

Metodologia di controllo

GELATERIE

Codice attività ATECOFIN 2004:

15.52.0 -	Produzione di gelati
55.30.4 -	Gelaterie e pasticcerie con somministrazione

Codice attività ATECO 2007:

10.52.00 -	Produzione di gelati senza vendita diretta al pubblico
56.10.30 -	Gelaterie e pasticcerie
56.10.41 -	Gelaterie e pasticcerie ambulanti

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	19
3.4.1 – Il controllo indiretto	19
3.4.2 - La disaggregazione dei dati	19
3.4.3 - Fasi e scopo del controllo indiretto.....	20
3.4.4 - Verifica della coerenza delle materie prime.	21
3.4.5 - Verifica del volume della produzione sulla base del ciclo di produzione.....	21
3.4.6 - Valorizzazione basata sulla resa delle materie prime	26
3.4.7- Valorizzazione basata sul peso della produzione.....	26
3.4.8 - Valorizzazione basata sull'incidenza del costo delle materie prime	26
3.4.9 - Ricarico e durata delle scorte.....	27
3.4.10 - Altri riscontri	28
3.5 Altri indizi e riscontri	28
3.6 Le indagini finanziarie	29
3.6.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti	31
3.6.2 - Richiesta dati, notizie e documenti agli istituti di credito e finanziari	31
CHECK LIST.....	32

1. INTRODUZIONE

1.1 Le metodologie di controllo

Le metodologie di controllo sono state predisposte, approvate e rese pubbliche tramite circolare a partire dal 1997¹.

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

¹ Circolare n. 199/E del 10.07.1997

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 regola 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 presta 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 verifica 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'affari².

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

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."

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 risposta³ 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 caso tutta o parte della documentazione venga consegnata in giorni diversi, la descrizione di tali documenti avverrà negli appositi *processi verbali giornalieri*.

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 operativa⁴ e settoriale⁵ 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

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 controllo⁶;

- ~ 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 Tributaria⁷.

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 qualità⁸.

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
<u>INFORMAZIONI ANAGRAFICHE</u>	
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)
codice attività dichiarato
altre attività esercitate
autorizzazione alle operazioni intracomunitarie
domicilio fiscale (ed eventuali variazioni)
ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente sul soggetto in base al domicilio fiscale
famiglia fiscale
esistenza di eventuali partite I.V.A. cessate
sede di esercizio dell'attività
rappresentanze e partecipazioni in società
luogo di conservazione delle scritture contabili
residenze estere
dati del registro imprese (fonte CCIAA)
dati del registro protesti (fonte CCIAA)

partita IVA attiva (e data di apertura)
codice attività dichiarato
altre attività esercitate
autorizzazione alle operazioni intracomunitarie
sede legale (ed eventuali variazioni)
domicilio fiscale (ed eventuali variazioni)
ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente sul soggetto in base al domicilio fiscale
esistenza di eventuali partite I.V.A. cessate
altre sedi di esercizio dell'attività e luogo di conservazione delle scritture contabili
precedenti Denominazioni / Nature Giuridiche variate dal soggetto
rappresentanze, soci e confluenze
dati del registro imprese (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)
presenza di provvedimenti agevolativi (sanatorie, crediti d'imposta, emersione lavoro irregolare, aiuti di Stato ecc.)
presenza di comunicazioni (dichiarazioni d'intento, ecc.)
dati dei rimborsi

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 comunicazioni (dichiarazioni d'intento, consolidato nazionale, trasparenza ecc.)
dati dei rimborsi

DATI DELL'ACCERTAMENTO

presenza e dati di attività istruttorie (verifiche,

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 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

presenza e dati dei ricorsi in sede contenziosa

accessi)

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

domande di chiusura liti pendenti e proposte di conciliazione

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 ruoli, degli sgravi, delle rateazioni e sospensioni

presenza e dati dei versamenti con modello F24 e F23

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 della conservatoria

presenza e dati sui veicoli (autovetture, aeromobili, natanti) intestati al soggetto o in leasing

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)

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.

movimenti di capitale da e per l'estero coerenti con la soglia antiriciclaggio

dati del Catasto (fabbricati e terreni)

dati della conservatoria

presenza e dati sui veicoli (autovetture, aeromobili, natanti) intestati al soggetto o in leasing

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)

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.

movimenti di capitale da e per l'estero coerenti con la soglia antiriciclaggio

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.)

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)

presenza del soggetto come comunicante elenco "clienti e fornitori"

comunicazioni da strutture sanitarie private

comunicazioni stampati fiscali

comunicazioni contribuenti minimi in franchigia

presenza e dati sui contratti assicurativi stipulati dal soggetto

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

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"

comunicazioni da strutture sanitarie private

comunicazioni stampati fiscali

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, di 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 fabbricazione dei gelati può essere ricondotta alla sola attività artigiana di produzione ed in tal caso la normativa cui si fa riferimento è la Legge n. 443/85 meglio conosciuta come legge quadro sull'artigianato.

