Metodologia di controllo

COMMERCIO EFFETTUATO PER MEZZO DI DISTRIBUTORI AUTOMATICI

Codice attività ATECOFIN 2004:

52.63.2 -	**Commercio effettuato per mezzo di distributori automatici**

Codice attività ATECO 2007:

47.99.20 -	**Commercio effettuato per mezzo di distributori automatici**

Indice

1. INTRODUZIONE **3**

1.1 Le metodologie di controllo **3**

1.2 Principali fasi dell'attività di controllo da "metodologia" **3**

2. FASE PREPARATORIA AL CONTROLLO **8**

2.1 Analisi e acquisizione delle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria **9**

2.2 Ulteriori fonti di informazioni **12**

2.3 Profili organizzativi e inquadramento giuridico **14**

3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO **16**

3.1 L'accesso **16**

3.2 Rilevazione del personale **16**

3.3 Controlli prioritari **18**

3.4 Il controllo del volume d'affari **18**

3.5 Altri indizi e riscontri **21**

3.6 Le indagini finanziarie **23**

3.6.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti 25

3.6.2 - Richiesta dati, notizie e documenti agli istituti di credito e finanziari 25

CHECK LIST **26**

1. INTRODUZIONE

1.1 Le metodologie di controllo

Le metodologie di controllo sono state predisposte, approvate e rese pubbliche tramite circolare a partire dal 1997[1].

Esse sono differenziate per attività economica e contengono le indicazioni per l'effettuazione di controlli contabili e documentali, nonché per la ricerca delle informazioni e dei dati utili alla determinazione dei corrispettivi e dei compensi effettivamente conseguiti, rispettivamente, dall'impresa o dal professionista.

Partendo dalle modalità e dalle condizioni di esercizio di ciascuna attività esaminata, le metodologie guidano il verificatore nella preparazione del controllo e nell'esecuzione dell'accesso, segnalando gli elementi da rilevare e la documentazione, anche extracontabile, da acquisire. Dopo un breve cenno alle tipologie di evasione più ricorrenti, viene descritta la procedura da seguire per la ricostruzione del volume d'affari e vengono individuati gli accertamenti, i riscontri e le analisi utili a tale fine. A questo proposito, in molti casi, vengono suggeriti gli elementi di stima necessari ed evidenziate le relazioni logiche che devono sussistere tra dati contabili ed extracontabili e l'ammontare dei corrispettivi.

Queste caratteristiche fanno delle metodologie uno strumento valido anche per tipologie di attività istruttoria diverse da quelle della verifica, come istruttorie collegate a questionari e successivi contraddittori svolti in ufficio, indagini finanziarie ecc.

Gli obiettivi delle metodologie sono:

- uniformare i comportamenti operativi degli uffici, al fine di assicurare ai controlli uno standard qualitativo più elevato;
- contribuire allo sviluppo di maggiori professionalità e capacità di controllo del personale;
- aumentare la proficuità dei risultati attraverso una sistematica utilizzazione delle indagini indirette (riscontri esterni, ecc.);
- indirizzare le indagini sugli aspetti sostanziali della posizione fiscale del contribuente, riducendo al minimo i controlli formali.

1.2 Principali fasi dell'attività di controllo da "metodologia"

L'attività di controllo è finalizzata alla raccolta di elementi, dati e notizie per l'eventuale successiva azione di rettifica, di accertamento o di liquidazione dell'imposta o della maggiore imposta dovuta; il d.Lgs. n. 300 del 30.07.1999 stabilisce che "all'Agenzia delle entrate sono attribuite tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali che non sono assegnate alla competenze di altre agenzie, amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, enti od organi…". Più nello specifico, gli uffici dell'Agenzia delle entrate hanno competenza accertativa sulle seguenti imposte: imposte dirette (Imposta sul reddito delle persone fisiche, le correlate addizionali regionale e comunale, Imposta sul reddito delle società, Imposta regionale sulle attività produttive), IVA, Imposta di registro, successione e donazione, ipotecarie e catastali, bollo ed Imposta sugli intrattenimenti (ISI).

La disciplina relativa agli obblighi ed alle facoltà del personale impegnato in attività di controllo esterno è

[1] Circolare n. 199/E del 10.07.1997

contenuta in via generale nella Legge n. 4 del 1929, nelle singole leggi di imposta, nello statuto del contribuente e nei codici penale e di procedura penale.

Più in particolare, le attribuzioni e i poteri degli uffici dell'Agenzia delle entrate sono stati previsti dal d.P.R. n. 633 del 1972 e dal d.P.R. n. 600 del 1973, i quali disciplinano gli obblighi ed i controlli in materia di Imposta sul valore aggiunto e di Imposte sui redditi. L'articolo 35, comma 24, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni nella Legge n. 248 del 4 agosto 2006) ha introdotto l'articolo 53 bis nel d.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986 (testo unico dell'Imposta di registro) che estende le attribuzioni ed i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del d.P.R. n. 600 del 1973 con riguardo all'imposta di registro, nonché all'imposta ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al d.Lgs. del 31 ottobre 1990, n. 347.

Gli aspetti procedurali dell'attività di controllo ai fini dell'Imposta del valore aggiunto e delle Imposte dirette sono disciplinate dal combinato disposto degli articoli 33 del d.P.R. n. 600 e 52 del d.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, l'articolo 33 del d.P.R. n. 600 del 1973 prevede i controlli ai fini delle imposte dirette facendo espresso rinvio all'articolo 52 del d.P.R. n. 633 del 1972 che regolamenta gli aspetti procedurali per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche ai fini dell'Imposta del valore aggiunto.

Possono distinguersi quattro momenti fondamentali in cui si esplica l'attività di controllo: la fase preparatoria al controllo, la fase dell'accesso e dell'acquisizione di dati e documenti, quella del controllo documentale e quella del controllo di merito.

Fase preparatoria al controllo

Tale fase è antecedente a quella vera e propria dell'accesso presso la sede dove il contribuente svolge la propria attività ed è finalizzata all'acquisizione di tutte le informazioni utili per l'inquadramento della complessiva posizione fiscale del soggetto e del settore nel quale quest'ultimo opera.

Le informazioni verranno reperite prevalentemente in Ufficio mediante gli strumenti a disposizione, primo tra tutti il collegamento all'Anagrafe Tributaria: si rimanda al capitolo 2 per l'approfondimento di tale fase dell'attività di controllo.

Fase dell'accesso

La fase dell'accesso è prodromica allo svolgimento dei controlli dei documenti fiscalmente rilevanti e del controllo di merito.

Essa, infatti, si basa sul potere di entrare in un determinato luogo e di restarvi per effettuare ricerche della documentazione, contabile ed extracontabile, fiscalmente rilevante, anche se chi ne ha la materiale disponibilità non presti il suo consenso o addirittura si opponga all'esecuzione dell'attività in corso.

La fase in argomento implica:

- la presentazione di rito dei verificatori alla controparte con l'esibizione dei tesserini di riconoscimento;
- far prendere visione e consegnare copia della lettera d'incarico per l'effettuazione del controllo a firma del Direttore dell'ufficio di appartenenza dei verificatori;

- la ricerca e l'acquisizione di dati e documentazione rilevante ai fini fiscali.

Inoltre, i verificatori effettueranno – sussistendone i presupposti – la rilevazione del personale presente al momento dell'accesso, individuando le mansioni svolte, la data di inizio e la natura del rapporto contrattuale, il tutto finalizzato, poi, a raffrontare i dati acquisiti con quelli risultanti dai libri e dalle scritture obbligatorie e a riscontrare il rispetto della normativa in materia di lavoro.

Ulteriori controlli da eseguire nel corso dell'accesso riguardano il rispetto della normativa vigente con riferimento ai *misuratori fiscali*, per le attività commerciali in cui ne è obbligatorio l'utilizzo.

Si specifica che ai sensi dell'articolo 15 del decreto ministeriale 24 marzo 1983, "gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto e la guardia di finanza constatano l'avvenuta messa in uso degli apparecchi misuratori fiscali, ne rilevano l'eventuale omissione e procedono ad ispezioni documentali, verificazioni e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per la repressione delle violazioni alle disposizioni previste dalla legge 26 gennaio 1983, n.18. L'ispezione documentale si estende alla documentazione prevista dal presente decreto e al regolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali anche con l'ausilio dei tecnici abilitati alla manutenzione".

In particolare è necessario controllare:

- la dichiarazione di messa in servizio presentata presso il competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate (ex art. 8 DM 23 marzo 1983 e art.19 DM 30 marzo 1992);
- l'integrità del sigillo fiscale e dell'etichetta di verificazione periodica;
- il libretto di dotazione, (ex art. 2 del DM 23 marzo 1983). Nello stesso vanno annotate anche le verifiche periodiche effettuate dai tecnici abilitati;
- il giornale di fondo del misuratore di cassa, nel quale è riportato l'incasso giornaliero;
- il registro per il mancato o irregolare funzionamento del misuratore di cassa, nel quale sono annotati i corrispettivi relativi a ciascuna operazione, fino a quando non sia ultimato il servizio di assistenza.

