

Metodologia di controllo

RECAPITO DI CORRISPONDENZA NON INDIRIZZATA E VOLANTINAGGIO

Codice attività ATECOFIN 2004

74.85.4	SPEDIZIONE DI MATERIALE PROPAGANDISTICO, COMPILAZIONE E GESTIONE DI INDIRIZZI
----------------	--

Codice attività ATECO 2007

82.19.01	SPEDIZIONE DI MATERIALE PROPAGANDISTICO, COMPILAZIONE E GESTIONE DI INDIRIZZI
-----------------	--

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	17
3.4 Il Controllo del volume d'affari	19
3.5 Altri indizi e riscontri.....	22
3.6 Le indagini finanziarie	22
3.6.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti	24
3.6.2 - Richiesta dati, notizie e documenti agli istituti di credito e finanziari	24
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 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 e nei codici penale e di procedura penale.

¹ Circolare n. 199/E del 10.07.1997

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 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 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 svolge 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.

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

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

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.

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

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.".

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*.

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 reiterazione del controllo⁶;
- ~ valutare l'opportunità di predisporre l'accesso contemporaneo o in tempi ravvicinati nei diversi punti di

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.

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.

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
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

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.

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,	presenza e dati di atti di accertamento,

accertamento con adesione, atti di contestazione, accertamenti parziali, accertamenti da studi di settore e da parametri	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

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 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, 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

Il servizio di recapito di materiale promo pubblicitario in cassetta postale può essere suddiviso in due macro categorie: materiale promo-pubblicitario *indirizzato* (solitamente definito Direct Marketing) e materiale promo-pubblicitario *non indirizzato* (solitamente definito "volantinaggio" e *recapito di corrispondenza non indirizzata* o "door to door"). La differenza sostanziale tra le due tipologie di attività consiste nel fatto che il Direct Marketing avviene attraverso una distribuzione nominativa (tipica del mercato postale) gestita da Poste Italiane e da altre società di recapito di corrispondenza nate anche a seguito della liberalizzazione del mercato. Il volantinaggio/distribuzione *door to door* avviene invece attraverso una distribuzione di materiale che non contiene il nominativo e l'indirizzo del destinatario ma viene recapitato nell'ambito del territorio concordato, attraverso la consegna del materiale indistintamente nelle cassette postali degli abitanti di quel territorio.

I soggetti che intervengono nella filiera del volantinaggio/distribuzione door to door non indirizzata sono normalmente tre:

- il committente, ovvero il soggetto che decide di utilizzare questo canale per fare promozione alla sua attività. Tali soggetti sono generalmente aziende della Grande Distribuzione Organizzata ma anche soggetti di dimensioni commerciali più piccole quali quelli della Distribuzione Organizzata;
- gli stampatori, ovvero le tipografie che provvedono alla stampa del materiale pubblicitario che verrà distribuito;
- le aziende di distribuzione (anche chiamate agenzie) che prendono in carico l'appalto per la distribuzione della campagna pubblicitaria.

Solitamente i committenti hanno rapporto diretto con gli stampatori.

Le aziende di distribuzione possono essere più o meno strutturate: si va da società di capitali e società di persone a ditte individuali. Queste ultime sono le più numerose e, spesso, sono costituite da cittadini stranieri: attività di controllo condotte dall'Amministrazione finanziaria hanno fatto emergere, all'interno di quest'ultima categoria, irregolarità fiscali e contributive (personale irregolare).

Generalmente, le aziende medio/grandi acquisiscono i grandi appalti per poi subappaltarli, in tutto o in parte, alle aziende più piccole o direttamente alle ditte individuali, abbattendo in questo modo il costo del personale per la distribuzione che rappresenta la voce di costo maggiore nell'ambito del processo.

La gestione dell'appalto tra committente e azienda di distribuzione, quando non gestita con una gara o un'asta⁹, avviene con la selezione da parte dei committenti dell'azienda di distribuzione e, non di rado, gli accordi commerciali avvengono verbalmente.

