

Metodologia di controllo

COMMERCIO AL DETTAGLIO DI GIORNALI, RIVISTE E PERIODICI

Codice attività ATECOFIN 2004:

52.47.2 -	Commercio al dettaglio di giornali, riviste e periodici
-----------	---

Codice attività ATECO 2007:

47.62.10 -	Commercio al dettaglio di giornali, riviste e periodici
------------	---

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.....	7
2.1 Analisi e acquisizione delle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria	8
2.2 Ulteriori fonti di informazioni.....	11
2.3 Profili organizzativi e inquadramento giuridico.....	12
3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO	17
3.1 L'accesso	17
3.2 Controlli prioritari	17
3.2 Rilevazione del personale.....	17
3.4 Il controllo del volume d'affari.....	19
3.4.1 - Ricerca e valutazione degli indizi di evasione	19
3.5 Altri indizi e riscontri	20
3.6 Le indagini finanziarie.....	20
3.6.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti.....	22
3.6.2 - Richiesta dati, notizie e documenti agli istituti di credito e finanziari	22
CHECK LIST.....	24

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; 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, 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 si esplica fondamentalmente:

- ~ nella presentazione di rito dei verificatori alla controparte con l'esibizione dei tesserini di riconoscimento;
- ~ nel 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.

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.

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.

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

Fase del controllo documentale

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

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

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 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 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 risposta² 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.

² 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*

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 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.

Successivamente, con l'articolo 83, comma 18 del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni nella Legge n. 133 del 6 agosto 2008, è stato 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 operativa³ e settoriale⁴ 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.

verbali giornalieri.

³ Ci si riferisce al processo produttivo e gestionale dell'azienda o al *modus operandi* del professionista da controllare.

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

- ~ 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 Tributaria⁵.

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 (Agenzia del Territorio, 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 qualità⁶.

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

⁴ Ci si riferisce al settore economico in cui opera l'azienda o il professionista.

⁵ In questo contesto si fa riferimento all'applicazione SERPICO, disponibile sul portale FISCO (area *Funzioni Generali*) della intranet dell'Agenzia delle Entrate.

⁶ 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
 residenza (ed eventuali variazioni)
 esistenza di eventuali partite I.V.A. cessate
 sede di esercizio dell'attività
 rappresentanze e partecipazioni in società
 luogo di conservazione delle scritture contabili
 dati del registro imprese (fonte CCIAA)
 dati del registro protesti (fonte CCIAA)

partita IVA attiva (e data di apertura)
 codice attività dichiarato
 sede legale (ed eventuali variazioni)
 domicilio fiscale (ed eventuali variazioni)
 altre sedi di esercizio dell'attività e luogo di conservazione delle scritture contabili
 esistenza di eventuali partite I.V.A. cessate
 dati del rappresentante
 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 e quello in corso al momento dell'accesso)
 presenza di provvedimenti agevolativi (sanatorie, crediti d'imposta, emersione lavoro irregolare, concordato preventivo biennale, 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, concordato preventivo biennale, 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, 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

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,

contestazione, accertamenti parziali, accertamenti da studi di settore e da parametri	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	presenza e dati sui veicoli (autovetture, aeromobili, natanti) intestati al soggetto
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 superiori a 12.500,00 euro	movimenti di capitale da e per l'estero superiori a 12.500,00 euro
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 ecc.)	altre comunicazioni da enti esterni (licenze e autorizzazioni comunali ecc.)
presenza e dati riguardanti	presenza e dati riguardanti

importazioni/esportazioni e acquisti/vendite
intracomunitari

importazioni/esportazioni e acquisti/vendite
intracomunitari

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; <http://www1.agenziaentrate.it/ufficiostudi/>; 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 settore individuato dal codice attività 47.62.10 fa parte del gruppo comprendente il commercio al dettaglio di libri, giornali, riviste e articoli di cartoleria.

Gli operatori di questo settore sono muniti della licenza comunale per il commercio - gruppo H4 (tab. XIV

cat. 4) , non sempre limitata alla sola rivendita di giornali e riviste.

Sotto l'aspetto dimensionale e organizzativo il settore comprende realtà diversificate anche se quella più diffusa è il chiosco edicola, struttura semipermanente situata in genere su suolo pubblico comunale.

Specie nei piccoli centri e nelle periferie urbane, l'attività commerciale è promiscua. Accanto ai prodotti editoriali, la licenza contempla la commercializzazione di altri generi; i settori a cui più di frequente si estende l'autorizzazione sono: librerie, cartolerie, profumerie.