Nella *lettera di incarico* devono essere indicati: l'ufficio che ha disposto il controllo, i nominativi dei funzionari preposti, la data ed i motivi dell'intervento, lo scopo dell'incarico e il tipo di controllo (es. verifica, accesso breve, accesso mirato), le generalità del contribuente, il luogo di esecuzione dell'accesso, le annualità sottoposte a controllo, il timbro ed il protocollo dell'ufficio e la sottoscrizione del direttore o del delegato. Alla luce dell'articolo 12 della Legge 27 luglio 2000, n. 212 è, inoltre, opportuno che già nella lettera di incarico siano menzionate le esigenze d'indagine che giustificano lo svolgimento del controllo sul luogo di esercizio dell'attività.

In taluni casi, per specifici rilevanti motivi, potrebbe rendersi necessario effettuare l'accesso in luoghi adibiti ad abitazione dove non si svolga alcuna attività commerciale o agricola, in uffici di enti che non esercitino attività industriale, commerciale o agricola, in circoli privati o in locali adibiti promiscuamente allo svolgimento dell'attività ed ad abitazione: in tali evenienze, oltre alla lettera d'incarico, è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente.

Altro importante adempimento dei verificatori al momento dell'accesso è il richiamo al contribuente della Legge n. 212 del 2000 ed, in particolare, di quanto disposto dall'articolo 12 di tale norma. Tale richiamo può avvenire anche mediante la consegna al contribuente di copia dello Statuto ovvero del solo articolo 12.

Inoltre si richiama l'attenzione sul comma 5 dell'articolo 12 della Legge n. 212 del 2000, modificato dal

comma 2, lettera c) dell'articolo 7 del d.l. n. 70 del 13 maggio 2011, convertito dalla Legge n. 106 del 12 luglio 2011, che precisa: "Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente".

Si rinvia al paragrafo 3.1 ("L'accesso") per l'approfondimento delle specifiche rilevazioni connesse alla presente metodologia.

Fase del controllo documentale

La fase del controllo documentale si esplica non solo sull'esame delle scritture contabili obbligatorie ma anche delle eventuali altre scritture e documenti (anche elettronici) rilevanti la cui tenuta non sia obbligatoria e che si trovino nei locali nei quali si accede.

L'ispezione ha come finalità il controllo della corretta istituzione, tenuta e conservazione delle scritture, nonché della loro complessiva attendibilità, anche nella prospettiva di una possibile rideterminazione in via induttiva del reddito e del volume d'affari[2].

Fase del controllo di merito

Il controllo di merito non può prescindere dal controllo documentale contabile in quanto, in sostanza, finalizzato ad appurare la rispondenza del contenuto delle scritture con il reale svolgimento dei fatti aziendali o di quelli relativi all'attività professionale.

Nel corso della fase in argomento i verificatori svolgono attività indirizzate al controllo e riscontro della completezza, esattezza e veridicità delle scritture obbligatorie ai fini fiscali sulla scorta delle fatture e degli altri documenti relativi all'attività esercitata, compresi i libri sociali e le altre scritture previste da disposizioni non tributarie o comunque in possesso del contribuente controllato.

Vi sono controlli che possono basarsi su situazioni di fatto appurate direttamente dai verificatori, mediante l'analisi della contabilità. Un esempio potrebbe essere l'accertamento dell'esistenza fisica di un bene strumentale annotato nel registro dei cespiti ammortizzabili.

I controlli da metodologia, in particolare, sono finalizzati alla ricostruzione anche in via presuntiva dell'effettiva dimensione dell'attività economica oggetto del controllo e del reale volume d'affari prodotto dal soggetto.

Quest'ultima tipologia di controllo trova legittimazione nell'articolo 62-*sexies*, comma 3, del d.l. n. 331 del 1993 (convertito in Legge 29 ottobre 1993, n. 427), in base al quale la rettifica delle dichiarazioni può essere fondata sulla esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, compensi e corrispettivi dichiarati e quelli desumibili

[2] Al riguardo, si ricorda che il d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito dalla Legge n. 214 del 22 dicembre 2011, all'articolo 11, comma 1, afferma: "Chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del d.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, e agli articoli 51 e 52 del d.P.R. n. 633 del 29 settembre 1972, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del d.P.R. n. 445 del 28 dicembre 2000.".

dalle caratteristiche e condizioni di esercizio della specifica attività svolta o dagli studi di settore.

Nella procedura di ricostruzione citata, i controlli si traducono in operazioni di stima della potenzialità produttiva dell'attività economica oggetto di controllo, idonee da un lato a smentire l'entità del giro d'affari risultante dalle scritture contabili e, dall'altro a pervenire alla quantificazione del volume d'affari più verosimile in relazione alle effettive caratteristiche dell'attività svolta.

Verbalizzazioni

Il controllo fiscale si estrinseca attraverso l'esercizio di poteri istruttori intrusivi nella sfera giuridica del contribuente controllato. L'esercizio di tali poteri è peraltro strettamente vincolato da modalità e condizioni dettate dalla legge, per cui deve essere adeguatamente documentato dai funzionari procedenti a riprova del rispetto della legge stessa.

Pertanto, durante tutto l'iter del controllo i verificatori dovranno redigere appositi processi verbali:

1. nella fase dell'accesso dovrà essere redatto il **processo verbale di *accesso***, in cui dovranno essere descritte le operazioni compiute in tale fase (presentazione di rito, consegna lettera d'incarico ecc.). Nella prassi, si è soliti redigere tale documento alla fine della prima giornata di controllo, specificando anche la richiesta di esibizione della documentazione fiscalmente rilevante, la risposta[3] e le dichiarazioni della parte;

2. nel caso in cui sia stata effettuata la rilevazione del personale al momento dell'accesso, andrà redatto il **processo verbale di *constatazione di impiego di lavoratori*** che, in caso di constatazione di irregolarità (lavoratori parzialmente o totalmente in "nero"), andrà spedito alla competente Direzione Provinciale del Lavoro per la successiva irrogazione delle sanzioni in materia;

3. nel corso di ogni giornata successiva a quella dell'accesso dovrà essere redatto il **processo verbale *giornaliero***, che sintetizzerà le operazioni svolte quotidianamente e gli eventuali contraddittori o dichiarazioni del contribuente;

4. al termine delle attività di controllo, infine, i verificatori redigeranno il **processo verbale di *constatazione***. Tale documento è un atto pubblico per il quale è prevista la forma scritta e fa fede fino a querela di falso (articolo 2700 del codice civile), che ha la funzione di documentare e spiegare (in primis al contribuente verificato e poi al funzionario accertatore dell'ufficio) l'intero iter del controllo e gli eventuali rilievi da esso scaturiti. Nel redigere tali rilievi, occorrerà indicare le violazioni commesse e gli elementi probatori documentali e/o deduttivi che hanno portato alla rilevazione delle stesse, motivando adeguatamente e con chiarezza argomentativa i passaggi che hanno condotto alla formulazione dei rilievi e richiamando le norme che regolano la materia.

Al processo verbale di constatazione, una copia del quale deve essere consegnata al contribuente, dovranno essere allegati: il processo verbale di accesso, quello di rilevazione dei lavoratori, i processi verbali giornalieri e copia degli altri documenti, acquisiti nel corso del controllo, direttamente collegati agli elementi presuntivi o probatori da cui discendono gli eventuali rilievi.

[3] Il processo verbale di accesso conterrà la descrizione della documentazione consegnata dal contribuente nel corso della giornata; nel

In linea generale, i documenti appena descritti dovranno indicare: il nome e cognome dei verbalizzanti con l'indicazione dell'ufficio di appartenenza, gli estremi di identificazione della parte, il luogo, la data e l'ora in cui il processo verbale viene sottoscritto, la sottoscrizione dei verbalizzanti e del contribuente, l'eventuale circostanza della mancata sottoscrizione da parte del contribuente e dei motivi addotti, nonché l'indicazione della consegna alla parte di una copia dello stesso o del fatto che lo stesso non è stato ritirato, specificando che la copia del contribuente è comunque disponibile in ufficio.

Si vuole ricordare che l'articolo 6, comma 1, del d.Lgs. del 19 giugno 1997, n. 218 prevede la possibilità, per il contribuente nei cui confronti siano stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche, di chiedere all'ufficio, con apposita istanza, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.