Qualora invece, alla produzione si affianchi la somministrazione e cioè nel caso in cui gli acquirenti consumino i prodotti nei locali dell'esercizio o in una superficie aperta al pubblico attrezzata per l'uso, tale attività rientra nelle attività di somministrazione di alimenti, ed è regolamentata dalla Legge n. 287/91.

Vi è poi il caso in cui siano somministrati al pubblico non solo i prodotti dell'attività artigianale, ma anche altri alimenti (confezionati), in tal caso si rientra nel settore più specificatamente commerciale e la legge che regola tale attività è la Legge n. 114/98.

Il settore oggetto della presente metodologia pur se abbastanza omogeneo sotto l'aspetto merceologico (beni oggetto di produzione), si presenta molto articolato sotto l'aspetto commerciale (modello organizzativo e dimensionale, ampiezza del ciclo produttivo).

La presente metodologia prende in considerazione l'attività di vendita al consumatore finale del gelato prodotto artigianalmente.

Il comparto del gelato è uno di quelli in cui la coabitazione fra soggetti industriali e artigiani è più ampia. E' normalmente divisibile in sotto-mercati: il gelato d'impulso, lo sfuso/mantecato, l'asporto e il dessert. I fattori che fanno variare la scelta del consumatore verso l'uno o l'altro di questi prodotti sono indubbiamente la stagionalità e la localizzazione degli esercizi.

La localizzazione del punto vendita e cioè il luogo di consumo del gelato, caratterizzato normalmente da un forte passaggio e una facile accessibilità, è sicuramente un fattore determinante nella scelta del consumatore.

Altri fattori che determinano il successo di qualsiasi prodotto artigianale sono strettamente legati a:

- la genuinità, derivante dalla qualità delle materie prime e dei semilavorati utilizzati;
- la freschezza, legata agli ingredienti e al breve tempo di conservazione;
- la varietà e l'esclusività dei prodotti offerti.

La realtà produttiva tipica evidenzia, accanto a situazioni di piccoli laboratori artigianali con gestione a carattere individuale e/o familiare e vendita diretta al pubblico, anche realtà di tipo diverso ove si riscontra il parziale impiego di prodotti o miscele di tipo industriale e di tecniche di gestione meno personalizzati.

Le gelaterie sono caratterizzate dalla forte specializzazione dell'offerta e dalla prevalenza dell'asporto

rispetto al consumo in loco. In considerazione della loro prevalente attività nella stagione estiva durante la quale i consumi di gelato raggiungono il massimo, tali esercizi sono spesso dotati di tavolini all'aperto, con limitazione degli spazi dedicati alla somministrazione interna.

Talvolta la produzione del gelato assume la caratteristica di attività marginale e sussidiaria rispetto all'attività principale che potrà essere quella di pasticceria o, più di frequente, quella di bar o di altre attività aventi per oggetto somministrazioni o intrattenimento. In questi casi se ne dovrà tenere conto sia in termini di addetti (impiegati alla vendita e in laboratorio) che di beni strumentali.

I gelatai che aderiscono alla propria associazione di categoria espongono un attestato che garantisce la genuinità dei "gelati prodotti artigianalmente". Nei locali di vendita devono essere esposti, oltre alla licenza di esercizio, anche gli elenchi delle materie prime alimentari impiegate nella confezione dei gelati.

Nel 2010 CNA (Confederazione Nazionale Artigianato piccola e media impresa) e Confartigianato hanno firmato la certificazione "Artigelato", a tutela del Gelato Artigianale Tradizionale Garantito. Il disciplinare prevede l'impiego di materie prime genuine e naturali, preferibilmente fresche; la selezione spetta direttamente al produttore. I gelatai che aderiscono a questa normativa espongono il marchio "Artigelato – Gelato artigianale tradizionalmente garantito".

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

L'accesso deve essere finalizzato non solo al reperimento della documentazione contabile ed extra-contabile, ma soprattutto all'acquisizione di riscontri oggettivi sulle reali capacità economiche dell'impresa ed alla raccolta di elementi concreti atti a supportare qualsiasi ipotesi di ricostruzione indiretta del volume di affari.

La scelta del tempo e del luogo dell'accesso sarà correlata a quella di maggior consumo del prodotto, oltre che sulla base di esperienze personali e/o locali.

In ogni caso l'accesso verrà eseguito durante e/o in prossimità del periodo estivo, quando la domanda del bene è più accentuata e l'esito del controllo può rivelarsi maggiormente proficuo. Costituisce un dato inconfutabile il fatto che durante i mesi estivi, che in alcune località corrispondono anche a quelli di maggior flusso turistico, le gelaterie artigianali producono a pieno regime ed esitano circa il 70-80 % della produzione annua.

Anche per l'ora si potranno eventualmente privilegiare quelle pomeridiane o serali, in corrispondenza delle quali l'afflusso della clientela tende normalmente a crescere. In tali circostanze si potrà valutare l'effettivo andamento dell'attività.

