



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

PRINCIPI DI VIGILANZA E CONTROLLO DELL'ORGANO DI REVISIONE DEGLI ENTI LOCALI

Documento n. 11

Controlli sugli adempimenti fiscali



A cura della Commissione “Revisione dei principi di vigilanza e controllo dell’Organo di revisione degli Enti locali” - Area Economia degli Enti locali.

Consiglieri Delegati:

DI RUSSO Davide

SEQUI Remigio Enrico Maria

Componenti della Commissione:

BORGHI Antonino - Coordinatore

CASTELLANI Marco

DELFINO Maurizio

MUNAFO’ Giuseppe

NARDELLI Gabriella

POZZOLI Stefano

ROSSI Marco

RUFFINI Patrizia

RUSSO Eugenio

ZIRUOLO Andrea

Esperti della Commissione:

BELTRAMI Alessandro - Fondazione IFEL

BILARDO Salvatore - IGEPA - Ministero dell’Economia e delle Finanze

BRUNETTO Elena - Componente Gruppo di Lavoro Arconet - Ardel

FERONE Rinieri - Corte dei Conti

IADECOLA Arturo - Corte dei Conti

SIMEONE Cinzia - IGEPA - Ministero dell’Economia e delle Finanze

SCELFO FEDERICA - Ministero dell’Interno

VERDE Giancarlo - Ministero dell’Interno

Ricercatore FNC:

DE TONI Anna

Il presente documento riflette i principi emanati fino alla data di pubblicazione dello stesso. Le edizioni aggiornate saranno pubblicate esclusivamente sul sito web del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili nella sezione Documenti, studi e ricerche “Principi di vigilanza e controllo dell’Organo di revisione degli Enti locali”.



Indice

11.1. INTRODUZIONE	4
11.2. CONTROLLI DI CARATTERE GENERALE	4
11.3. VERIFICHE DEGLI ADEMPIMENTI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA.....	4
11.4. VERIFICHE DEGLI ADEMPIMENTI AI FINI IVA.....	5
11.4.1. La soggettività passiva dell'ente locale: inquadramento generale	5
11.4.2. Le verifiche IVA preliminari.....	6
11.4.3. Le verifiche IVA periodiche	7
11.4.4. Le verifiche IVA di corrispondenza.....	9
11.4.5. Le altre verifiche IVA complementari	9
11.5. VERIFICA DEGLI ADEMPIMENTI AI FINI IRAP.....	10
11.5.1. Le verifiche IRAP preliminari.....	10
11.5.2. Le verifiche IRAP periodiche	10
11.6. FACOLTÀ DEL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ.....	11
11.7. OBBLIGO DELLA SOTTOSCRIZIONE DELLA DICHIARAZIONE IVA/IRAP E DEL MODELLO 770.....	11

11.1. INTRODUZIONE

La verifica sugli adempimenti fiscali rientra nell'attività di vigilanza indicata nell'art. 239, comma 1, lett. c), del D.lgs. n. 267/2000 – Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (di seguito anche Tuel). Tale norma assegna all'Organo di revisione il compito di vigilare anche *“sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente [...], agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità”*, utilizzando anche *“tecniche motivate di campionamento”*.

11.2. CONTROLLI DI CARATTERE GENERALE

Nell'ambito dell'attività di controllo e vigilanza che l'Organo di revisione deve compiere sul rispetto dei numerosi adempimenti in materia fiscale a cui sono chiamati gli Uffici finanziari dell'ente locale in base alle varie disposizioni normative, si segnala che essi riguardano principalmente le materie afferenti la sostituzione d'imposta, l'Imposta sul valore aggiunto e l'Imposta regionale sulle attività produttive, ed altri aspetti direttamente o indirettamente correlati alla fiscalità erariale.

11.3. VERIFICHE DEGLI ADEMPIMENTI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA

In considerazione del fatto che l'ente locale è tenuto agli obblighi di ritenuta alla fonte di cui al D.P.R. n. 600/1973 per i compensi e le altre somme corrisposte a dipendenti, collaboratori e terzi e per le indennità di esproprio ex art. 11 della legge n. 413/1991, l'Organo di revisione deve effettuare, con la tecnica del campionamento, le seguenti verifiche:

- per le diverse tipologie di compensi o indennità corrisposte a terzi, se l'ente abbia correttamente applicato la ritenuta a titolo di acconto o di imposta;
- per l'erogazione di contributi corrisposti a imprese, esclusi solo quelli per l'acquisto di beni strumentali, se sia stata operata la ritenuta del 4% a titolo di acconto Irpef o Ires ai sensi dell'art. 28, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973; tale disposizione è applicabile anche agli enti non commerciali, allorché essi svolgano attività aventi natura commerciale, con la conseguente assoggettabilità alla disciplina Iva e/o Ires/Irpef limitatamente all'attività commerciale svolta;
- per le indennità di esproprio di terreni destinati a opere pubbliche o a infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C, D, di cui al decreto ministeriale 2 aprile 1968, ovvero a interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare, di cui alla legge 18 aprile 1962, n. 167, corrisposte a soggetti che non esercitano imprese commerciali (privati, enti non commerciali, imprenditori agricoli) se sia stata effettuata la ritenuta del 20%;
- se il sostituto d'imposta abbia effettuato il versamento all'Erario delle somme trattenute a titolo di ritenute entro il giorno 16 del mese successivo a quello di erogazione del reddito/compenso/indennità con il Modello F24EP;
- se il sostituto d'imposta abbia trasmesso, per via telematica, all'Agenzia delle Entrate, entro il termine prescritto dalla legge, le Certificazioni Uniche (CU) per redditi di lavoro dipendente,

equiparati e assimilati, redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi e se abbia consegnato le predette certificazioni ai percipienti, mediante invio postale o consegna diretta, entro il 31 marzo;

- la corrispondenza dei dati indicati nei vari quadri della dichiarazione dei sostituti di imposta Modello 770 con quelli della contabilità generale e con gli importi versati risultanti dalle singole certificazioni;
- la corretta compilazione e sottoscrizione della dichiarazione dei sostituti di imposta Modello 770, anche da parte dell'Organo di revisione;
- la corretta presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta Modello 770 entro il termine prescritto dalla legge;
- se, in caso di ritardato o omesso versamento di alcune ritenute fiscali, sia stato effettuato il relativo *"ravvedimento operoso"*, come disposto dall'art. 13, del D.lgs. n. 472/1997;
- se le ritenute riportate a residuo passivo corrispondono all'effettivo debito verso l'erario al 31 dicembre.

11.4. VERIFICHE DEGLI ADEMPIMENTI AI FINI IVA

11.4.1. La soggettività passiva dell'ente locale: inquadramento generale

L'ente locale, non avendo per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, è soggetto all'imposta ai sensi del comma 4 dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali nel rispetto del requisito dell'abitudine, restando escluse le operazioni poste in essere con carattere di occasionalità.

Il comma 5 dell'art. 4 considera oggettivamente commerciali, anche se esercitate da enti locali, una serie di attività, quali l'erogazione di gas, acqua e servizi di fognatura e depurazione, energia elettrica, la gestione di mense, la somministrazione di pasti, il trasporto di persone, tipiche degli enti locali.

Secondo la normativa comunitaria - art. 13 Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE - gli Stati, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. In ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi con riferimento a tutte le attività elencate nell'allegato I alla suddetta Direttiva, quando non trascurabili.

Coerentemente con la normativa comunitaria, il comma 5 dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 esclude dall'ambito di applicazione dell'Iva le attività di pubblica autorità effettuate dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni e dagli altri Enti di diritto pubblico. Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

Secondo la giurisprudenza comunitaria, se la concorrenza è falsata (sia per il soggetto privato che per l'ente pubblico) è violato il principio di neutralità fiscale dell'Iva, espressione di parità di trattamento. Pertanto, gli organismi di diritto pubblico devono essere considerati come soggetti passivi per le attività o per le operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità non solo quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza a danno di loro concorrenti privati, ma anche quando provocherebbero distorsioni a loro danno (limitazione alla detrazione dell'Iva).

La definizione di «pubblica autorità» non può essere fondata sull'oggetto o sul fine dell'attività dell'ente pubblico, ma occorre individuare il regime applicato in base al diritto nazionale.

Le attività esercitate in quanto «pubblica autorità» sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del loro regime giuridico¹. Quando, invece, tali enti agiscono in forza dello stesso regime a cui sono sottoposti gli operatori privati, non si può ritenere che svolgano attività in quanto pubbliche Autorità, e conseguentemente devono essere considerati soggetti passivi ai fini Iva.

11.4.2. Le verifiche IVA preliminari

L'Organo di revisione deve verificare che l'ente locale, ponendo in essere sia attività istituzionali che commerciali, abbia istituito la contabilità separata prevista dal secondo comma dell'art. 19-ter del D.P.R. n. 633/1972, rilevando in maniera esplicita i capitoli di bilancio di previsione (per le entrate e le spese) riportando la dizione "servizio rilevante agli effetti dell' IVA", ovvero abbia adottato il PEG fiscale, il tutto ai sensi della Circolare 26/381304 del 13/6/1980 (Min. Fin., Dir. Gen. Tasse).