L'articolo 83, comma 18 del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni nella Legge n. 133 del 6 agosto 2008, ha introdotto nel d.Lgs. 19 giugno 1997 n. 218 l'articolo 5 bis che prevede la possibilità, da parte del contribuente, di prestare adesione anche ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto, redatti ai sensi dell'articolo 24 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4, che consentano l'emissione di accertamenti parziali previsti dall'articolo 41 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e dall'articolo 54, comma quarto, del d.P.R. n. 633 del 1972.

2. FASE PREPARATORIA AL CONTROLLO

L'Amministrazione finanziaria è già in possesso, a vario titolo, di importanti informazioni, reddituali e non, che consentono un primo, e spesso ampio, inquadramento dell'azienda o del professionista da sottoporre a controllo. Ulteriori informazioni possono essere raccolte mediante Internet, l'accesso a banche dati on-line di altre istituzioni, analisi e studi statistici sul settore economico a cui appartiene il soggetto che si intende sottoporre a controllo, oltre che – nel caso si rendesse necessario – mediante appostamenti nelle adiacenze della sede di esercizio dell'attività.

L'obiettivo finale è quello di predisporre un "fascicolo del contribuente" che possa offrire al verificatore un quadro d'insieme della posizione non solo reddituale e fiscale, ma anche operativa[4] e settoriale[5] del contribuente stesso. Questo permette, infatti, di identificare sin da subito elementi di criticità tra l'operato del soggetto e quanto da questo dichiarato, di finalizzare al meglio il controllo e rendere lo stesso più veloce e proficuo, di corroborare – infine – i riscontri derivanti dalla ricostruzione del volume dei ricavi o compensi conseguiti nell'esercizio di attività di impresa o artistico-professionali basate su prove di natura presuntiva.

In questa fase sarà opportuno che l'analisi della posizione del soggetto, pur dovendosi concentrare sul/i periodo/i d'imposta oggetto della verifica, permetta di avere un trend dell'andamento economico e reddituale del soggetto nel tempo. A tal fine, quindi, l'analisi abbraccerà un lasso di tempo di almeno 3 anni, ricomprendendo i periodi d'imposta oggetto del controllo.

Questa fase dell'attività, inoltre, consente ai verificatori di:

- verificare se nei confronti del soggetto sono state già eseguite nel corso degli ultimi anni altre attività istruttorie esterne, la loro tipologia ed il risultato delle stesse al fine di valutare l'opportunità di una

caso tutta o parte della documentazione venga consegnata in giorni diversi, la descrizione di tali documenti avverrà negli appositi *processi verbali giornalieri*.

[4] Ci si riferisce al processo produttivo e gestionale dell'azienda o al modus operandi del professionista da controllare.

[5] Ci si riferisce al settore economico in cui opera l'azienda o il professionista.

reiterazione del controllo[6];

- valutare l'opportunità di predisporre l'accesso contemporaneo o in tempi ravvicinati nei diversi punti di esercizio dell'attività (unità locale principale e succursali);
- in caso di società, controllare la presenza dei soci di società di persone "con occupazione prevalente";
- controllare l'esistenza e l'entità dei rapporti commerciali fra società e soci con partita I.V.A. ed analogo codice attività;
- dare una prima valutazione complessiva sulla credibilità dei redditi dichiarati dall'azienda o dal professionista;
- acquisire le informazioni sull'evoluzione storica del fatturato e del reddito dichiarati, da completare con i dati riscontrabili presso l'azienda;
- indagare sui rapporti finanziari fra società e soci (finanziamenti dalla società ai soci) nel caso di società di capitale a ristretta base azionaria;
- indagare sui criteri di determinazione dei compensi agli amministratori.

2.1 Analisi e acquisizione delle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria

Primo e fondamentale strumento operativo per acquisire informazioni è l'interrogazione dei dati del contribuente al sistema dell'Anagrafe Tributaria[7].

La base dati dell'Anagrafe Tributaria è "dinamica", in quanto contiene le informazioni disponibili al momento dell'interrogazione su un soggetto, sia esso persona fisica ovvero società. Tali informazioni provengono dagli atti che il contribuente ha trasmesso all'Amministrazione finanziaria (dichiarazioni di inizio attività, dichiarazioni dei redditi, versamenti, atti del registro ecc.), da quelli che quest'ultima gli ha notificato (processi verbali di constatazione, accertamenti o atti di contestazione, iscrizioni a ruolo, contenzioso ecc.) e da ulteriori fonti, prevalentemente esterne all'Amministrazione finanziaria, quali altri enti (Motorizzazione, CCIAA ecc.), istituti di credito, aziende che stipulano contratti di fornitura di energia elettrica, servizi telefonici, idrici e del gas ecc.

Tutte le informazioni contenute in Anagrafe Tributaria sono ormai trasmesse e acquisite mediante procedure telematiche e sono sottoposte ad un processo di "validazione" che mira a garantirne la qualità[8].

Per predisporre il fascicolo del contribuente che si sta sottoponendo a controllo, occorrerà acquisire – ove presenti – almeno le seguenti informazioni, distinte a seconda della tipologia di soggetto:

Persona fisica	**Persona non fisica**
INFORMAZIONI ANAGRAFICHE	
codice fiscale	codice fiscale

[6] Al riguardo si richiama l'attenzione sul co. 2, punto 1 della lettera a) dell'articolo 7 del d.l. n. 70 del 13 maggio 2011, convertito dalla Legge n. 106 del 12 luglio 2011.
[7] In questo contesto si fa riferimento all'applicazione SERPICO, disponibile sul portale FISCO (area *Funzioni Generali*) della intranet dell'Agenzia delle Entrate.
[8] In particolare viene sempre verificata la correttezza del codice fiscale ovvero della partita IVA del soggetto a cui si riferiscono.

partita IVA attiva (e data di apertura)	partita IVA attiva (e data di apertura)
codice attività dichiarato	codice attività dichiarato
altre attività esercitate	altre attività esercitate
autorizzazione alle operazioni intracomunitarie	autorizzazione alle operazioni intracomunitarie
domicilio fiscale (ed eventuali variazioni)	sede legale (ed eventuali variazioni)
ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente sul soggetto in base al domicilio fiscale	domicilio fiscale (ed eventuali variazioni)
famiglia fiscale	ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente sul soggetto in base al domicilio fiscale
esistenza di eventuali partite I.V.A. cessate	esistenza di eventuali partite I.V.A. cessate
sede di esercizio dell'attività	altre sedi di esercizio dell'attività e luogo di conservazione delle scritture contabili
rappresentanze e partecipazioni in società	precedenti Denominazioni / Nature Giuridiche variate dal soggetto
luogo di conservazione delle scritture contabili	rappresentanze, soci e confluenze
residenze estere	
dati del registro imprese (fonte CCIAA)	dati del registro imprese (fonte CCIAA)
dati del registro protesti (fonte CCIAA)	dati del registro protesti (fonte CCIAA)

INFORMAZIONI REDDITUALI

dati delle dichiarazioni dei redditi ed in particolare reddito d'impresa/lavoro autonomo e complessivo (va controllato un trend di almeno tre anni, ricomprendendo sempre i periodi d'imposta oggetto del controllo)	dati delle dichiarazioni dei redditi ed in particolare reddito d'impresa/lavoro autonomo e complessivo (va controllato un trend di almeno tre anni, ricomprendendo sempre i periodi d'imposta oggetto del controllo e quello in corso al momento dell'accesso)
presenza di provvedimenti agevolativi (sanatorie, crediti d'imposta, emersione lavoro irregolare, aiuti di Stato ecc.)	presenza di provvedimenti agevolativi (sanatorie, crediti d'imposta, emersione lavoro irregolare, aiuti di Stato ecc.)
presenza di comunicazioni (dichiarazioni d'intento, ecc.)	presenza di comunicazioni (dichiarazioni d'intento, consolidato nazionale, trasparenza ecc.)
dati dei rimborsi	dati dei rimborsi

DATI DELL'ACCERTAMENTO

presenza e dati di attività istruttorie (verifiche, accessi)	presenza e dati di attività istruttorie (verifiche, accessi)

presenza e dati di segnalazioni (es. segnalazioni dei Comuni, della GdF, dell'INPS ecc.)	presenza e dati di segnalazioni (es. segnalazioni dei Comuni, della GdF, dell'INPS ecc.)
presenza e dati di atti di accertamento, accertamento con adesione, atti di contestazione, accertamenti parziali, accertamenti da studi di settore e da parametri	presenza e dati di atti di accertamento, accertamento con adesione, atti di contestazione, accertamenti parziali, accertamenti da studi di settore e da parametri
domande di chiusura liti pendenti e proposte di conciliazione	domande di chiusura liti pendenti e proposte di conciliazione
presenza e dati dei ricorsi in sede contenziosa	presenza e dati dei ricorsi in sede contenziosa