I verificatori, al di fuori del piantonamento della cassa ad accesso iniziato, potranno mettere in preventivo di stazionare con discrezione in prossimità dell'esercizio onde rilevare l'affluenza ed il numero di somministrazioni da asporto da confrontare con gli scontrini emessi in una frazione di tempo e controllare il numero degli effettivi addetti alla vendita (al banco o ai tavoli) ed al laboratorio. Qualora non vi sia contiguità tra luogo di produzione e di consumo si potrà vagliare l'opportunità di utilizzare due nuclei o di dare comunque la precedenza al luogo di produzione o viceversa.

Per quanto riguarda le modalità dell'accesso non andrà tralasciata la ricerca di ogni elemento e dato utile, in particolare di materiale cartaceo (agende, appunti, promemoria ecc.), che possa offrire spunti o suggerimenti per ulteriori e più approfondite indagini. Di qualche utilità potranno rivelarsi, ad esempio, gli appunti riguardanti fornitori e/o clienti con cui la ditta risulta costantemente in contatto o con i quali intrattiene rapporti più frequenti, i documenti di trasporto relativi a merce recentemente consegnata o ricevuta, le distinte di versamento riguardanti pagamenti più recenti.

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 lavoro¹⁰ (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.

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".

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.

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. 12/2002¹².

3.3 Controlli prioritari

Nel corso dell'accesso si procederà:

- ◆ a rilevare il personale, dipendente e non, presente nell'esercizio. In corrispondenza dei dati anagrafici di ognuno saranno indicate le mansioni svolte e la data di inizio del rapporto. Si dovrà distinguere il personale addetto al laboratorio da quello adibito al servizio. Naturalmente, ed in particolare nelle piccole realtà, occorrerà prestare attenzione alla presenza di giovani inservienti (garzoni) e di collaboratori familiari;
- ◆ ad esporre le modalità di esitazione del prodotto. Qualora esso venga distribuito anche all'ingrosso ad altri commercianti, si annoteranno i mezzi adibiti a tale trasporto ed i soggetti impiegati per le consegne, nonché i prezzi di cessione che sono inferiori a quelli della vendita al dettaglio;
- ◆ a rilevare la superficie approssimativa dell'esercizio, specificando quella adibita a laboratorio e quella alla vendita, e accertando l'esistenza di eventuali depositi occulti non dichiarati. Oltre all'autorizzazione amministrativa, potranno essere di valido ausilio le copie delle dichiarazioni presentate ai fini della I.C.I.A.P. nonché le cartelle di pagamento relative all'imposta sul ritiro dei rifiuti solidi urbani;
- ◆ a redigere l'inventario delle materie prime, semilavorati, prodotti finiti e materiali di imballaggio esistenti. Si suggerisce di distinguere le merci per categorie merceologiche; suddivisioni riscontrabili nel settore sono, ad esempio, le seguenti: merci "deteriorabili" (uova, latte, panna, burro, ecc.) ed a lunga conservazione (cacao, addensanti, aromatizzanti, polveri ecc.), materie prime essenziali e ingredienti accessori;

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 impiego 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.

- ◆ ad inventariare le attrezzature specifiche impiegate nel ciclo produttivo, che devono trovare corrispondenza nel registro dei cespiti ammortizzabili. Di esse si potrà puntualizzare la funzione e la capacità;
- ◆ a rilevare i prezzi praticati alla clientela sulla base del listino prezzi esposto nell'esercizio, segnalando le percentuali di maggiorazione per servizi ai tavoli, e la data dell'ultimo aggiornamento con le variazioni apportate rispetto a quello precedente;
- ◆ a riscontrare l'incasso giornaliero con la somma degli scontrini emessi (verifica della cassa).

3.4 Il Controllo del volume d'affari

3.4.1 – Il controllo indiretto

Nel settore, la sottrazione della materia imponibile si attua prevalentemente attraverso il mancato rilascio dello scontrino. L'omessa registrazione del corrispettivo comporta in primo luogo una riduzione dei ricavi, nonché una correlata alterazione dell'incidenza delle altre voci del conto economico, con la conseguenza che i costi (nell'ipotesi che questi siano stati tutti registrati) non si proporzionano nella giusta misura ai ricavi. Appare più improbabile, anche se non è da escludersi a priori, una sopravvalutazione dei costi.

Nella pratica si osserva che, a parità di costo delle materie prime impiegate nella produzione, il fatturato di un esercizio con dipendenti è più elevato rispetto ad uno senza dipendenti.

L'attività svolta dalle gelaterie è ad elevato valore aggiunto e, pertanto, un'incidenza anomala o superiore a determinati livelli del costo delle materie prime deve mettere in allarme il verificatore ed indurlo a trovare delle spiegazioni convincenti.