Il compenso per la prestazione del servizio viene solitamente stabilito in base al numero dei volantini da distribuire, a volte anche tenendo conto della morfologia del territorio su cui insiste il bacino di distribuzione della campagna pubblicitaria ovvero della densità di abitazioni e del raggio di azione. Evidentemente, come usuale

⁹ Per quanto riguarda le aste, è utile sottolineare che di recente sono comparse sul mercato società organizzatrici di tali eventi, che spesso trasferiscono il costo della loro attività dal committente all'aggiudicatario dell'asta. Pertanto, in questi casi si dovrebbero rilevare nella

nella prassi commerciale, nel caso di distribuzione di quantitativi molto elevati è possibile che il prezzo unitario pattuito si riduca in virtù delle economie di scala generate su alcune voci di costi fissi o afferenti la fase predistributiva.

Gli elementi che incidono sul costo della distribuzione sono: trasporto e scarico del materiale dalla tipografia all'azienda di distribuzione (generalmente a carico del committente o dello stampatore); preparazione e trasporto dei colli dal magazzino al territorio; costo della manodopera per la consegna del materiale nelle cassette; verifica della qualità della distribuzione del materiale. Al costo di distribuzione vanno poi aggiunti i costi amministrativi e logistici.

L'attività di recapito di corrispondenza non indirizzata è inquadrata nel codice ATECO 82.19.01 (*spedizione di materiale propagandistico, compilazione e gestione di indirizzi*). Occorre tuttavia sottolineare che, a seguito di controlli svolti dall'Amministrazione finanziaria nonché informazioni riscontrate su internet, numerose società e ditte individuali operanti nel settore dichiarano un codice attività diverso da quello di riferimento ovvero dichiarano di effettuare tale attività in via residuale rispetto ad una principale totalmente differente: tra questi codici si segnalano in particolare i seguenti: 82.99.99 (*Altri servizi di sostegno alle imprese nca*), 82.99.20 (*Agenzie di distribuzione di libri, giornali e riviste*), 73.11.02 (*Conduzione di campagne di marketing e altri servizi pubblicitari*), 73.11.01 (*Ideazione di campagne pubblicitarie*).

3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO

3.1 L'accesso

Al momento dell'accesso è importante acquisire la documentazione contabile obbligatoria e cercare quella extracontabile rilevante ai fini della verifica.

Tutte le operazioni di seguito descritte necessitano, per essere realmente efficaci ai fini delle indagini, di un elevato grado di accuratezza, determinante per acquisire ogni elemento o documento utile per la ricostruzione del reale giro d'affari.

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;
- 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 e dettagliate 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*¹⁰ 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 lavoro¹¹ (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.

Gli eventuali rilievi deriveranno, oltre che dalla mancata tenuta dei documenti obbligatoriamente previsti dalla normativa, dalle discrepanze emerse 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*”¹², al fine della irrogazione delle sanzioni, di cui all'articolo 3 commi 3 e 5 del d.l. n. 12/2002¹³.

3.3 Controlli prioritari

I verificatori dopo aver adempiuto alle formalità di rito, procederanno a:

- verificare la veridicità del codice attività dichiarato, controllando la rispondenza tra l'attività dichiarata e quella effettivamente esercitata. Al riguardo, si ricorda che il codice attività dichiarato rileva ai fini dell'applicazione degli studi di settore o dei parametri;
- rilevare il personale presente in azienda, individuando, oltre ai dati anagrafici, la data di inizio dell'attività, il tipo di rapporto di lavoro, le mansioni svolte ed il tipo di specializzazione. I dati rilevati saranno confrontati con i libri obbligatori in materia previdenziale e del lavoro.

¹⁰ 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.

¹¹ Il comma 1 dell'articolo 39 del d.l. n. 112 del 25 giugno 2008, convertito con modificazioni nella 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*”.