DATI DELLE RISCOSSIONI

presenza e dati dei versamenti con modello F24 e F23	presenza e dati dei versamenti con modello F24 e F23
presenza e dati dei ruoli, degli sgravi, delle rateazioni e sospensioni	presenza e dati dei ruoli, degli sgravi, delle rateazioni e sospensioni

ALTRE INFORMAZIONI

(di carattere patrimoniale e relativi alla capacità contributiva)

dati del Catasto (fabbricati e terreni)	dati del Catasto (fabbricati e terreni)
dati della conservatoria	dati della conservatoria
presenza e dati sui veicoli (autovetture, aeromobili, natanti) intestati al soggetto o in leasing	presenza e dati sui veicoli (autovetture, aeromobili, natanti) intestati al soggetto o in leasing
presenza e dati degli atti registrati	presenza e dati degli atti registrati
presenza e dati riguardanti quote di interessi passivi e relativi oneri accessori per mutui in corso, premi di assicurazione sulla vita e contro gli infortuni, contributi previdenziali ed assistenziali (ex art. 78 della Legge n. 413/91)	presenza e dati riguardanti quote di interessi passivi e relativi oneri accessori per mutui in corso, premi di assicurazione sulla vita e contro gli infortuni, contributi previdenziali ed assistenziali (ex art. 78 della Legge n. 413/91)
titolarità e dati sulle utenze elettriche, idriche, gas e telefoniche	titolarità e dati sulle utenze elettriche, idriche, gas e telefoniche
bonifici bancari effettuati/ricevuti con riferimento alle agevolazioni per ristrutturazioni edilizie ovvero per riqualificazione energetica.	bonifici bancari effettuati/ricevuti con riferimento alle agevolazioni per ristrutturazioni edilizie ovvero per riqualificazione energetica.
movimenti di capitale da e per l'estero coerenti con la soglia antiriciclaggio	movimenti di capitale da e per l'estero coerenti con la soglia antiriciclaggio
presenza e dati sui contratti assicurativi stipulati dal soggetto	presenza e dati sui contratti assicurativi stipulati dal soggetto

altre comunicazioni da enti esterni (iscrizione ad albi professionali, licenze e autorizzazioni comunali, concessioni, contratti d'appalto, ecc.)	altre comunicazioni da enti esterni (licenze e autorizzazioni, o concessioni, contratti d'appalto, ecc.)
presenza e dati riguardanti importazioni/esportazioni e acquisti/vendite intracomunitari e da black list	presenza e dati riguardanti importazioni/esportazioni e acquisti/vendite intracomunitari e da black list
comunicazioni crediti d'imposta Ministero per le attività produttive (MAP) e Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (MIUR)	comunicazioni crediti d'imposta Ministero per le attività produttive (MAP) e Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (MIUR)
presenza del soggetto come comunicante elenco "clienti e fornitori"	presenza del soggetto come comunicante elenco "clienti e fornitori"
comunicazioni da strutture sanitarie private	comunicazioni da strutture sanitarie private
comunicazioni stampati fiscali	comunicazioni stampati fiscali
comunicazioni contribuenti minimi in franchigia	

2.2 Ulteriori fonti di informazioni

Al fine di raccogliere maggiori informazioni sul soggetto da sottoporre a controllo e completare il suo inquadramento economico e reddituale, sarà estremamente importante effettuare ricerche ed analisi mediante ulteriori fonti e strumenti operativi: se ne riportano, si seguito, alcuni tra i più importanti.

Collegamento alle Camere di Commercio

Tale procedura è stata realizzata e messa a disposizione mediante apposito link in SERPICO. Essa consente di interrogare i dati sia di una impresa che di una persona fisica contenuti nel Registro Imprese delle Camere di Commercio.

Tale sezione di SERPICO presenta una schermata distinta in tre sezioni:

- la prima, denominata *Dati Identificativi della posizione REA presso la CCIAA*, riporta le informazioni anagrafiche del soggetto interrogato;
- la seconda, denominata "*Informazioni sui Bilanci*", in cui sono riportati e puntualmente scaricabili/interrogabili i singoli Bilanci relativi ai vari periodi d'imposta;
- la terza, denominata *"Informazioni presenti"*, che evidenzia informazioni di dettaglio sull'azienda che vengono di seguito sintetizzate:

Informazioni da statuto, statuto depositato

Capitale e strumenti finanziari

Storia delle società o enti controllanti

Scioglimento, procedure concorsuali, cancellazione

Soci e titolari di diritti su quote o azioni

Partecipazioni in altre società

Amministratori

Sindaci, membri organi di controllo

Titolari di altre cariche o qualifiche

Società o enti controllanti

Trasferimenti d'azienda, fusioni, scissioni, subentri

Attività, albi, ruoli e licenze

Sede e unità locali

Pratiche in istruttoria

Storia delle modifiche

Storia delle partecipazioni in altre società

INTERNET e Mass Media

Internet rappresenta una fonte molto ampia e proficua di informazioni, non solo con riferimento al reperimento di dati puntuali riguardanti il soggetto che si sta indagando ma anche con riguardo agli elementi che consentono di fare un'analisi del settore economico di riferimento dell'attività da controllare e del suo andamento.

Nel corso della navigazione in Internet finalizzata all'acquisizione delle informazioni sopra citate, occorre ricordare l'importanza di saper valutare la fondatezza dei dati trovati, al fine di saper selezionare quelli effettivamente spendibili in sede di controllo (anche attraverso il contraddittorio con il contribuente).

Nel caso in cui già si dispone di uno specifico indirizzo web che fa riferimento all'impresa/soggetto indagato, è evidente la possibilità di navigare nel sito al fine di acquisire indicazioni sia di carattere generale sull'attività (ad esempio la localizzazione pubblicizzata, la tipologia di attività svolta in concreto ecc.) sia di tipo specifico direttamente utilizzabili ai fini della ricostruzione del volume d'affari (ad esempio la presenza di cataloghi, listini, vendite realizzate, ecc.).

Le ricerche in Internet, tuttavia, non devono prescindere mai dall'utilizzo dei cosiddetti "motori di ricerca" (ad esempio Google all'indirizzo www.google.it). I motori di ricerca contengono una finestra in cui è possibile digitare una o più parole per avviare l'indagine sulla rete: il verificatore potrà, ad esempio, digitare il nome/denominazione del soggetto e cliccare su "cerca", ottenendo una serie di collegamenti (link) e di pagine web contenenti la parola da lui cercata.

Con riferimento all'acquisizione di elementi che possano consentire un'analisi di settore anche di tipo territoriale, si richiamano – a mero titolo di esempio – alcuni siti istituzionali e altri privati (ma di ampia notorietà ed affidabilità): www.istat.it; www.unioncamere.it;; www.sose.it; www.censis.it; www.cnel.it; www.tagliacarne.it.

Anche le informazioni quotidianamente riportate sulla stampa (soprattutto quella locale e quella specializzata) possono rappresentare utili elementi per l'identificazione di comportamenti evasivi ovvero corroborativi delle ricostruzioni da effettuare nel corso del controllo: basti pensare alle pubblicità ovvero agli annunci promozionali ecc..

2.3 Profili organizzativi e inquadramento giuridico

Caratteristiche del settore

L'attività di commercio a mezzo di distributori automatici, individuata dal codice attività ATECO 2007 47.99.20, si concretizza nella gestione di apparecchiature (distributori) automatiche a gettoni, a schede, monete, carta moneta o chiave elettronica, per la vendita di beni e prodotti di largo consumo.

In genere tali apparecchiature vengono utilizzate per la vendita di alimenti preconfezionati e/o bevande e miscele, di sigarette, di giocattoli e per la produzione di foto (soprattutto formato tessera), di biglietti da visita personalizzati, nonché per la fotoriproduzione di atti e documenti. Tale elencazione è meramente esemplificativa essendo i distributori automatici utilizzati per la vendita di un'infinità di prodotti di largo consumo, di ridotte dimensioni e che non necessitano (al momento della commercializzazione) dell'apporto dell'uomo.

Generalmente i distributori automatici sono installati:

- nei luoghi pubblici di maggior traffico pedonale, quali ad esempio stazioni ferroviarie, porti, aereoporti, piazze cittadine, luoghi aperti particolarmente frequentati, o nelle vicinanze di uffici pubblici (produzione foto, fotocopiatrici);
- presso esercizi commerciali che, in genere, vendono altro tipo di prodotti o presso associazioni e circoli ricreativi (bevande e alimenti);
- nelle vicinanze di esercizi che vendono il medesimo tipo di prodotto per assicurarne la vendita anche fuori orario (sigarette);
- presso stabilimenti, aziende, uffici, ospedali, scuole e in genere in locali adibiti a punti di ristoro per il personale dipendente e non. In tal caso può trattarsi anche di apparecchi automatici di piccole dimensioni funzionanti con gettoni o chiavi elettroniche (schede) forniti dal gestore;
- più raramente in locali adibiti esclusivamente a tali attività (distribuzione bevande ed alimenti).