L'Organo di revisione deve verificare se l'ente locale:

- ha optato, in presenza di operazioni attive esenti, per la separazione delle attività ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n.633/1972 e se si è avvalso della dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti (per tutte o solo alcune operazioni) ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n.633/1972. In presenza di tale opzione, è opportuno che l'ente effettui preventivamente un calcolo di convenienza;
- ha istituito (anche per ogni attività separata) i registri IVA necessari, ovvero:
 - Il registro delle fatture emesse;

¹ Sono attività poste in essere nella qualità di «pubblica autorità» quelle riconducibili ad atti e provvedimenti tipici delle autorità localmente preposte alla cura delle funzioni pubbliche.

-
- Il registro dei corrispettivi;
 - Il registro degli acquisti;
 - essendo soggetto al meccanismo della scissione dei pagamenti (*split payment*) ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. n.633/1972, ha optato:
 - a. per la registrazione delle fatture di acquisto nel registro delle vendite o corrispettivi ex art. 5, comma 2, D.M. 23 gennaio 2015;oppure
 - b. per il versamento dell'imposta dovuta ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. n.633/1972 mediante modello F24 entro il giorno successivo in cui l'imposta diviene esigibile ex art. 5, comma 1 del D.M. 23 gennaio 2015, senza possibilità di compensazione e utilizzando un apposito codice tributo;
 - ha presentato la dichiarazione IVA degli ultimi 4 anni;

L'Organo di revisione deve verificare, con la tecnica del campionamento, se l'ente locale:

- in caso di acquisto di beni e servizi promiscui, al fine di computare in detrazione la corretta quota di IVA imputabile alle operazioni con diritto alla detrazione, ha determinato la percentuale di detraibilità secondo criteri oggettivi, obiettivamente controllabili dall'Amministrazione Finanziaria, ai sensi dell'art. 19, comma 4, del D.P.R. n.633/1972;
- ha attivato la procedura per comunicare preventivamente ai propri fornitori, per le operazioni soggette a *reverse charge* di cui all'art. 17 del D.P.R. n.633/1972 (quali pulizie, manutenzioni, ecc. relative a edifici), la loro assoggettabilità a tale regime oppure a quello relativo alla scissione dei pagamenti (o in quote parti di entrambi i regimi) a seconda che tali acquisti siano afferenti la sfera istituzionale, per la quale l'ente locale non riveste la qualifica di soggetto passivo IVA, o commerciale.

11.4.3. Le verifiche IVA periodiche

L'Organo di revisione deve verificare con la tecnica del campionamento:

- che per i beni e i servizi acquistati o importati venga rispettato il criterio dell'inerenza e dell'impiego degli stessi nell'esercizio di impresa, arte o professione (art. 19, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972);
- il corretto esercizio del diritto alla detrazione IVA nei limiti temporali di cui all'art. 19, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972;
- che per i beni e i servizi a uso promiscuo sia detratta la sola quota imputabile all'attività commerciale sulla base di criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati (art. 19, comma 4 del D.P.R. n. 633/1972);