Un primo quadro dell'attività aziendale potrà essere delineata sulla base delle seguenti notizie:

- ◆ tipo di gelateria, se artigianale in senso classico e che, in quanto tale, impiega nella produzione solo materie prime elementari (ad esempio uova, latte, panna, frutta, ecc.), oppure semindustriale nella quale vengono utilizzati sia prodotti tradizionali, che quelli industriali (miscele) a più lunga conservazione;
- ◆ modalità di vendita, ovvero se vengono effettuate solo somministrazioni al banco oppure anche ai tavoli. Il servizio ai tavoli, pur non costituendo una componente autonoma di ricavo, viene in genere remunerato con l'applicazione di una maggiorazione, in misura percentuale o fissa;
- ◆ cessione o meno di parte del gelato ad altri commercianti e quindi la presenza di ricavi per vendite ingrosso documentati da fatture. Tale situazione deve emergere innanzitutto dal tipo d'autorizzazione amministrativa. Si tenga presente che le gelaterie medie con dipendenti (che non producono solo per il proprio fabbisogno) cedono a terzi, talvolta con una certa frequenza e stabilità nel corso di determinati mesi e tal'altra saltuariamente, parte del loro prodotto. Anziché emettere la fattura per le effettive quantità le parti potrebbero accordarsi di fatturare solo una parte delle cessioni. Nei confronti di tali soggetti si possono verificare dunque situazioni di sottofatturazione. Comunque, nelle gelaterie artigiane la norma è di produrre esclusivamente per sé.

3.4.2 - La disaggregazione dei dati

Successivamente l'esame si impernerà sulla distinzione per aggregati omogenei e sull'elaborazione di alcuni indici.

Dall'analisi del fatturato si dovranno trarre gli elementi necessari per la scomposizione. I ricavi tipici, distinti dalle plusvalenze e dalle altre componenti occasionali estranee alla gestione caratteristica, saranno divisi a seconda che il destinatario della cessione sia un'impresa (ingrosso) o il privato (minuto).

Si dovranno ricavare sia l'indice di produttività media per addetto (che si esprime nel rapporto tra il fatturato ed il numero di addetti) che quello di rotazione di magazzino. Di un certo interesse è la formazione di un prospetto di raffronto in cui siano evidenziate, per più esercizi, le incidenze percentuali del costo delle materie prime e degli altri costi e spese generali sui ricavi.

Specificamente sarà utile estrarre un ulteriore dato rappresentato dal presumibile peso della produzione venduta desunto dalla conoscenza del prezzo di vendita a peso del gelato. Di norma le gelaterie predispongono listini esposti al pubblico dai quali è dato conoscere il prezzo a Kg. Tale prezzo è inferiore o pari (mai superiore) a quello del prodotto venduto in singole dosi. Le variazioni intervenute da un anno all'altro non potranno che essere minime e pertanto il sistema conserva la sua validità.

Il calcolo sarà il seguente:

$$\frac{\text{fatturato dell'anno}}{\text{prezzo a Kg}} = \text{Peso del gelato}$$

Tale dato, che rappresenta orientativamente il peso della produzione esitata nell'anno, potrà successivamente essere posto a raffronto con il risultato della ricostruzione indiretta che dovrebbe corrispondere alla produzione reale (effettiva).

3.4.3 - Fasi e scopo del controllo indiretto

Il controllo indiretto deve tendere essenzialmente:

- a) alla verifica della coerenza delle quantità di materie prime acquistate e di quelle impiegate;
- b) a ricostruire il volume dalla produzione esitata sulla base del ciclo produttivo e della resa delle materie prime impiegate;
- c) a valorizzare il volume della produzione sulla base dei prezzi di vendita applicati.

L'attività di gelateria si sostanzia nell'elaborazione del prodotto finito attraverso la miscelazione di materie prime predosate e lavorate a bassa temperatura.

Diventa indispensabile quindi non solo assumere le esatte quantità delle materie prime ma anche le corrette dosi di impiego per ogni miscela.

Per questo, una volta rilevate le quantità delle singole materie prime acquistate si procederà, con il supporto di quelle inventariate, a determinare le quantità di quelle utilizzate nel periodo esaminato.

Oltre al dato quantitativo dovrà essere acquisito quello qualitativo rappresentato dalle specialità del prodotto venduto. Al fine di evitare successive contestazioni concernenti tale aspetto, saranno verbalizzati in contraddittorio con la parte tutti quegli elementi utili a determinare le dosi dei prodotti impiegati per la produzione delle singole specialità. Ad esempio sarà richiesto quali siano i prodotti utilizzati per ciascun tipo di gelato (base latte, base uova e sorbetteria) il loro dosaggio nella miscela, il peso in grammi delle varie porzioni di gelato somministrate corrispondenti ai diversi prezzi.

3.4.4 - Verifica della coerenza delle materie prime.