Nel settore operano soprattutto, con prevalenza nel centro sud, una pluralità di piccole imprese sia in forma di ditte individuali che società di persone, nonché alcune imprese di rilevanti dimensioni, in particolare nel ramo della produzione e vendita di foto e biglietti da visita.

Il modello organizzativo dell'impresa che gestisce i distributori automatici ne prevede l'ubicazione in luoghi diversi, anche molto distanti tra loro.

Tale assetto rende eccessivamente oneroso e dispersivo ricorrere a personale dipendente per la gestione ordinaria di ciascun apparecchio; pertanto le imprese generalmente appaltano a soggetti terzi la manutenzione ordinaria, l'approvvigionamento periodico ed il prelievo degli incassi dai singoli apparecchi, mentre provvedono direttamente alla manutenzione straordinaria.

Per il pagamento delle somministrazioni, oltre al sistema tradizionale della moneta contante e dei gettoni, si utilizza anche la chiave elettronica, inserendo la quale viene visualizzato l'ammontare del credito che, ad operazione di acquisto ultimata, si riduce del relativo costo; alcuni distributori consentono di reintegrare il valore della chiave elettronica mediante l'inserimento di banconote o monete.

Tale modalità di pagamento viene utilizzata principalmente in aziende, uffici, ospedali, scuole, dove il prezzo praticato ai dipendenti in possesso della chiave risulta inferiore a quello "visualizzato" e corrisposto per lo più da soggetti esterni alla struttura che pagano invece in moneta.

I modelli più recenti di distributori sono dotati all'interno di un microprocessore che memorizza le operazioni effettuate (numero dei beni venduti o delle prestazioni erogate) e tutto ciò che attiene ai "movimenti monetari" in entrata e in uscita. Generalmente l'accesso ai dati del microprocessore avviene attraverso l'inserimento di una password (parola chiave) in possesso di chi provvede al prelievo degli incassi e all'approvvigionamento dell'apparecchio.

Lo scarico del microprocessore avviene periodicamente al fine di verificare il risultato della singola apparecchiatura. Gli approvvigionamenti e la loro frequenza non vengono registrati dal microprocessore; il piano dei rifornimenti viene effettuato dando priorità alla collocazione territoriale delle apparecchiature al fine di ottimizzare i costi di trasporto (che rappresentano peraltro gran parte dei costi generali) rispetto all'autonomia di carico del distributore.

La manutenzione tecnica della macchina segue, in genere, un piano periodico che prevede la sostituzione/revisione di alcune parti di continuo utilizzo (filtri, ecc.) per mantenere un buon livello di qualità del prodotto somministrato; si tiene conto più del fattore temporale che del numero delle prestazioni erogate.

Da alcuni anni determinate categorie di imprenditori e professionisti cercano di attrarre nuovi potenziali clienti attraverso l'adesione a circuiti commerciali di c.d. "*social shopping*". Per il tramite di siti web dedicati ai gruppi di acquisto, infatti, vengono proposti *coupon* per offerte speciali limitate nel tempo. I consumatori che aderiscono alle offerte on-line ricevono dal gestore del sito (che opera quale intermediario) un coupon utilizzabile entro un termine definito di validità. Al riguardo, si precisa che la certificazione fiscale - collegata all'acquisto del bene o servizio - andrà emessa dall'esercente o dal professionista al momento dell'incasso del *coupon* per il suo intero ammontare.

3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO

3.1 L'accesso

Al momento dell'accesso è importante acquisire la documentazione contabile obbligatoria e reperire quella extracontabile rilevante ai fini della verifica (preventivi, agende, quietanze, documenti di trasporto, ecc.) sfruttando al meglio l'effetto "sorpresa".

E' opportuno inoltre rilevare tutto il personale presente in azienda (dati anagrafici, mansioni svolte, tipo di rapporto, ecc.) raffrontando gli elementi emersi con i libri obbligatori in materia previdenziale e del lavoro.

E' necessario, altresì, procedere all'inventario dei beni strumentali e delle attrezzature esistenti in azienda o sui luoghi di lavoro ed operare il riscontro con le annotazioni riportate sui registri prescritti dalla vigente normativa fiscale eventuale (registro dei beni ammortizzabili, libro degli inventari, registro IVA acquisti).

Si dovrà procedere all'acquisizione dei supporti magnetici al fine di procedere alla loro successiva lettura per rilevare eventuali operazioni di acquisti, pagamenti o incassi non presenti in contabilità; particolare attenzione dovrà essere riservata ai dati contenuti nell'hard disk del personal computer utilizzato dal titolare dell'impresa, ovvero da altri soggetti investiti di particolari responsabilità gestionali e direttive.

E' opportuno ricordare a tal proposito che a norma dell'art. 52, comma 9, dei d.P.R. n. 633/72, qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione degli impianti tramite personale proprio, i funzionari che procedono all'accesso, hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti elettronici fuori dai locali.

Al riguardo si richiamano le indicazioni operative contenute nel paragrafo 1.2 nella parte "Fase dell'accesso".

3.2 Rilevazione del personale

Tra i controlli da effettuarsi al momento dell'accesso presso i locali destinati all'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo, vi è quello del personale presente e della corretta tenuta dei libri e registri obbligatori previsti dalla normativa in materia di lavoro.

L'obiettivo è quello di verificare:

– il corretto adempimento delle prescrizioni stabilite dalla normativa in materia di lavoro, secondo quanto di seguito indicato;

– il corretto adempimento degli obblighi fiscali di cui agli articoli 13 commi 3, 21 e 22 del d.P.R. n. 600/73.

La rilevazione del personale va effettuata con tempestività al momento dell'accesso, proseguendo poi, nel corso del controllo, alla raccolta ed all'esame degli elementi informativi acquisiti sui lavoratori che hanno prestato collaborazione all'impresa o al lavoratore autonomo con particolare riferimento ai periodi d'imposta oggetto di verifica.

Una volta identificato tutto il personale presente in sede, occorrerà procedere ad effettuare delle interviste individuali ad ogni soggetto.

Di seguito si elencano le informazioni minimali che, nel corso dell'intervista, occorre necessariamente acquisire, con riferimento a ciascun lavoratore, per un corretto ed efficace controllo degli adempimenti previsti, in materia contributiva e fiscale, a carico del datore di lavoro:

– *dati identificativi del lavoratore* - codice fiscale (ove attribuito), dati anagrafici (nome, cognome, data e luogo di nascita, residenza);

– *estremi del documento di riconoscimento* (laddove esibito);

– *tipologia del rapporto di lavoro* (ad esempio lavoratore subordinato, co.co.co, co.co.pro, titolari e soci di imprese artigiane/commerciali, coadiuvanti o collaboratori dei titolari o soci di imprese artigiani/commerciali, lavoratori occasionali, lavoratori autonomi ecc.);

– *qualifica del lavoratore* (dirigente, quadro, impiegato, operaio, apprendista ecc.);

– *retribuzione/compenso percepito*.

È del tutto evidente che, prima, durante e dopo l'intervista, i verificatori osserveranno e valuteranno, ove possibile, l'effettiva attività svolta dai singoli lavoratori intervistati, al fine di verificarne la corrispondenza con quanto riportato nei documenti obbligatoriamente previsti dalla normativa sul lavoro.

Terminate le interviste, infatti, i verificatori avranno cura di chiedere al datore di lavoro l'esibizione, ove obbligatori:

1. delle *comunicazioni preventive*[9] di instaurazione del rapporto di lavoro che, ai sensi della Legge n. 296/2006, i datori di lavoro hanno l'obbligo di effettuare al centro per l'impiego nel cui ambito territoriale è ubicata la sede di lavoro;

2. il Libro Unico del lavoro[10] (che ha sostituito il libro paga e il libro matricola obbligatoriamente a partire dall'anno d'imposta 2009);

3. la documentazione extra-contabile, qualora reperita, dalla quale emerge l'impiego di lavoratori/collaboratori.

Si raccomanda, in modo particolare, il reperimento delle comunicazioni preventive di cui al precedente punto 1, in quanto l'art. 4 della Legge n. 183 del 4/11/2010 ha modificato l'articolo 3 del d.l. n. 12 del 22 febbraio 2002, convertito dalla Legge n. 73 del 23 aprile 2002, riguardante la maxisanzione per il lavoro sommerso. In particolare il nuovo dettato normativo fa riferimento, anziché all'impiego di lavoratori non risultanti dalle scritture o altra documentazione obbligatoria, all'impiego, da parte di datori privati (con esclusione dei datori di lavoro domestico) di lavoratori subordinati in assenza di comunicazione preventiva fatta al Centro per l'impiego, ai sensi dell'art. 9-bis, co. 2, del d.l. n. 510 del 1996, così come convertito dalla Legge n. 608 del 1996 e da ultimo sostituito dall'art. 1, co. 118 della Legge n. 296 del 2006.