¹² 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.

¹³ Modificato dall'art. 36-bis, comma 7, del d.l. n. 223/2006, convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248.

Al riguardo, come già accennato nel paragrafo 2.3, si evidenzia che è molto diffusa tra le aziende del settore la prassi del subappalto, per cui è possibile che non venga rinvenuto personale alle dirette dipendenze dell'azienda oggetto del controllo laddove per il servizio di distribuzione la stessa si sia avvalsa di altri soggetti economici.

Diversamente, nel caso in cui l'azienda utilizzi proprio personale, la tipologia contrattuale utilizzata dovrà essere quella del lavoro subordinato¹⁴ o altra tipologia consentita dalla legge;

- rilevare il numero delle ore lavorate dal personale dipendente (dai fogli di presenza o dal libro unico);
- reperire ed acquisire agli atti della verifica tutte le registrazioni ed i documenti contabili ed extracontabili rilevanti ai fini del controllo (schedari dei clienti, quietanze, corrispondenza, indirizzi, agende, appunti, preventivi, contratti o altra documentazione).

In particolare, occorrerà rilevare le fatture contabilizzate in relazione ai contratti di subappalto eventualmente stipulati dall'azienda con altri soggetti per la distribuzione del materiale pubblicitario;

- acquisire i supporti magnetici rinvenuti. Se l'azienda si avvale di mezzi informatici, si provvederà a visionare il programma di gestione ed a richiedere la stampa dell'elenco clienti. La lettura di detti supporti magnetici potrà consentire la rilevazione di clienti, fornitori, incassi e pagamenti non presenti in contabilità. Debita attenzione va riservata ai dati registrati nell'hard disk del personal computer, utilizzato dal titolare dell'impresa o da soggetti aventi particolari responsabilità gestionali.

Ai sensi dell'art. 52, comma 4, del d.P.R. n. 633/72, l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali.

Si rammenta che se la parte non consente l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale, i funzionari che procedono all'accesso possono, ai sensi dell'art. 52, comma 9, del d.P.R. n. 633/72, provvedere con mezzi propri alla elaborazione e lettura dei supporti magnetici fuori dai locali aziendali. Qualora vengano utilizzate chiavi di accesso o codici particolari a tutela del contenuto dei supporti magnetici si potrà chiedere al titolare dell'azienda di eseguire le operazioni necessarie per accedere alle informazioni in esso contenute.

Con la larga diffusione delle nuove tecnologie è sempre più frequente lo scambio di dati ed informazioni tramite posta elettronica (E-mail). Tali informazioni desunte dalla casella di posta elettronica dell'azienda possono avere rilevanza ai fini del controllo. A questo proposito si fa presente che i messaggi già "aperti", come per la normale corrispondenza attinente l'attività, sono direttamente acquisibili, mentre quelli non ancora letti sono da trattare secondo quanto previsto dall'art. 52, comma 3, del d.P.R. n. 633/72 (si evidenzia che in molti programmi di gestione della posta elettronica i messaggi aperti sono contraddistinti da una icona raffigurante una busta aperta, mentre quelli non ancora letti da un titolo in grassetto);

- controllare l'esistenza di un eventuale sito internet non rilevato durante la fase preparatoria al controllo dell'azienda, attraverso l'esame della documentazione reperita;

¹⁴ A tal riguardo si fa presente che l'associazione di categoria ANAD e le tre principali sigle sindacali FILCAMS-CGIL FISASCAT-CISL UILTRASPORTI-UIL hanno siglato il 16 luglio 2013 un Protocollo di intesa per la emersione e la regolarizzazione delle lavoratrici e dei lavoratori dipendenti delle aziende operanti nel settore della pubblicità diretta (<http://www.anad.it>).