Tale verifica è finalizzata a stabilire se le materie prime risultino tutte acquistate ed in quale misura (ad esempio le quantità rilevabili dalle fatture d'acquisto) onde poter apprezzare un giusto nesso tra i dosaggi delle miscele, quantità delle materie prime acquistate ed il prodotto finito: in definitiva, dunque, se i consumi siano idonei e proporzionati alla produzione dichiarata. Sarà cura del verificatore riscontrare l'attendibilità dei consumi delle materie prime, al fine di individuare eventuali acquisti senza fattura.

Si tenga presente che molte materie prime (ad es. il latte, le uova, ecc.) sono di impiego comune e generalizzato e reperibili in qualsiasi negozio di generi alimentari; altre invece sono specifiche per alcuni tipi di gelati e sono reperibili solo attraverso precisi canali di vendita (ingrosso o produzione).

Il verificatore non mancherà di effettuare anche, con riferimento ad alcuni approvvigionamenti periodici (latte, panna, frutta fresca ecc.) riscontri parziali finalizzati a verificare la concordanza degli acquisti con quegli elementi (materie prime) rinvenuti all'atto dell'accesso. Così, ad esempio, nel caso del consumo di panna (premessi che la sua conservazione è limitata da un minimo di 5 ad un massimo di 15 giorni), laddove in occasione dell'accesso ne venisse rinvenuta la presenza di un certo quantitativo, occorre riscontrare il dato con le quantità indicate nell'ultima fattura di acquisto, in quanto eventuali eccedenze non potrebbero discendere da approvvigionamenti precedenti: in tal caso si rileveranno acquisti non fatturati.

Al contrario, i quantitativi mancanti rispetto al carico delle ultime fatture, saranno considerati come destinati alla produzione e quindi generatori di vendite non registrate.

Anche la frequenza con cui vengono effettuati gli acquisti dei beni essenziali alla produzione deve portare a delle valutazioni in ordine alla loro correttezza. Per esempio l'assenza, per notevoli periodi, di acquisti di materie prime come latte, uova, zucchero, ecc. deve far supporre che il laboratorio si approvvigioni in nero. La stessa valutazione andrà fatta per i mancati acquisti di materie prime che dovessero risultare dal controllo indiretto.

Infatti, in presenza di tali anomalie, una ricostruzione della produzione basata solo sugli acquisti fatturati, anche se rispettosa degli standard proposti, non sarebbe corretta (logica) e finirebbe con il perdere il suo significato.

Qualche problema potrà sorgere qualora alcune materie prime essenziali vengano impiegate non solo nella produzione di gelati ma anche per usi diversi (ad esempio bar, pasticceria ecc.).

Il caso più frequente riguarda il latte o lo zucchero. In questo caso è necessario ricostruire separatamente le due attività mediante il contraddittorio con la parte.

3.4.5 - Verifica del volume della produzione sulla base del ciclo di produzione.

In considerazione della particolare importanza assunta dal metodo proposto, sarà necessario verbalizzare in maniera dettagliata, le indicazioni produttive fornite dalla ditta verificata. Ciò perché la stessa non possa invalidare a posteriori il processo di ricostruzione motivando, ad esempio, i risultati raggiunti dai verificatori con una diversa miscelazione quantitativa degli ingredienti.

Nella produzione dei gelati artigianali vengono impiegate tre tipi di miscele base che sono:

- **all'uovo** (per gelati al cioccolato, al caffè, alla nocciola, alla vaniglia, etc.) in cui i componenti base sono il latte naturale, la panna liquida, i tuorli d'uovo e lo zucchero;
- **al latte** (per gelati alla frutta dolce quali banana, pesca, cocco, prugne etc.) in cui i componenti base sono il latte naturale, il latte in polvere, la panna liquida e lo zucchero;
- **all'acqua** (per gelati al limone, arancio, fragola, mirtilli etc.) in cui i componenti base sono l'acqua, i succhi e le polpe di frutta e lo zucchero.

Inoltre, nella fase di miscelazione delle materie prime, vengono aggiunti stabilizzanti (addensanti e gelificanti), emulsionanti omogeneizzati (mono o digliceridi in polvere o pasta) e materie prime di "complemento", quali cacao, cioccolato, caffè, pasta di nocciola, liquori, sciroppi, ecc. che servono per aromatizzare l'amalgama, nonché essenze e coloranti per migliorarne l'aspetto.

Tenuto conto che alla base di ogni preparazione esiste una tecnica di bilanciamento tra sostanze solide e liquide per cui la percentuale delle prime, rapportata a 100 Kg., deve essere compresa tra il 32 e il 42 % (con una media ottimale del 35 %), e che la rimanente parte è composta da liquidi, si può comporre una griglia di tutte le materie prime solide e verificare in quale rapporto si pongono rispetto a quelle liquide o viceversa.

A titolo esemplificativo si riportano le tabelle delle composizioni delle materie prime tratte da: "Il gelato Artigianale italiano" di G. Preti, Edizioni Hoepli Ristampa 2006.