Gli eventuali rilievi deriveranno, oltre che dal riscontro della mancata comunicazione preventiva che il datore di lavoro ha l'obbligo di effettuare al Centro per l'impiego, dalle discordanze tra quanto constatato - anche a seguito delle interviste - e quanto risultante dalla documentazione acquisita.

---

[9] La Legge Finanziaria 2007, introduce importanti novità in materia di comunicazioni relative ai rapporti di lavoro. In particolar modo il comma 1184 ha operato cambiamenti all'art. 9-bis della Legge n. 608/1996, stabilendo che a partire dal 1° gennaio 2007 tutte le comunicazioni relative all'instaurazione di un rapporto di lavoro subordinato (qualunque sia la tipologia contrattuale), di lavoro autonomo in forma coordinata e continuativa (anche nella modalità a progetto), di socio lavoratore di cooperativa, di associato in partecipazione con apporto lavorativo, di tirocinio di formazione e di orientamento e ogni altro tipo di esperienza lavorativa assimilata, andranno comunicate al Centro per l'impiego competente almeno il giorno prima dell'instaurazione dei rapporti, attraverso comunicazione avente data certa.

[10] Il comma 1 dell'articolo 39 del d.l. n 112 del 25 giugno 2008, convertito con modificazioni dalla Legge 6 agosto 2008, n. 133, stabilisce che "Il datore di lavoro privato, con la sola esclusione del datore di lavoro domestico, deve istituire e tenere il libro unico del lavoro nel quale sono iscritti tutti i lavoratori subordinati, i collaboratori coordinati e continuativi e gli associati in partecipazione con apporto lavorativo. Per ciascun lavoratore devono essere indicati il nome e cognome, il codice fiscale e, ove ricorrano, la qualifica e il livello, la retribuzione base, l'anzianità di servizio, nonché le relative posizioni assicurative".

Tutte le operazioni eseguite, nonché i rilievi effettuati, andranno puntualmente riportate nel "*processo verbale di constatazione di impiego di lavoratori*", che formerà parte integrante del processo verbale di constatazione.

In caso di irregolarità, una copia di tale verbale va trasmessa alla Direzione Provinciale del Lavoro – Servizio Ispettivo, accompagnato da una apposita lettera di "*segnalazione riscontro lavoratori irregolari*"[11], al fine della irrogazione delle sanzioni, di cui all'articolo 3 commi 3 e 5 del d.l. n. 12/2002[12].

3.3 Controlli prioritari

Si consiglia, inoltre, di procedere ad effettuare le seguenti operazioni:

- rilevazione del numero dei distributori (e del relativo numero di matricola) e dei luoghi in cui sono installati, avendo cura di ricercare nella documentazione extracontabile rinvenuta, traccia di eventuali distributori non presenti in contabilità o che risultano dismessi per verificarne l'eventuale gestione in "nero";
- rilevazione dei luoghi in cui sono immagazzinati i prodotti e le materie prime da impiegare e della contabilità di magazzino (anche ad uso interno) tenuta;
- ricostruzione, in contraddittorio col contribuente, del sistema di rifornimento dei prodotti, di manutenzione degli apparecchi e di prelievo incassi (se a mezzo di proprio personale o a mezzo di collaboratori esterni ed eventuali accordi intercorsi con questi ultimi) e rilevazione del tipo di documentazione anche ad uso interno che consente al gestore di controllare gli incassi. A tal fine, occorre precisare, come sopra esposto, che ogni apparecchio dovrebbe essere dotato di un sistema di contabilizzazione interna (microprocessore o contatore) che consente al gestore di controllare il carico e lo scarico dei prodotti e degli incassi;
- concordare l'accesso, a campione, presso qualche esercizio dotato di apparecchio automatico, per assistere al prelievo dell'incasso e al rifornimento dei prodotti da vendere o delle sostanze da miscelare. In tal modo i verificatori possono avere diretta conoscenza delle caratteristiche degli apparecchi e del loro funzionamento e loro collocazione; nel contempo i medesimi potrebbero individuare ulteriori aspetti significativi sui quali incentrare l'attenzione ai fini del controllo indiretto.

3.4 Il controllo del volume d'affari

La verifica dei ricavi dichiarati muoverà dai dati e dalle notizie acquisite nel corso del controllo e tenderà a ricostruire l'effettiva entità, quantitativa e qualitativa, delle prestazioni effettuate dall'impresa.

E' opportuno osservare che, ai sensi del D.M. 21 dicembre 1992 e del d.P.R. 21 Dicembre 1996 n. 696, art. 2, 1° comma lettera g), le cessioni o prestazioni effettuate mediante apparecchi automatici non sono soggette agli obblighi di certificazione dei corrispettivi introdotto dall'art. 12, comma 1 della Legge n. 413 del 30 Dicembre 1991 e comunque devono risultare regolarmente contabilizzate.

Anche in questo settore la tipologia di evasione più frequente consiste essenzialmente nell'omessa contabilizzazione dei corrispettivi relativi a prodotti venduti in nero:

---

[11] Si ricorda che l'applicativo SIC permette di generare in automatico, con format approvati dalla Direzione Centrale Accertamento, sia il *processo verbale di constatazione di impego di lavoratori* che la lettera di *segnalazione riscontro lavoratori irregolari* da inviare alla DP del lavoro.

[12] Modificato dall'art. 36-bis, comma 7, del d.l. n. 223/2006, convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248.

- a fronte di approvvigionamenti di materie prime e prodotti regolarmente fatturati all'acquisto;
- a seguito di acquisti in nero dei beni e delle materie prime impiegate;
- mediante l'utilizzo di apparecchi non inventariati, ad esempio acquistati usati e senza fattura da terzi, in quanto ritenuti da questi ultimi obsoleti o da dismettere.

Ai fini del riscontro dei ricavi effettivi appare fondamentale la ricostruzione indiretta del venduto attraverso il controllo documentale e sostanziale (anche a campione) dei beni acquistati e di quelli costituenti magazzino, per stabilire l'ammontare dei beni e delle materie prime esitate per la vendita.

Nel caso in particolare delle foto, biglietti da visita, fotocopie, occorrerà stabilire preventivamente, in contraddittorio con il contribuente, il tipo e la quantità di materie prime e accessorie necessarie per ciascuna prestazione (tenendo presente che sovente vengono impiegati kit preconfezionati per una o più operazioni di sviluppo e di foto), la produttività media in termini di numero di foto ricavabile da ogni rullo ed il prezzo medio praticato nel periodo d'imposta assoggettato a controllo. Partendo da tali elementi e in base al quantitativo di carta consumata (rulli) si potrà stabilire il numero di prestazioni presumibilmente effettuate e verificare la congruità dei ricavi contabilizzati.

Considerata la peculiarità dell'attività si potrà eventualmente tener conto anche di una certa percentuale di "sfrido" determinabile in contraddittorio con il contribuente.

Per quanto riguarda le bevande ed i preconfezionati è appena il caso di precisare che spesso si tratta di articoli di largo consumo ampiamente pubblicizzati e prodotti da società industriali di grosse dimensioni, talvolta confezionati appositamente per la vendita a mezzo di distributori automatici (ad esempio, lattine monodose, confezioni di biscotti o fette di torta pari ad una porzione, sigarette, ecc.).

Nel caso, invece, di bevande miscelate occorre procedere, in contraddittorio con il contribuente, alla determinazione delle materie prime e delle quantità necessarie per ciascuna somministrazione (vedi prospetto composizione delle principali bevande da miscelazione prodotte).

Al riguardo si forniscono i seguenti elementi utili di dettaglio:

Distributori di bevande calde

I prezzi delle varie somministrazioni sono generalmente uguali per tutte le tipologie, al fine di semplificare l'attività di gestione di tali distributori. In caso di installazione di distributori in aziende, queste richiedono prezzi particolarmente favorevoli per alcune bevande di largo consumo (ad esempio, il caffè negli uffici), assumendo in proprio la differenza di costo e permettendo la compensazione attraverso l'aumento dei prezzi di altre somministrazioni meno richieste.