-
- la corretta applicazione dell'indetraibilità sugli acquisti di beni e servizi afferenti operazioni esenti o non soggette (art. 19, comma 2 del D.P.R. n. 633/1972);
 - la corretta applicazione del pro-rata in presenza di operazioni esenti (art. 19, comma 5 e art. 19-bis del D.P.R. n. 633/1972);
 - la esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi ai sensi dell'art. 19-bis.1 del D.P.R. n. 633/1972;
 - la corretta applicazione delle rettifiche delle detrazioni per cambio di destinazione, mutamento del regime delle operazioni attive, variazione del pro-rata (art.19-bis.2 del D.P.R. n. 633/1972);
 - la corretta fatturazione delle operazioni soggette a reverse charge in presenza di acquisti di beni e servizi destinati anche alle attività istituzionali dell'ente;
 - la corretta gestione del ciclo attivo e passivo della fatturazione elettronica (emissione, trasmissione, ricezione e conservazione digitale)
 - la corretta emissione, registrazione e trasmissione delle fatture elettroniche (ex bollette-fatture) per i servizi di pubblica utilità di cui al DM 24 ottobre 2000, n.370 (rifiuti, fognatura e depurazione, acqua, gas, energia elettrica, lampade votive);
 - per le cessioni e le prestazioni rilevanti ai fini Iva, che le fatture siano emesse e registrate nei termini, oppure che siano annotati e registrati i corrispettivi, con l'applicazione delle aliquote IVA corrette, in ossequio alla normativa IVA di riferimento;
 - che l'ente provveda alle liquidazioni mensili o trimestrali, tenendo conto del pro-rata;
 - che siano effettuati i versamenti mensili (entro il 16 del mese successivo) o, in caso di opzione per la liquidazione trimestrale, entro il 16/5, 16/8 e 16/11 e che gli importi versati corrispondano alle liquidazioni periodiche;
 - il corretto versamento dell'IVA per le fatture di acquisto soggette a split payment in relazione alle differenti opzioni così come adottate dall'ente;
 - la tenuta di distinti registri IVA in presenza di regimi speciali e/o particolari;
 - l'invio telematico delle comunicazioni liquidazioni periodiche Iva trimestrali;
 - l'invio telematico del modello INTRA 12 per gli acquisti effettuati da San Marino e della liquidazione e relativo versamento dell'imposta con specifico codice;
 - che sia stato versato l'eventuale saldo a debito risultante dalla Dichiarazione annuale IVA entro il termine fisso del 16/03, ovvero entro il termine mobile collegato al versamento dell'Irap, corrispondendo i relativi interessi per dilazione;
 - sia stata presentata nei termini la Dichiarazione annuale IVA in modalità telematica con opportuno e specifico controllo riguardo:

-
- alla completezza della stessa;
 - alla corretta applicazione delle opzioni a suo tempo comunicate;
 - al corretto calcolo del pro-rata;
 - sia stato versato l'acconto per l'ultimo periodo dell'anno in corso entro il 27/12.

11.4.4. Le verifiche IVA di corrispondenza

L'Organo di revisione deve verificare se:

- la contabilità finanziaria rileva solo, tra le entrate, l'eventuale credito IVA o, tra le spese, l'eventuale debito IVA come emergenti dalla Dichiarazione annuale IVA, avendo riguardo alla circostanza che il relativo accertamento (in caso di credito IVA) sia imputato all'esercizio in cui l'ente presenta la richiesta di rimborso o effettua la compensazione o il relativo impegno (in caso di debito IVA) sia imputato all'esercizio in cui viene effettuata la dichiarazione IVA;
- il credito IVA imputabile a investimenti finanziati da debito trova corrispondenza nella quota dell'avanzo di amministrazione vincolata alla realizzazione degli investimenti.

11.4.5. Le altre verifiche IVA complementari

L'Organo di revisione deve verificare con la tecnica del campionamento:

- la corretta effettuazione delle "compensazioni orizzontali" del credito Iva annuale ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. n. 241/1997 e la presenza dell'apposizione del "visto di conformità" da parte di un professionista abilitato per le operazioni sopra la soglia di euro 5.000,00;
- nell'ambito delle operazioni immobiliari di compravendita e/o di locazione svolte da parte dell'ente locale, il rispetto delle norme in materia di regime Iva e Imposte indirette (Registro ed Ipotecastali), così come introdotte dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, con particolare riguardo alle casistiche di applicazione obbligatoria del reverse charge;
- nell'ambito delle operazioni intracomunitarie e/o con operatori non residenti, la corretta applicazione del meccanismo del reverse charge e l'inoltro dei Modelli Intrastat con particolare riguardo anche agli acquisti di beni e servizi realizzati nell'ambito dell'attività non commerciale (Modello Intra 12);
- l'eventuale avvenuta abilitazione dell'Ente Locale a effettuare operazioni intracomunitarie attraverso l'inserimento nell'archivio "Vies", previsto dall'art. 27 del D.L. n. 78/2010 convertito con modificazioni nella L. n. 122/2010.

11.5. VERIFICA DEGLI ADEMPIMENTI AI FINI IRAP

11.5.1. Le verifiche IRAP preliminari

L'Organo di revisione deve verificare se l'ente locale ha esercitato l'opzione per l'applicazione ai servizi commerciali ai fini Iva, del "valore della produzione netta" previsto dall'art. 5 del D.lgs. n. 446/1997, come consentito dall'art. 10-bis, comma 2, dello stesso Decreto.

In caso di ipotesi affermativa, l'Organo di revisione deve verificare che l'ente abbia rispettato quanto prescritto dall'art. 1, comma 2, del D.P.R. n. 441/1997 sui "*comportamenti concludenti*", in base al quale l'opzione deve essere esercitata con apposita determinazione del Dirigente o Responsabile del Servizio, entro i termini del primo versamento mensile e quindi entro il 16 febbraio di ogni anno.