- rilevare l'eventuale svolgimento di altre attività al fine di accertare la tipologia dei servizi offerti. In tali casi si rileverà la presenza dei relativi beni strumentali ed il loro costo nonché l'ammontare delle spese correnti (ad esempio spese di energia elettrica) e quelle relative alla manodopera. Per il controllo di tali attività si rinvia comunque alle rispettive metodologie;
- rilevare le tariffe praticate per le diverse tipologie di prestazioni;
- inventariare gli automezzi a disposizione, le principali attrezzature ed i macchinari utilizzati;
- rilevare e controllare i dati utilizzati e dichiarati dal contribuente ai fini dell'applicazione dei Parametri;
- controllare l'esistenza e la corretta tenuta della contabilità;
- le seguenti ulteriori rilevazioni potranno essere utili al fine di inquadrare la potenzialità reddituale dell'esercizio:
 - anno d'inizio dell'attività;
 - costi sostenuti per l'utilizzo dei locali;
 - rilevazione delle dimensioni dei locali e destinazione delle superfici;
 - ambito territoriale in cui opera l'impresa e livello di concorrenza;
 - capitale investito.

3.4 Il Controllo del volume d'affari

3.4.1 - Tipologie di evasione

La verifica dei costi e dei ricavi dichiarati muoverà dai dati e dalle notizie acquisite nel corso del controllo e tenderà a ricostruire l'effettiva entità, quantità e qualità, delle prestazioni rese dall'azienda nonché la sussistenza dei costi sostenuti.

Si possono ipotizzare i seguenti comportamenti:

- ◆ utilizzo di costi non effettivamente sostenuti;
- ◆ sottofatturazione della prestazione resa;
- ◆ totale o parziale occultamento del corrispettivo conseguito.

3.4.2 - Ricerca e valutazione degli indizi di evasione

La verifica dei ricavi dichiarati muoverà dai dati e dalle notizie acquisite nel corso dell'accesso e dalle fonti esterne.

Al fine di verificare l'attendibilità delle risultanze contabili, si procederà a valutare gli elementi indiziari ricavabili dai controlli e riscontri, effettuati in ragione delle modalità organizzative e contabili adottate dall'impresa.

E' possibile individuare indizi di evasione:

- dalla verifica che gli assegni rinvenuti o le copie dei bonifici trovino riscontro con le fatture emesse;

- dal riscontro che tutta l'attrezzatura e la manodopera rilevata al momento dell'accesso sia stata regolarmente contabilizzata;
- dall'esame delle fatture di acquisto per accertare l'eventuale omessa contabilizzazione dei costi relativi ai consumi essenziali (assicurazioni, energia elettrica, telefono, acqua, ecc.); tale circostanza consente di presumere un'impostazione contabile poco aderente alla realtà aziendale;
- dal riscontro che tutti gli elementi rilevati da documentazione extracontabile e da supporti elettronici trovino corrispondenza nelle scritture contabili e documentali (brogliacci, schedari, ecc.).

L'Associazione Nazionale Agenzie Distribuzione Depliant (ANAD - <http://www.anad.it/>)¹⁵ ha quantificato per la media nazionale (densità abitativa media, peso medio del volantino) un costo medio per volantino, se distribuito singolarmente, riferito al solo costo del lavoratore assunto con contratto di lavoro subordinato, pari ad € 0,031. Tale importo è stato determinato sulla base dei seguenti fattori:

- CCNL più conveniente per le imprese ma compatibile con l'attività di consegna di dépliant;
- tipologia contrattuale con la massima flessibilità e proporzionalità rispetto all'impiego del lavoratore;
- zona oggetto della distribuzione ad alta densità abitativa.

L'importo sopra riportato, evidentemente, sarà suscettibile di variazioni al mutare di uno o più dei citati elementi (ad es. il costo aumenterà in caso di zona di distribuzione a bassa densità abitativa).