A seconda del tipo di prodotto somministrato si utilizzano diversi componenti (in grani, solubili o liofilizzati) in forma di miscela, riconducibili alle seguenti fasce di riferimento:

PRODOTTO	***TIPOLOGIA***	***UNITÀ DI MISURA***	***QUANTITÀ MIN-MAX (per unità di prodotto)***
caffè	in grani	gr.	6,8 - 7,5
caffè	liofilizzato	gr.	1,3 - 1,5
caffè	decaffeinato	gr.	1,3 - 1,5
caffè macchiato	caffè + latte in polvere	gr.	caffè + 2 - 3 gr. di latte

cappuccino	caffè + latte in polvere	gr.	caffè + 4,5 - 5,5 gr. di latte
latte	in polvere	gr.	8 - 9
the	liofilizzato	gr.	14 - 15
camomilla	liofilizzato	gr.	14 - 15
cioccolato	preparato solubile	gr.	23 - 26

I suddetti consumi unitari sono meramente indicativi e possono essere rideterminati in base a quanto concretamente riscontrato presso l'esercizio verificato ovvero in contraddittorio con la parte.

Distributori di bevande fredde e/o preconfezionati

I prezzi delle varie somministrazioni variano a seconda della tipologia di prodotto; in presenza di particolari fornitori (ad esempio Coca Cola), i prezzi di vendita possono essere imposti dalla ditta fornitrice entro un minimo ed un massimo, rilevabile dai contratti tra le parti.

In genere, nel settore il ricarico applicato ai prodotti preconfezionati oscilla tra il 70% e l'80% .

Si potranno seguire due distinti procedimenti, adottabili anche congiuntamente al fine di meglio avvalorare gli esiti dell'indagine.

Si potrà pertanto procedere:

- alla rideterminazione del numero delle quantità e del tipo di somministrazioni erogate.

Tale operazione risulterà agevole quando il prodotto acquistato è esattamente identificabile nel prodotto venduto, mentre negli altri casi sarà effettuata sulla base dei dosaggi adottati per la preparazione delle somministrazioni, verbalizzati in contraddittorio con il contribuente.

Il volume delle somministrazioni, così determinato, potrà essere valorizzato applicando i prezzi rilevati e/o verbalizzati in contraddittorio con il contribuente;

- alla ricostruzione del volume d'affari applicando al costo delle merci consumate, per ogni tipologia di prodotto, il relativo ricarico accertato.

Negli esercizi di maggiori dimensioni, ove la varietà dei prodotti commercializzati è molto ampia, il ricarico può essere calcolato con riferimento a un campione significativo di prodotti individuati, anche in contraddittorio con il contribuente, non tanto in base alla tipologia merceologica, quanto piuttosto in base alla percentuale di ricarico praticata.

Il ricarico medio ponderato può essere calcolato come segue:

$$Rmp = \frac{\sum_{i=1}^{n} (R_i \times p_i)}{100}$$

Rmp = ricarico medio ponderato

n = numero degli articoli considerati

R_i = ricarico dell'articolo considerato

p_i = incidenza o peso del costo del venduto dell'articolo sul costo del venduto totale (o sul costo del venduto totale del campione se l'indagine è di carattere campionario) .

Ad esempio, nel caso di un campione composto da 3 articoli a) b) c) che presentano ciascuno un ricarico, rispettivamente, del 100%, 150%, 200% ed un'incidenza sul costo del venduto totale (del campione) del 30%, 50% e 20%, il ricarico medio ponderato è uguale a:

$$\frac{(Raxpa)+(Rbxpb)+(Rcxpc)}{100} = \frac{(100\%x30)+(150\%x50)+(200\%x}{100} = 145\%$$

Quanto ai prezzi di vendita da utilizzare per il calcolo del ricarico, essi saranno rilevati dai prezzi esposti al pubblico.

E' possibile presumere che la percentuale di ricarico constatata per il periodo d'imposta in corso sia stata applicata anche al costo della merce venduta nell'annualità d'imposta oggetto di verifica, se, dal confronto tra i due periodi non emergono significative variazioni relativamente a:

- tipologia delle merci trattate, tipologia dei fornitori e condizioni di acquisto;
- valore complessivo degli acquisti e delle vendite;
- ubicazione e numero dei punti vendita;
- condizioni di concorrenza.

Qualora si riscontrino le variazioni sopra menzionate, il ricarico constatato al momento dell'accesso potrà essere esteso agli anni precedenti con le opportune rettifiche da determinare in contraddittorio con la parte.

Tali riduzioni dovranno comunque trovare riscontro in elementi oggettivi e documentati dal contribuente, quali, ad esempio: variate condizioni di concorrenza, ecc.

Dei suddetti riscontri è necessario dare atto puntualmente nel processo verbale di constatazione, al fine di giustificare, per l'accertamento degli imponibili relativi agli anni precedenti, l'utilizzo di una percentuale di ricarico diversa da quella constatata all'atto dell'accesso.

Sempre ai fini della ricostruzione indiretta del volume d'affari è consigliabile:

- analizzare i costi relativi alla manutenzione e all'assistenza tecnica dei distributori nonché i compensi corrisposti agli addetti al rifornimento;
- verificare il numero globale di prodotti venduti rispetto al numero degli apparecchi e alla loro potenzialità;
- scomporre, anche in base all'eventuale documentazione extracontabile ritrovata in azienda, i corrispettivi contabilizzati per tipologia di distributore e, ove possibile per singolo apparecchio, per valutare criticamente l'eventuale incongruità connessa al singolo distributore, ove il fatto non trovi una specifica motivazione (ad esempio distributore guasto o inutilizzato per gran parte dell'anno);
- considerare che l'incremento del numero dei distributori dovrebbe far presumere l'ottimale utilizzo degli apparecchi già esistenti.

3.5 Altri indizi e riscontri

L'attività di gestione dei distributori automatici può essere affiancata dalla vendita di tali macchinari unitamente ai ricambi ed agli altri materiali di consumo ad essi relativi.

In questi casi, a volte, il contribuente procede ad una gestione distinta delle due attività e di ciò dovrà tenersi conto nell'analizzare la congruità dei costi contabilizzati.

Inoltre, con riferimento ai costi sostenuti per l'installazione dei distributori ed alle spese per la ricerca e la selezione dei luoghi ove ubicarli, giova evidenziare che sono certamente ricompresi, dal punto di vista tecnico - giuridico, fra gli oneri pluriennali di impianto.

Tali costi, infatti, non esauriscono la loro efficacia nell'esercizio di attivazione dei distributori automatici, ma devono considerarsi ad utilità ripetuta e seguono lo stesso procedimento di ammortamento previsto per i macchinari, ai sensi del combinato disposto del 3° comma dell'art. 74 del T.U.I.R. e del D.M. 31.12.1988.

I verificatori dovranno accertare quando le suddette spese concorrano alla determinazione del risultato dell'esercizio nel limite della quota ad esso imputabile, ai sensi e per gli effetti del già citato art. 74, 3° comma, del d.P.R. n. 917/86, (15% della spesa complessiva sostenuta, pari al coefficiente di ammortamento previsto per i distributori).

Per informazione e completezza di argomento si fa rinvio alla Risoluzione n. 146/E del 15.08.1998 del Dipartimento delle Entrate, Direzione Centrale per la fiscalità locale, che ha specificato che le superfici sulle quali insistono i distributori automatici costituiscono validi parametri di riferimento dell'imposta ICIAP computabili in capo alla società, ove l'installazione dei distributori sia stata effettuata su aree pubbliche.

Com'è noto l'imposta ICIAP è stata abolita dall'1.1.1998 per effetto dell'art. 36, 1° comma, del d.Lgs. n.446 del 15.12.1997, istitutivo dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Ai fini del prelievo tributario la validità dell'eventuale pretesa impositiva ai fini dell'ICIAP è circoscritta temporalmente al 31.12.1997. Considerare i distributori automatici alla stregua di un insediamento produttivo potrebbe essere altresì utile senza limitazioni temporali (ovvero anche per gli esercizi sociali successivi al 31.12.1997) per la ricostruzione indiretta del reddito.

Un'ultima serie di indizi può essere considerata al solo fine di valutare l'attendibilità della dichiarazione ovvero la congruità minima di quanto accertato con gli elementi in precedenza descritti.

Il capitale investito nell'azienda (attrezzature, automezzi, magazzino), il possesso a titolo di proprietà dei locali utilizzati per l'esercizio dell'attività e la retribuzione figurativa del titolare e dei soci impegnati a tempo pieno nell'azienda, sono altrettanti elementi che hanno carattere indiziario.

Si può, infatti, porre a confronto il reddito dell'impresa con quello conseguibile da un impegno alternativo dei fattori produttivi che concorrono a realizzarlo.

In altri termini il reddito dichiarato andrebbe confrontato con:

- il fitto figurativo dei locali (se di proprietà) ove si svolge l'attività;
- la retribuzione figurativa attribuibile al personale impiegato in detto settore di attività.

Eventuali scostamenti negativi perduranti nel tempo, che non trovano specifici motivi di giustificazione, devono essere considerati incoerenti con una logica economica e contribuiscono a rafforzare il giudizio di inattendibilità sostanziale delle risultanze contabili, ovvero a convalidare la ricostruzione dei ricavi operata con i controlli descritti nei precedenti paragrafi.