Tale ultima tipizzazione potrebbe subire un deciso incremento in conseguenza delle modifiche apportate alle tabelle merceologiche dal D.M. 16.09.96 n. 84 del Ministero dell'Industria, che consente ai titolari della sola autorizzazione alla vendita di giornali di richiedere al Sindaco l'autorizzazione ad estendere la licenza di vendita anche agli altri generi previsti dalla tabella.

In base alla legge n. 416/1981 l'attività di rivendita di giornali può essere svolta solamente dal titolare o dai suoi familiari o parenti o affini entro il terzo grado; è consentita la collaborazione di terzi ma non l'affidamento ad essi della gestione.

L'autorizzazione può essere rilasciata esclusivamente a persone fisiche, a meno che vi sia abbinamento di altri settori merceologici nel qual caso può essere rilasciata sia a persone fisiche che a persone giuridiche.

Gli edicolanti possono trarre corrispettivi dalle seguenti operazioni :

- ◆ aggi derivanti dalla vendita di prodotti editoriali (periodici);
- ◆ aggi derivanti dalla vendita di biglietti di concorsi pronostici e lotterie (tradizionali e istantanee);
- ◆ aggi derivanti dalla vendita di biglietti di trasporto locali e/o ferroviari;
- ◆ aggi derivanti dalla vendita di biglietti per manifestazioni (sportive, canore, ecc.);
- ◆ aggi derivanti dalla vendita di generi di monopolio;
- ◆ aggi derivanti dalla gestione di apparecchi telefonici pubblici;
- ◆ ricavi dalla vendita di generi merceologici diversificati (libri, articoli da regalo, prodotti per fumatori, carte da gioco, figurine, adesivi, cards da collezione, schede telefoniche, ecc.).

Le operazioni che danno luogo ad aggi sono soggette al regime speciale Iva di cui all'art 74 d.P.R. n. 633/1972 e non concorrono pertanto alla formazione del volume d'affari. Il Ministero delle Finanze ha sostenuto l'obbligatorietà della registrazione degli aggi, da ultimo con la circolare n. 87/E del 21.03.1997; l'annotazione va effettuata nel libro giornale, se in contabilità ordinaria, e nel registro I.V.A. - quali operazioni fuori campo - se in semplificata.

Nel settore non esistono vendite promozionali ed i prezzi di vendita sono stabiliti ed imposti dall'editore.

La chiusura per ferie (ed i turni di riposo settimanali) non è libera ma regolamentata, nel senso che sono annualmente stabiliti dei turni tra gli operatori della città o della provincia.

Inquadramento fiscale

Per le vendite di giornali e periodici non viene rilasciato alcun documento fiscale in quanto secondo l'art. 74

comma 1 lettera c) del d.P.R. n. 633/72, i prodotti editoriali sono sottoposti ad un particolare regime fiscale e l'IVA viene assolta dall'editore.

Di conseguenza i dettaglianti che effettuano la vendita al pubblico delle sole pubblicazioni editoriali sono dispensati dagli obblighi previsti al Titolo II del d.P.R. n. 633/1972 e potrebbero non essere titolari di partita I.V.A.

Per l'esercizio del diritto alla detrazione e al rimborso di cui agli articoli 19 e 30 del citato decreto, ed all'esposizione in dichiarazione dell'eventuale credito Iva, è richiesta la tenuta del registro degli acquisti. Su quest'ultimo verranno annotate le fatture diverse da quelle riferite ai prodotti editoriali.

I giornalisti non sono obbligati a dotarsi di registratore di cassa, se vendono esclusivamente prodotti editoriali. Quando richiesto dal cliente (ad esempio professionista che deve documentare gli acquisti), vengono rilasciate ricevute munite di marca da bollo in misura fissa, se l'importo della fornitura non eccede lire 150.000.

Il quadro delineato potrebbe mutare, ed i giornalisti potrebbero trovare convenienza ad optare per l'applicazione dell'Iva nei modi ordinari, al fine di fruire della possibilità di compensare i tributi utilizzando il modello unificato di versamento (mod. F 24); in tal caso, gli stessi avrebbero la possibilità di detrarre l'imposta sui costi generali, i trasporti, le utenze e sull'acquisto di beni strumentali anche con riferimento alle altre attività commerciali soggette al normale regime I.V.A. (tessere parcheggi, fotocopie, guide stradali, cartoline e piccola cartoleria in genere, giochi pirici, ecc.).

Consuetudini commerciali

Il rapporto tra editore ed edicolante rientra nell'ambito del contratto estimatorio, regolato dagli artt. 1556 e seguenti del codice civile. L'obbligo di pagare il prezzo è sospeso finché vi è la possibilità materiale e giuridica della restituzione dei beni. Sul piano fiscale per l'edicolante il ricavo è rappresentato dal margine riconosciuto dal distributore. Tale statuizione risulta anche dalla disciplina prevista dal comma 8 dell'art. 18 del d.P.R. n. 600/1973 (introdotta ai fini del calcolo di ammissione ai regimi semplificati di contabilità) dove si precisa che "per i rivenditori in base a contratti estimatori di giornali i ricavi si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni".

