/2006, una S.r.l. vende un immobile, indicando l'importo del corrispettivo nell'atto di compravendita;
- L'acquirente, con riferimento a tale atto, stipula un contratto di mutuo bancario per importo superiore al corrispettivo dichiarato;
- Nel contratto di mutuo è espressamente previsto che non tutto il *quantum* erogato è destinato all'acquisto dell'immobile, parte delle somme essendo destinate a lavori di ristrutturazione dell'immobile.

Parere dell'Agenzia:

- Nel caso in cui il contratto specifichi che parte della somma è destinata a coprire costi ulteriori e diversi rispetto a quelli di acquisto, il contribuente può vincere la presunzione fornendo la prova documentata dei lavori di ristrutturazione effettuati sull'immobile acquistato. A tale scopo, precisa l'Agenzia, potranno essere esibite le “*autorizzazioni ad eseguire i lavori rilasciate dall'ente locale competente, ove previste, i preventivi relativi ai lavori da svolgere, le fatture di pagamento ed ogni altra utile documentazione*”.

Critica

- La presunzione mutuo/vn è strumentale all'accertamento del reale corrispettivo dell'immobile
- Un utilizzo ragionevole della presunzione dovrebbe indurre l'AF a considerare solo le somme finanziate che si riferiscono all'acquisto dell'immobile
- Non quelle relative a spese ulteriori o successive
- Elementi documentali (previsto nel mutuo e/o nell'atto di compravendita)
- Eventuale controllo di fatto di veridicità secondo gli ordinari poteri dell'AF

Interpretazione e legittimità delle presunzioni

- Art 53 Cost. compatibili le presunzioni legali relative ma solo se logiche e ragionevoli, se si fondano sull'*id quod plerumque accidit* e non sono solo giustificate dall'interesse fiscale
- Diritto comunitario (spt. Iva) esigenza di proporzionalità dello strumento accertativo che non deve rendere troppo difficile *in concreto* l'esercizio dei diritti del soggetto passivo e l'applicazione delle norme comunitarie
(misura *idonea, necessaria, adeguata*)

La valutazione della divergenza tra corrispettivo e valore normale

- Letteralmente le norme ammetterebbero la ripresa fiscale anche in caso di lieve scostamento tra corrispettivo dichiarato e v.n.
- Si deve però ritenere necessaria anche una attività “valutativa” dell’AF che giudichi circa la rilevanza o meno dello scostamento?

Utilizzo del v.n. solo per scostamenti rilevanti

- Perché il v.n. è strumento di accertamento non sostanziale e quindi diventa ragionevole e proporzionale utilizzarlo solo qual'ora rilevanti siano le divergenze
- È lo stesso concetto di medietà di normalità che implica situazioni che fisiologicamente siano sopra o sotto la media
- Precedenti normativi: art. 62 sexies dl 331/93: “gravi incongruenze” ricavate dagli studi di settore

3) Le possibilità difensive del contribuente

- Può contestare la determinazione del valore normale come effettuata dall'ufficio
- Può contestare l'utilizzo del valore del mutuo o finanziamento
- Può contestare la “rilevanza” della divergenza tra corrispettivo dichiarato e valore normale

Prova contraria del contribuente

- Può dare una diversa giustificazione della divergenza:
 - Collegamento personale o societario tra le parti;
 - Esigenze di liquidità;
 - Nell'ambito di altri rapporti commerciali tra le parti,
 - Ecc.

IL ruolo del giudice

- Le prove contrarie del contribuente saranno soprattutto prove presuntive, però semplici
- Lasciate al prudente apprezzamento del giudice
- Importante: non è possibile limitare la prova contraria del contribuente (es. ritenendo che possano essere provate solo “circostanze eccezionali”)

.....

- La prova è essenzialmente negativa (prova di *non aver evaso*) ed ogni limitazione rischia di trasformarla in *probatio diabolica*
- Sarebbe poi importante il riconoscimento anche giurisprudenziale di un diritto generalizzato al contraddittorio

4) La retroattività della presunzione legale

- PROBLEMA:
 - AF ha sostenuto l'applicazione retroattiva della presunzione (circ. 11/E 2007)
 - Anche alle fattispecie realizzate successivamente l'entrata in vigore del Dl 223/2006

Caso

Immobile ceduto a 100 – valore normale 1000

Cessione avviene il 1/1/2006

Avviso di accertamento emanato il 10/11/2006

L'AF può basare l'avviso di accertamento sulla nuova presunzione legale?