Tabella 1 – Limiti di bilanciamento

Materia prima	Percentuale	
	min.	max.
Zuccheri	14	20
Grassi	5	14
Solidi di latte	6	11

Tabella 2 - Composizione di alcune materie prime di base (in percentuale)

Materia prima	Zucchero	Grassi	Solidi latte	Altri solidi	Totale solidi
Latte naturale	-	3	9	-	12
Latte in polvere magro	-	-	100	-	100
Latte in polvere intero	-	26	72	-	98
Latte condensato zuccherato	40	12	27	-	79
Latte evaporato	-	10	27	-	37
Panna liquida	-	35	6	-	41
Burro	-	82	-	-	82
Saccarosio	100	-	-	-	100
Destrosio	100	-	-	-	100

Glucosio sciroppo	80	-	-	-	80
Zucchero invertito	80	-	-	-	80
Miele	80	-	-	-	80
Tuorlo d'uovo	-	30	-	15	45
Albume	-	-	-	12	12
Uovo intero	-	11	-	14	25
Stabilizzanti	-	-	-	100	100

Tabella 3- Composizione di alcune materie prime complementari (in percentuale)

Materia prima	Zuccheri	Grassi	Solidi	Totale solidi
Cacao in polvere	-	20	80	100
Cacao in pasta	-	52	48	100
Pasta di nocciole	-	65	35	100
Pasta di nocciole zuccherata	35	45	20	100
Pasta di noci	-	60	35	95
Pasta di arachidi	-	48	38	86
Pasta di arachidi zuccherata	35	31	24	90
Pasta di pistacchio senza zuccheri	-	54	42	96
Pasta di mandorla	-	53	40	93
Pasta di caffè tostato	-	14	78	92

Tabella 4- Composizione di alcune frutta (in percentuale)

Qualità	Zuccheri	Solidi
Albicocca	9	9
Ananas	8	3
Anguria	6	5
Arancia	6	8
Banana	16	9
Ciliegie	10	6
Fichi	12	8
Fragole	7	7
Lamponi	7	8

Limone	3	7
Mandarino	8	8
Mango	12	8
Maracujà	7	4
Mela	8	6
Melone	8	5
Papaia	8	7
Pera	9	5
Pesche	9	9
Pomodoro	4	4
Pompelmo	8	6
Ribes	6	9
Uva	20	5

Come già detto, alle miscele di base vanno aggiunte le materie complementari che conferiscono al gelato il gusto desiderato. In esse sono comprese anche le essenze ed alcuni coloranti.

Ad esempio, per ottenere i seguenti gusti, vanno aggiunti:

- ◆ cacao in polvere per il gelato al cioccolato;
- ◆ cacao in polvere e pasta di nocciola o pasta gianduia per il gusto gianduia;
- ◆ vanillina per il gelato alla vaniglia;
- ◆ noci macinate o in pasta per il gusto noce;
- ◆ pasta di caffè o caffè solubile per il gusto caffè.

In commercio si trovano sia prodotti base liofilizzati che numerose paste già pronte da amalgamare (secondo dosaggi predeterminati dalle industrie e riportati sulle confezioni) il cui costo varia, a seconda del tipo.

In questo tipo di miscela si rileva l'utilizzo del destrosio al posto del glucosio e la mancanza dei tuorli d'uovo sostituiti da panna liquida e latte magro in polvere.

Alla miscela di base vanno aggiunte le sostanze aromatizzanti, polpa o succhi di frutta dolce, o paste alla fragola, ai frutti di bosco, ecc..

La base acqua normalmente si ottiene preparando uno sciroppo cui si aggiunge di volta in volta il succo o la polpa di frutta del gusto desiderato. Importante è la densità della miscela; quella giusta viene indicata in 30 Baumè e viene misurata con il densimetro. La percentuale in peso della frutta da mescolare allo sciroppo, sempre nel rispetto della regola del bilanciamento, è del 30-35%. In alternativa alla frutta fresca di stagione si adoperano succhi concentrati o frutta surgelata. E' sempre bene verificare i dati in contraddittorio con la parte.

Al costo dello sciroppo va aggiunto quello della frutta.

Va osservato che le dosi delle materie prime possono variare, entro certi limiti, in funzione del calcolo di bilanciamento elaborato dal gelataio.

Ultimo elemento di costo è rappresentato dal prezzo dei contenitori, anche questo da determinare in contraddittorio con la parte.

Il prezzo di vendita del gelato da asporto può variare a seconda che esso sia venduto in contenitori monodosi oppure a peso. In tutti e due i casi, per il calcolo del prezzo, va assunto il peso reale. In effetti la distinzione non sussiste e comunque è abbastanza sfumata in quanto anche nelle somministrazioni singole le dosi si ragguagliano ad un peso. Si potrà verificare che, nell'ipotesi di vendita a peso netto, il prezzo risulti leggermente inferiore a quello delle confezioni monodosi.

I prezzi riportati a fianco dei materiali e le stime di vendita sono meramente indicativi e cambiano in virtù delle condizioni di mercato (presenza o meno di gelaterie concorrenti), della città e della zona di riferimento (presenza di flussi turistici) e del canale di vendita.