Altri elementi indiziari possono essere costituiti da manifestazioni di capacità contributiva (possesso di auto, di imbarcazioni, acquisti di immobili, ecc.) particolarmente stridenti con l'ammontare del reddito dichiarato.

In tal caso, soprattutto qualora non sia stato possibile effettuare una convincente ricostruzione del volume d'affari si potrà procedere, sia pure ai soli fini dell'imposizione diretta, all'accertamento sintetico del reddito complessivo secondo la procedura di cui all'art. 38, comma 4, del d.P.R. n. 600/73, nei confronti del titolare dell'impresa e/o dei soci.

3.6 Le indagini finanziarie

I controlli sulle operazioni finanziarie costituiscono uno strumento molto incisivo per l'esame della posizione fiscale del contribuente.

L'indagine finanziaria è certamente consigliabile in presenza di gravi indizi di evasione, ovvero qualora permanga un significativo divario tra il volume d'affari ed i redditi accertati con la metodologia in precedenza descritta e quanto fondatamente attribuibile al contribuente sulla base delle condizioni di esercizio dell'attività, della sua potenziale capacità reddituale, della consistenza del suo patrimonio ovvero di altri elementi di valutazione.

Con riferimento a tale tipologia di controllo, sono quindi delineabili diversi percorsi d'indagine, che potranno essere seguiti anche in via alternativa, tenendo presente che i commi 402 e 403 della Legge n. 311/2004 hanno ampliato i poteri dell'Amministrazione finanziaria, sia dal punto di vista soggettivo che oggettivo, modificando la normativa di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600/73 e all'art. 51 del d.P.R. n. 633/72.

Al fine di una corretta applicazione della nuova disciplina, la Direzione Centrale Accertamento ha diffuso la Circolare n. 32 del 19 ottobre 2006 nella quale sono state affrontate le novità legislative ed i relativi riflessi giuridici e procedurali.

I soggetti, in via generale, a cui oggi si possono effettuare le richieste di dati, documenti e notizie in merito alle suddette indagini, sono i seguenti:

- Banche;
- Società Poste italiane S.p.a.;
- Intermediari finanziari;
- Imprese di investimento;
- Organismi di investimento collettivo del risparmio;
- Società di gestione del risparmio;
- Società fiduciarie;
- Società ed enti di assicurazione[13].

La Circolare n. 32 del 19 ottobre 2006, ha chiarito, all'interno delle categorie sopra indicate, quali sono i soggetti destinatari delle richieste predette, fornendo indicazioni sulla procedura da seguire.

Gli artt. 32, 1° comma, d.P.R. n. 600/73 e 51, 2° comma, d.P.R. n. 633/72 sono stati modificati, ai rispettivi numeri 7, con riferimento all'oggetto delle richieste.

[13] Al riguardo si veda il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 6 dicembre 2011. In particolare, detti enti a partire dal 30

Mentre nella precedente stesura si faceva esclusivo riferimento ai "rapporti intrattenuti", intesi quali "conti" inerenti un rapporto continuativo nel tempo, la legge ha variato tale fattispecie, ampliandola, specificando che le richieste effettuate ai soggetti sopra riportati riguardano "*dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata con i loro clienti, ivi compresi i servizi prestati, nonché alle garanzie prestate da terzi*".

È evidente che le fattispecie oggettive riguardano non solo i "conti" cui prima la norma faceva riferimento, ma tutte le operazioni, anche isolate, che il cliente ha concluso nel corso del tempo con i soggetti specificati. Ciò comporta che nel controllo rientrino tutte le operazioni "extra-conto" che, nella stesura precedente, come anche esplicitato nella Circolare n. 116/E del 10 maggio 1996, non potevano essere oggetto delle richieste da parte degli Uffici.

La citata Circolare n. 32 del 19 ottobre 2006 ha chiarito che, con riferimento all'ambito oggettivo delle richieste di dati, documenti e notizie, le stesse si possono correlare a tutti i rapporti continuativi e non, vale a dire aperture, variazioni e chiusure di conti, libretti, depositi ed altro, operazioni singole, contratti relativi a cassette di sicurezza, mutui, finanziamenti di qualsiasi natura e tutte le altre operazioni di qualsiasi specie, sia finanziarie che relative a servizi accessori e ai mezzi di pagamento, sempreché rilevanti agli effetti dell'indagine.

La stessa Circolare, inoltre, ha considerato la nuova banca dati di cui all'art. 37, comma 4, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, con riferimento alle nuove comunicazioni all'Anagrafe Tributaria degli operatori finanziari, all'interno della disciplina in argomento.

Pertanto, la formazione della suddetta banca dati in un'apposita sezione dell'Anagrafe Tributaria - alimentata dalle comunicazioni in via telematica da parte degli intermediari sui soggetti con i quali gli stessi intrattengono i rapporti (specificando la natura di questi ultimi) ovvero effettuano operazioni extra-conto – deve essere considerata ai fini di un'attività di selezione preventiva, affinché si possano dimensionare più precisamente le indagini, coinvolgendo, almeno tendenzialmente, solo gli operatori finanziari che hanno intrattenuto i rapporti o effettuato operazioni extra-conto con i contribuenti medesimi[14].

Gli stessi commi 402 e 403, della summenzionata Legge n. 311/2004, istituiscono altresì la nuova procedura telematica relativa alle predette indagini, mediante l'inoltro delle richieste agli operatori finanziari, nonché la relativa ricezione delle risposte, attraverso il sistema della posta elettronica certificata (PEC).

In tale ambito è intervenuto, da ultimo, l'art. 49, comma 11, del D. Lgs. n. 231/2007 che ha introdotto il potere di acquisire le informazioni anagrafiche dei soggetti che hanno richiesto e/o incassato assegni bancari e postali, nonché assegni circolari, vaglia postali e cambiari emessi in forma libera[15].

Il mutato quadro normativo, unitamente alle più agevoli modalità di colloquio con gli operatori finanziari, richiede un attento esame delle informazioni che si intendono acquisire al fine di individuare con precisione le categorie di intermediari finanziari cui rivolgere le richieste in via telematica.

giugno 2012 sono tenuti a trasmettere in via telematica i dati delle polizze unit-linked, index-linked ed ai contratti e alle operazioni di capitalizzazione in essere dal 6 luglio 2011.

[14] In relazione alle informazioni presenti nell'archivio dei rapporti vedi circ. n. 18/E del 4/4/2007 e n. 42/E del 24/09/2009.

[15] Per i profili applicativi della richiesta in parola si rinvia alle Comunicazioni di Servzio della DCA n. 81 del 25 ottobre 2011 e n. 9 del 7 marzo 2012.

3.6.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti

(artt. 32, 1° comma n. 6-bis del d.P.R. n. 600/73 e 51, 2° comma n. 6-bis del d.P.R. n. 633/72)

In tal caso viene richiesta alla parte, previa autorizzazione del Direttore Regionale competente dell'Agenzia delle entrate, la dichiarazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con banche, società Poste italiane S.p.a., intermediari finanziari, imprese di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio, società di gestione del risparmio e società fiduciarie.

Di conseguenza agli operatori finanziari segnalati dovrà essere richiesta la copia dei conti denunziati dal contribuente e l'indicazione di tutti gli altri eventuali rapporti, operazioni e servizi con lui intrattenuti.

3.6.2 - Richiesta dati, notizie e documenti agli istituti di credito e finanziari

(artt. 32, 1° comma n. 7 del d.P.R. n. 600/73 e 51, 2° comma n. 7 del d.P.R. n. 633/72)

Indipendentemente dall'esercizio della facoltà di cui al punto precedente, i verificatori possono richiedere, sempre previa autorizzazione del Direttore Regionale dell'Agenzia delle entrate, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi, come precedentemente specificato, direttamente a: banche, società Poste italiane S.p.a., intermediari finanziari, imprese di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio, società di gestione del risparmio e società fiduciarie.

Tale modalità d'indagine appare particolarmente opportuna quando siano stati frapposti ostacoli all'azione dei verificatori o dell'ufficio, ovvero quando le violazioni e le omissioni e le false indicazioni contabili siano così gravi e i dati a disposizione così scarsi, da rendere difficile la ricostruzione degli imponibili fiscali.

Le indagini dovranno comunque essere condotte secondo selezionate opzioni investigative che restringano la forbice costi-benefici dell'azione di accertamento.

L'indagine può coinvolgere anche altri soggetti motivatamente sospettati di essere intestatari di comodo di conti riferibili al contribuente (interposizione del soggetto terzo) o di cui il medesimo abbia comunque la disponibilità.

Per la fattispecie in argomento, come in precedenza indicato, si deve tener conto di quanto rappresentato nella Circolare n. 32 del 19 ottobre 2006 della Direzione Centrale Accertamento.

CHECK LIST