Finanziaria 2008

- Ha previsto, con norma interpretativa, l'applicazione della presunzione legale basata sul valore normale
- Solo agli atti formati dopo la entrata in vigore del DL 223/2006 (4/7/2006)
- Per quelli precedenti, la presunzione è solo presunzione semplice (vedi prima)

Bibliografia

Sulle presunzioni nel diritto tributario

- CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005;
- TRIMELONI, *Le presunzioni tributarie*, in *Trattato diritto tributario*, diretto da Amatucci, II, Padova, 1994, 81 ss.;
- TINELLI, *Presunzioni (diritto tributario)*, in *Enc.giur.*, XXIV, Roma, 1991, 1 ss.;
- AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno di Rimini del 22-23 febbraio 1985, a cura di Granelli, Rimini, 1987;
- LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, *passim*; VERSIGLIONI, *Presunzioni legali e prova del fatto ignoto nell'accertamento dell'IVA*, in *Riv.dir.trib.*, 2000, I, 139 ss.

Bibliografia

Sugli accertamenti basati sul valore normale

- SCALINCI, “Rilevanza fiscale” del corrispettivo contrattuale ed accertamento contabile analitico-induttivo, in *Riv.dir.trib.*, 2003, II, 504 ss.
- CORTE CASS., n. 9265, del 2/9/1995, in *Giur.Imp.* 1996, I, 804 ss.
- CORTE CASS., sez. trib., 01/08/2000, n. 10049, in *Banca dati Ipsoa*.
COMM.TRIB.REG. Liguria, 11/3/2005, n. 6, in *Banca dati CORTE CASS.*,
16/12/1999, n. 5769, in *Banca dati Ipsoa*; CORTE CASS., sez.trib., 8/5/2000, n.
5769, in *Fisconline*; CIRC.MIN., 26/2/1999, n. 53/E; Comm. trib. regionale Venezia,
sez. atti norm., 24/06/1999, n. 67; Comm. trib. prov.le Milano, sez. I, 18/03/1998,
n. 577; Comm. trib. prov.le, 29/05/1997; Comm. trib. regionale Venezia, sez. ad.
plen., 18/09/1998, n. 174; Comm. trib. regionale Trento, sez. III, 20/06/2000, n.
20, annotate da FORMENTIN, *L'utilizzo del “valore normale” in sede di rettifica dei
corrispettivi contrattuali ai fini dell’Iva e delle imposte sul reddito*, in *Riv.dir.trib.*, 2001, II, 152
ss. *relationem*”: il caso della mancata produzione, nel corso del giudizio, di una stima Ute
richiamata dall’atto di accertamento, in *Boll.trib.*, 1996, 1143 ss.

Bibliografia

Sulla presunzione basata sul valore normale introdotta dal DL 223/2006

- LUPI, *Valore normale e immobili tra contingenze normative e struttura della tassazione analitica*, in *Dialoghi dir.trib.*, 2006, 1424;
- BASILAVECCHIA, *L'accertamento del valore di mercato degli immobili*, in *Corr.trib.*, 2007, 197;
- TASSANI, *L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione fondata sul valore normale*, in *Rass.trib.*, 2007, pag. 137 ss.;
- CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 152-2006/T, relatore T. TASSANI, reperibile nel sito www.notariato.it.

Bibliografia

Sui criteri di determinazione del valore normale:

- MASTROIACOVO, *L'Agenzia delle Entrate fissa i criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati*, in *Corr.trib.*, 2007, 3011 ss.;
- PISCHETOLA, *L'Agenzia delle Entrate detta criteri per la determinazione del valore normale dei fabbricati*, in *Il fisco*, 2007, 4860 ss.;
- CORRADIN, *Valore normale degli immobili ai fini dell'accertamento*, in *Il fisco*, 2007, 5266.