Dopo aver effettuato tutte le valutazioni sopra esposte, i verificatori potranno determinare l'incidenza del costo delle materie prime sul ricavo.

3.4.6 - Valorizzazione basata sulla resa delle materie prime

E' il metodo più complesso in quanto mira a ricostruire la quantità di gelato prodotto sulla base delle rese di lavorazione delle materie prime impiegate.

La valorizzazione delle quantità prodotte, da considerare tutte vendute in assenza di giustificazioni da parte del contribuente, sarà operata sulla base dei prezzi di cessione al minuto rilevati in sede di accesso e di quelli risultanti dalle fatture emesse

L'importo così determinato va posto a raffronto con i ricavi dichiarati.

Nel caso di coesistenza di vendita al consumatore finale e ad altri soggetti rivenditori, l'eventuale produzione non fatturata andrà attribuita ai due settori commerciali in base alla stessa percentuale dei ricavi contabilizzati.

Conseguentemente per la parte inerente alla cessione di beni ai rivenditori i ricavi verranno determinati applicando il prezzo medio di vendita rilevato dalle fatture, mentre per quella attribuibile alla cessione ai consumatori finali sarà applicato il prezzo di vendita al minuto.

Considerato che l'evasione è in genere attuata con la mancata emissione dello scontrino fiscale, un altro procedimento più verosimile è quello di calcolare e comprendere i ricavi omessi solo tra le cessioni al minuto.

3.4.7- Valorizzazione basata sul peso della produzione

Nel settore non si rilevano cali di peso delle materie prime a seguito di impiego nel ciclo di lavorazione. Anzi, nella preparazione dei gelati, anche l'acqua apporta un suo peso specifico che si ritrova alla fine del processo di lavorazione.

Tutti gli ingredienti impiegati sono pertanto da prendere in considerazione e le relative quantità vanno rilevate dalle fatture di acquisto. La somma dei singoli pesi, cui va aggiunto il volume dell'acqua utilizzata per gli sciroppi, costituisce il peso totale della produzione.

Le gelaterie vendono il prodotto unitariamente o a peso. Sarà cura del verificatore rilevare, anche in contraddittorio con la parte, il prezzo del prodotto ceduto a peso, e il prezzo al banco del gelato. Nelle somministrazioni ai tavoli si terrà conto della maggiorazione applicata per il servizio.

Ulteriori elementi di valutazione della produzione realizzata potranno scaturire dai seguenti elementi:

- ◆ numero dei contenitori utilizzati per il confezionamento;
- ◆ impiego di materiale accessorio (cialde, brioches ecc.);

3.4.8 - Valorizzazione basata sull'incidenza del costo delle materie prime

E' il metodo più semplice e potrà essere impiegato tutte le volte che le scritture contabili siano irregolari e/o inattendibili.

Il verificatore valuterà, con riferimento ad un campione di gelati rappresentativo della produzione complessiva, il rapporto tra il costo delle materie prime ed il prezzo di vendita.

Tale rapporto, sulla base delle determinazioni di costo precedenti e di recenti verifiche eseguite nel settore,

dovrebbe essere percentualmente compreso tra il 12 ed il 15%.

Talvolta la ricostruzione della produzione potrebbe essere operata, anche con riferimento ad una singola materia prima, in considerazione del fatto che alcuni ingredienti necessariamente concorrono in determinate proporzioni alla formazione del gelato.

Per esempio una funzione importante ai fini di tale controllo è assolta dallo zucchero che, in qualsiasi miscela, deve partecipare in una proporzione compresa tra il 14 ed il 20 %; oppure il consumo degli stabilizzanti che entrano nelle miscele in una minima percentuale dello 0,5 % (o in quella diversa indicata dall'industria che confeziona tale prodotto).

Qualora neppure da quest'ultimo riscontro dovesse emergere un dato realistico si potrà ricorrere all'uso delle materie prime complementari e/o dei contenitori impiegati e, in ultima analisi, ad un'attribuzione di ricavi proporzionali a quelli osservati durante la verifica o ad altri elementi, purché ragionevoli.

In definitiva la ricostruzione potrà essere fatta scegliendo il metodo più appropriato secondo una graduatoria che rispecchia la maggiore o minore attendibilità degli acquisti.

3.4.9 - Ricarico e durata delle scorte

I seguenti indicatori economici sono utili ai fini della valutazione della congruità del volume d'affari dichiarato.

$$\text{Ricarico} = \frac{\text{Ricavi dichiarati}}{\text{Costo del venduto} + \text{Costo per la produzione di servizi}}$$

Un basso ricarico può essere determinato dalla vendita di prodotti senza la corrispondente registrazione contabile: il basso ricarico può essere anche dovuto alla contabilizzazione di acquisti "fittizi", ad una mancata rettifica in diminuzione degli acquisti (ad. sconti, abbuoni, ribassi) o ad un'errata imputazione dei costi.