Il costo medio del volantino riferito al costo del lavoro potrà subire un abbattimento in considerazione dell'utilizzo di particolari contratti di lavoro che prevedono agevolazioni, ad esempio: legge n. 407/90, apprendistato, agevolazioni per il lavoro femminile, agevolazioni per impiego di lavoratori oltre i 50 anni, ecc.

Il costo medio del volantino potrà essere inferiore anche in presenza di distribuzioni contestuali di più volantini dello stesso cliente.

Inoltre, l'importo di € 0,031 sarà da suddividere eventualmente per il numero di volantini relativi a differenti clienti distribuiti simultaneamente: **può accadere, infatti, che si effettuino prestazioni di distribuzione per committenti diversi ma nello stesso periodo e nella stessa zona territoriale, riuscendo così ad effettuare la distribuzione di più volantini diversi allo stesso tempo** (si parla in tal caso di *coefficiente di abbinamento*).

Occorre evidenziare che **il costo medio di € 0,031 si riferisce, in caso di utilizzo del Protocollo di Intesa siglato fra ANAD e le OO.SS., al costo del personale a regime dall'entrata in vigore dell'accordo**¹⁶.

Al costo medio del personale determinato tenendo conto delle indicazioni sopra riportate dovranno essere aggiunti i costi di struttura/organizzazione e il margine di profitto dell'azienda distributrice, che nel caso di ditte

¹⁵ Quanto di seguito riportato è stato reperito dal sito internet dell'ANAD, in cui è presente un link che rimanda al canale di Youtube dell'Associazione, dove sono pubblicati, tra l'altro, alcuni interventi tenuti al Convegno svoltosi il 12 giugno 2013 concernente "La distribuzione door to door nella percezione del consumatore".

¹⁶ A seguito del Protocollo di Intesa siglato a Roma in data 16/07/2013 fra ANAD e le OO.SS. (Cgil, Cisl, Uil) nel triennio successivo alla data di stipula del Protocollo le retribuzioni minime contrattuali del personale subordinato impiegato nelle Agenzie di distribuzione sono state ridotte con le seguenti percentuali:

- 1) 65% delle retribuzioni previste nel CCNL Pulizia e Multiservizi per il primo anno di vigenza
- 2) 75% delle retribuzioni previste nel CCNL Pulizia e Multiservizi per il secondo anno di vigenza
- 3) 90% delle retribuzioni previste nel CCNL Pulizia e Multiservizi per il primo semestre del terzo anno di vigenza
- 4) 100% delle retribuzioni previste nel CCNL Pulizia e Multiservizi per il secondo semestre del terzo anno di vigenza.

Si dovrà pertanto considerare riproporzionato il parametro MEDIO determinato da ANAD per il solo costo dell'operatore di distribuzione (lo 0,031 indicato in precedenza) secondo la seguente tabella:

- a) euro 0,022 per il primo anno di vigenza
- b) euro 0,025 per il secondo anno di vigenza
- c) euro 0,029 per il primo semestre del terzo anno di vigenza
- d) euro 0,031 per il secondo semestre del terzo anno di vigenza.

individuali di piccole dimensioni sono particolarmente bassi, mentre si può ipotizzare come **costo medio totale** per volantino, da attribuire al committente, l'importo di **€ 0,050** in caso di distribuzione singola per soggetti più strutturati.

L'acquisizione di appalti per valori significativamente più bassi rispetto a quelli sopra citati può rappresentare un elemento indicatore di irregolarità nell'utilizzo di forza lavoro da parte delle aziende coinvolte nella prestazione di servizio (l'azienda che acquisisce l'appalto ovvero le aziende a cui il servizio viene subappaltato).

Sarà quindi opportuno riscontrare se la forza lavoro rilevata sia al momento dell'accesso che dai riscontri nel libro Unico, ovvero dall'esame delle fatture passive in caso di subappalto del servizio, è coerente con la capacità distributiva dell'azienda determinata dall'analisi delle fatture attive, dall'analisi degli eventuali contratti con i committenti nonché, in mancanza di questi ultimi, dall'analisi di risposte ad eventuali questionari inviati a tali committenti: l'approfondimento avrà il fine di verificare la quantità di volantini per i quali è stata richiesta la distribuzione, il relativo prezzo pagato per il servizio e le modalità di pagamento.