In relazione all'esercizio dell'opzione di cui sopra, sarebbe opportuno che l'ente locale:

- valuti la convenienza a optare per uno o più servizi rilevanti ai fini Iva per la determinazione della base imponibile con i criteri del valore della produzione netta;
- unitamente alla convenienza, valuti la possibilità operativa di pervenire alla elaborazione del Conto economico del servizio o dei servizi, classificato ai sensi dell'art. 2425 del Codice civile, ai fini della determinazione della base imponibile.

L'Organo di revisione in relazione a tale opzione, è opportuno che verifichi se:

- l'opzione esercitata è stata segnalata nel Quadro VO della Dichiarazione annuale Iva e che l'opzione esercitata nel passato vincola l'ente locale per un triennio;
- per annotare le operazioni che generano componenti positivi e negativi di reddito rilevanti ai fini della quantificazione della base imponibile Irap venga utilizzato uno dei seguenti sistemi:
 - a) scritture contabili ai fini Iva, rettifiche e integrate;
 - b) contabilità economico-patrimoniale e piano dei conti integrato;
 - c) contabilità analitica del servizio o dei servizi.

Nelle ipotesi sub a) e c) del punto precedente sarebbe opportuno verificare se l'ente locale abbia predisposto apposite scritture o carte di lavoro da conservare per tutto il periodo previsto per l'accertamento.

11.5.2. Le verifiche IRAP periodiche

L'Organo di revisione deve verificare con la tecnica del campionamento se l'ente locale:

- avendo esercitato l'opzione per l'applicazione ai servizi commerciali ai fini Iva, del valore della produzione netta, abbia applicato le norme fiscali previste per la determinazione della base imponibile secondo il cosiddetto "metodo contabile" di cui all'art. 5 del D.lgs. n. 446/1997;
- abbia ridotto la base imponibile del sistema retributivo delle somme pagate nei servizi optati per gli emolumenti (retributivi);

- per quanto concerne il metodo di determinazione d'imposta di tipo retributivo, abbia versato entro il 16 del mese successivo, gli acconti mensili, con l'utilizzo del Modello F24EP;
- nel caso di ritardato o omesso versamento di qualche acconto mensile, abbia effettuato il *"ravvedimento operoso"*;
- abbia ridotto, nel corso dell'esercizio o in sede di Dichiarazione annuale Irap, la base imponibile ai fini Irap di un ammontare pari alle spese sostenute per il personale disabile assunto con contratto di formazione-lavoro e di apprendistato (art. 11, D.lgs. n. 446/1997);
- abbia rispettato i termini e gli importi per i versamenti dell'Irap;
- abbia versato nei termini l'eventuale saldo a debito risultante dalla Dichiarazione annuale per uno o entrambi i "binari" istituzionale-retributivo e commerciale-contabile;
- abbia presentato nei termini la Dichiarazione annuale Irap.

11.6. FACOLTÀ DEL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Con la Risoluzione n. 90/E del 17 settembre 2010 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'Organo di revisione dell'ente locale svolge *"la stessa funzione di garanzia – in ordine alla regolarità contabile e finanziaria dell'Ente stesso – che il d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 attribuisce al revisore legale dei conti (persona fisica o società), relativamente alla situazione contabile e finanziaria delle società di capitali, presso le quali esercita la sua funzione"*.

Pertanto qualora l'ente locale, ai sensi dell'art. 1, comma 574, delle legge n. 147/2013 volesse utilizzare in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del D.lgs. n. 241/1997, n. 241, i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000,00 euro annui, può chiedere all'Organo di revisione che apponga la propria firma per attestazione sulla dichiarazione IVA, IRAP e sul Modello 770. Ne consegue che tale sottoscrizione attesta il rilascio del visto di conformità ai sensi dell'art.35, comma 1, lettera a) del D.lgs. n.241/1997.

11.7. OBBLIGO DELLA SOTTOSCRIZIONE DELLA DICHIARAZIONE IVA/IRAP E DEL MODELLO 770

L'Organo di revisione deve sottoscrivere il modello 770 e la dichiarazione IRAP, mentre non è tenuto a sottoscrivere la dichiarazione IVA.

L'Organo di revisione, ancorché cessato dal suo incarico, è comunque obbligato a sottoscrivere anche la dichiarazione IRAP, riferita alla medesima annualità della relazione di revisione relativa al rendiconto, pena l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 9, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997 (cfr. risoluzione Agenzia delle Entrate n. 62 dell'8 giugno 2011).