Un alto ricarico può essere determinato da una sottostima del costo del venduto, determinata dalla mancata annotazione di acquisti di merce e/o da una manovra contabile di incremento delle giacenze al fine di sanare contabilmente il magazzino, oppure dall'emissione di fatture per operazioni "oggettivamente" inesistenti.

$$\text{Durata delle scorte} = \frac{\{[(\text{Esistenze iniziali} + \text{Rimanenze finali})^2] * 365\}}{\text{Costo del venduto} + \text{Costo per la produzione di servizi}}$$

Un basso indice di durata delle scorte può essere determinato dalla sottovalutazione delle giacenze. Si ricorre a tale artificio contabile per diminuire il reddito imponibile e/o ridimensionare un magazzino precedentemente gonfiato con valori di merci inesistenti. Un basso indice di durata delle scorte può dipendere dall'emissione di fatture per operazioni "oggettivamente" inesistenti.

L'alto indice di durata delle scorte può essere determinato dalla sopravvalutazione delle giacenze. Il magazzino viene gonfiato con quantità inesistenti per effetto della vendita di prodotti senza la corrispondente registrazione contabile.

3.4.10 - Altri riscontri

Il controllo incrociato tra i pagamenti effettuati con carte di credito e/o bancomat (laddove esistenti) ed i documenti fiscali consente di rilevare se sussiste corrispondenza tra i corrispettivi introitati e quelli registrati.

Nonostante tale forma di pagamento renda più difficoltoso l'occultamento dei ricavi, potrebbe risultare opportuno l'esame incrociato tra i documenti fiscali emessi ed i riepiloghi contabili delle società di gestione delle carte di credito o i tagliandi P.O.S.

Nella maggioranza dei casi gli estratti conto delle società di gestione delle carte di credito, aventi in genere periodicità mensile, contengono le date e gli importi per singola transazione avvenuta, con distinto addebito delle commissioni dovute per il servizio.

Pertanto, la richiesta al contribuente e l'acquisizione degli estratti conto delle movimentazioni di pagamenti effettuati con "moneta elettronica" consente di verificare la veridicità dei ricavi contabilizzati.

Potrebbe, altresì, risultare utile distinguere gli incassi a seconda del mezzo di pagamento nei vari mesi, per verificare se il loro ammontare è proporzionale al totale degli introiti.

Un confronto semplice si può effettuare rapportando il dato mensile emergente dalle contabili delle carte di credito con il dato mensile dei corrispettivi: se tale rapporto calcolato su base mensile varia nei singoli mesi in modo consistente, è opportuno concentrare il controllo su quei mesi in cui il valore è più elevato, ossia è maggiore l'incidenza degli incassi con carta di credito sul totale dei corrispettivi mensili.

Tale elaborazione non si presenta utile quando la percentuale di incassi con carta di credito è particolarmente bassa.

Sarà valutata, caso per caso, l'utilità di esperire controlli incrociati che potranno essere svolti in primo luogo con i grossisti, distributori ed industrie produttrici di articoli per gelaterie presenti nella zona.

3.5 Altri indizi e riscontri

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

Il capitale investito nell'azienda, il valore dell'esercizio ed il fitto ricavabile dalla sua locazione, il possesso a titolo di proprietà dei locali utilizzati per l'esercizio dell'attività e la retribuzione figurativa del titolare e degli eventuali soci impegnati a tempo pieno nell'azienda, costituiscono altrettanti elementi aventi un carattere indiziario.

In altri termini il reddito dichiarato andrebbe confrontato con:

- ◆ il fitto figurativo dei locali (ovviamente se di proprietà) ove si svolge l'attività;
- ◆ la retribuzione conseguibile, in posizione di lavoro dipendente, nello stesso settore di attività.

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

Altri elementi indiziari, come specificato nella parte dedicata alle attività preliminari, possono essere costituiti

da manifestazioni di capacità contributiva (possesso di auto, di imbarcazioni, acquisto di immobili, etc.), riferibili al titolare dell'impresa e/o ai soci, particolarmente stridenti con l'ammontare del reddito dichiarato.

In tale caso, soprattutto qualora non sia stato possibile addivenire ad una soddisfacente ricostruzione del volume d'affari, si potrà procedere, sia pure ai soli fini dell'imposizione diretta, all'accertamento sintetico del reddito complessivo delle persone fisiche in vario modo coinvolte nella gestione dell'impresa, secondo la procedura di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 600/73.

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 assicurazione¹³.

La Circolare n. 32 del 19 ottobre 2006, ha chiarito, all'interno delle categorie sopra indicate, quali sono i

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 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.

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.

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 medesimi¹⁴.

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 cambiali emessi in forma libera¹⁵.

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.

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.

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 denunciati 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.

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

Produzione di gelati senza vendita diretta al pubblico	10.52.00
Gelaterie e pasticcerie	56.10.30
Gelaterie e pasticcerie ambulanti	56.10.41

CHECK LIST