Dall'analisi del mercato e sulla base delle risultanze di alcune attività di controllo svolte su territorio, si è riscontrato – come specificato in precedenza – che è abitudine di gran parte delle società medio/grandi, che acquisiscono gli appalti, subappaltare il servizio a società più piccole o a ditte individuali che, in molti casi, utilizzano lavoratori irregolari, con la finalità di abbattere il costo della manodopera e, conseguentemente, ridurre drasticamente il costo unitario medio del servizio: questa situazione potrebbe esporre tutti i soggetti della filiera (dai committenti alle aziende che acquisiscono l'appalto) all'obbligo di responsabilità solidale sia per le ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente dovute dal subappaltatore all'erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto ai sensi dell'art. 35, comma 28, del decreto legge n. 223/2006, sia nei confronti degli obblighi previdenziali ed assicurativi così come previsto dalle afferenti disposizioni normative¹⁷.

L'art. 21, comma 2 lettera g), del d.P.R. n. 633/72 specifica che nella fattura va indicata puntualmente "natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione": pertanto, in un corretto e trasparente operato contabile, la fattura relativa al servizio di distribuzione dovrà contenere i quantitativi distribuiti nel periodo, le aree di distribuzione, il prezzo per singolo pezzo distribuito. Ove lo stesso cliente abbia concordato la distribuzione di più volantini, tale elemento dovrebbe emergere dalla fattura. Diversamente, laddove la distribuzione combinata avvenga con committenti diversi, il coefficiente di abbinamento dovrebbe emergere dai piani di lavoro, dalla contrattualistica, ovvero dalla corrispondenza, in modo tale da consentire una corretta valutazione della coerenza del prezzo per singolo pezzo distribuito. Laddove non riscontrabile in tali documenti, l'applicazione del citato coefficiente potrà essere verificata dall'esame della documentazione interna dell'azienda o dalle fatture emesse dal subappaltatore.

Questi elementi potranno mettere in condizione il verificatore di analizzare la congruità tra quantitativi di volantini consegnati e ricavi conseguiti per il servizio prestato: in mancanza, la ricostruzione del volume d'affari potrà essere eseguita tenendo presente i valori medi prima richiamati che andranno sempre parametrati a quelli di mercato della zona previo confronto con la parte.

¹⁷ La responsabilità solidale in materia di appalto è disciplinata dall'art. 1676 del c.c., dall'art. 29 del D.Lgs. n. 276/2003 e dall'art. 35 del D.L. n. 223/2006 convertito nella L. n. 248/2006. Tali articoli stabiliscono che il committente imprenditore o datore di lavoro è obbligato in solido con l'appaltatore nonché con ciascuno degli eventuali subappaltatori: a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi, comprese le quote TFR, nonché al versamento dei contributi previdenziali e dei premi assicurativi dovuti in relazione al periodo di esecuzione del contratto di appalto, restando invece escluso qualsiasi obbligo per le sanzioni civili di cui risponde solo il responsabile dell'inadempimento;

3.5 Altri indizi e riscontri

Una 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 (macchinari, arredi, automezzi, attrezzature, magazzino, ecc.), 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. Si può infatti porre a confronto il reddito dell'impresa con quello conseguibile da un impiego alternativo dei fattori produttivi che concorrono a realizzarlo.

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 a 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, imbarcazioni, acquisto di immobili, ecc.), 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 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 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 assicurazione¹⁸.

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.

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.

¹⁸ 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.

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 medesimi¹⁹.

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 libera²⁰.

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.

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

¹⁹ 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.

²⁰ 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.

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