I rivenditori di giornali conseguono lo sconto sul prezzo defiscalizzato, e non su quello di copertina, delle pubblicazioni.

In base all'accordo siglato il 4 marzo 1994 (e di recente emendato in alcuni punti) tra la F.I.E.G. e le associazioni di rappresentanza dei rivenditori, a decorrere dal primo gennaio 1998 le Aziende editoriali aderenti alla F.I.E.G. praticheranno alla rete di rivendita la percentuale di sconto del 19% sul prezzo defiscalizzato per la vendita delle loro pubblicazioni. Vi sarà, altresì, uno sconto supplementare del 5% sul primo numero delle pubblicazioni di nuova uscita, per le enciclopedie esclusivamente alfabetiche e composte di soli fascicoli cartacei destinate ad essere rilegate in volumi e le relative copertine e raccoglitori, per le pubblicazioni senza periodicità, per i numeri unici, per le pubblicazioni che contengono sotto rilegatura più fascicoli arretrati; per i libri facenti parte di collane periodiche e per le collane monografiche qualora siano vendute anche da esercizi commerciali in possesso di licenza libraria.

Le Aziende editoriali aderenti alla F.I.E.G. praticheranno i seguenti sovrasconti sul prezzo defiscalizzato nelle seguenti occasioni :

- ◆ quotidiani editi il 27 dicembre: sovrasconto dell'8%;
- ◆ periodici settimanali editi nella settimana di Natale: sovrasconto del 6%;
- ◆ periodici quindicinali editi nella seconda quindicina di dicembre e mensili editi nel mese di dicembre, o comunque per l'ultimo numero dell'anno: sovrasconto del 3% .

Le citate maggiorazioni di sconto saranno versate direttamente alla rete di vendita e saranno liquidate con l'E.C. del mese di dicembre e non oltre il 31 marzo dell'anno successivo.

Un sovrasconto di L. 30 per ogni inserto viene riconosciuto in occasione della diffusione di inserti contenenti prodotti editoriali senza prezzo di vendita autonomo e avviati separatamente .

Le aziende editoriali consegnano i loro prodotti a distributori nazionali i quali a loro volta trasferiscono le merci a distributori regionali o locali; per questo motivo i rapporti di debito e credito dei giornalisti sono regolati coi rispettivi distributori che agiscono in qualità di mandatari degli editori.

Solo alcune case editrici intrattengono rapporti diretti con i giornalisti.

Il supporto documentale è costituito dal cosiddetto estratto conto sul quale sono periodicamente riportate le forniture effettuate, le rese ed i compensi spettanti.

Modalità di pagamento da parte della clientela

Comunemente il pagamento dei prodotti avviene in contanti ma in alcuni esercizi è diffusa la tessera abbonamento per i quotidiani, rilasciata dallo stesso giornalista.

E' da poco iniziata la pubblicizzazione di una tessera magnetica ricaricabile (formato e uso tipo carta di credito), mediante la quale l'edicolante può gestire in via elettronica il caricamento di somme anticipate dal cliente e successivamente decurtarle dell'ammontare degli acquisti effettuati.

Dati sul settore dell'anno 1994

REGIONE	NUMERO DI ESERCIZI PRESENTI NELLA REGIONE
PIEMONTE	1933
VALLE D'AOSTA	98
LOMBARDIA	3322
TRENTINO ALTO ADIGE	511
VENETO	2113
FRIULI VENEZIA GIULIA	891
LIGURIA	1075
EMILIA ROMAGNA	2078
TOSCANA	1966
UMBRIA	407
MARCHE	911
LAZIO	1853
ABRUZZO	551
MOLISE	128
CAMPANIA	2659
PUGLIA	1460
BASILICATA	222
CALABRIA	889
SICILIA	1833
SARDEGNA	882
Totale ITALIA	25782

Fonte: ISTAT - volume "Statistiche del Commercio interno"

Stime aggiornate all'anno 1998 fanno ascendere a 38.000 i punti vendita di giornali e periodici.

La gestione di una edicola, in buona posizione e con clientela affezionata (in gergo "fidelizzata") costituisce un'ottima rendita di posizione. Per questo motivo nelle cessioni di tali attività vengono in genere conseguite ragguardevoli plusvalenze che, in base alla vigente formulazione dell'art. 54, comma 5, del T.U.I.R., sono irrilevanti ai fini delle imposte dirette se i contraenti appartengono allo stesso nucleo familiare.

Nelle grosse città, ed a seconda delle zone, vengono registrati frequenti subentri.

3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO

3.1 L'accesso

All'atto dell'accesso occorre:

- ◆ individuare il personale addetto alla vendita, rilevandone le mansioni, da confrontare con i nominativi registrati a libro paga; prestare anche particolare attenzione ad eventuali collaboratori familiari;
- ◆ effettuare l'inventario fisico della merce in magazzino, limitatamente ai prodotti che a giudizio del verificatore possono provenire da canali diversi da quelli ufficiali. E' il caso, per esempio di giornalini o libri gialli usati, videocassette porno provenienti dal florido mercato parallelo clandestino, gadgets, ecc.;
- ◆ acquisire eventuale documentazione extracontabile soprattutto se relativa ad attività integrative a quella principale, messe in opera al fine di ritrarre entrate in nero (ad esempio esiste sovente un servizio di rilegatura di dispense di prodotti editoriali che può essere svolto in proprio oppure presso terzi);
- ◆ richiedere e verbalizzare le dichiarazioni della parte circa gli orari di apertura al pubblico e giorni di chiusura settimanale e per ferie estive.

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

3.2 Controlli prioritari

E' necessario verificare l'esistenza, la bollatura (vidimazione iniziale) e l'aggiornamento di tutti i libri contabili obbligatori.

Seppure il controllo dovrà incentrarsi soprattutto sugli aspetti fondamentali della gestione e sulle eventuali irregolarità sostanziali, la constatazione di violazioni contabili "gravi, numerose e ripetute" può costituire il presupposto per il ricorso al metodo induttivo di accertamento e consentire al verificatore l'utilizzo di presunzioni non qualificate.

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*⁷ 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 lavoro⁸ (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*

⁷ 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.

⁸ 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”.

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*”⁹, al fine della irrogazione delle sanzioni, di cui all’articolo 3 commi 3 e 5 del d.l. n. 12/2002¹⁰.

3.4 Il controllo del volume d'affari

3.4.1 - Ricerca e valutazione degli indizi di evasione

Il verificatore deve concentrarsi nella ricerca e valutazione degli indizi o prove di evasione, al fine di dimostrare l’inattendibilità sostanziale delle risultanze contabili e procedere alla rettifica dei corrispettivi.

Occorre prestare particolare attenzione a:

- ◆ esercizio di attività promiscua (situazione immediatamente percepibile dell’attivazione del registratore di cassa);
- ◆ presenza di pubblicazioni o altre merci non coperte da fattura o estratto conto del distributore;
- ◆ altre prestazioni “in nero” risultanti da documentazione extracontabile o da incongruenze documentali: maggiori ricavi pari agli importi rilevati.

Nel caso in cui l’attività comprenda più settori merceologici è opportuno procedere alla disaggregazione dei ricavi per settore. Ciò consente, tra l’altro, di contrapporre in seguito elementi di reddito omogenei.

Per quanto concerne il controllo diretto, il verificatore dovrà operare nel modo seguente:

- a) sommare tutti gli importi addebitati dal distributore risultanti dagli estratti conti;
- b) maggiorare il totale della percentuale del 22,88;
- c) calcolare la base su cui applicare i sovrascosti previsti per particolari pubblicazioni o periodici;
- d) sommare le anzidette percentuali;
- e) effettuare il raffronto con i ricavi dichiarati.

Differenze minime tra i due importi potranno essere trascurate in considerazione di eventuali perdite che possono verificarsi (errori di uso, piccoli furti, ecc.).

Per quanto riguarda gli aggi, il riscontro indiretto va fatto con le società eroganti. Esso, per economia di lavoro, può essere attuato in un secondo tempo, facendo le opportune riserve nel verbale di constatazione.

Gli Enti (a livello provinciale) ai quali chiedere conferma dell’entità degli aggi corrisposti sono:

- ◆ Ispettorato Compartimentale Monopoli di Stato (tabacchi e biglietti lotterie nazionali, “gratta e vinci”);
- ◆ Distributori di pubblicazioni periodiche a quotidiani (in genere a livello provinciale);

⁹ 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.

¹⁰ Modificato dall’art. 36-bis, comma 7, del d.l. n. 223/2006, convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248.

- ◆ Case editrici che non si avvalgono dei distributori;
- ◆ Delegazione regionale CONI - Divisione Concorsi Pronostici (Totocalcio e Enalotto);
- ◆ sedi regionali SISAL (per i concorsi Tris, Totip, Superenalotto);
- ◆ Lottomatica S.p.a., via di Porta Latina n. 8, (00179) Roma;
- ◆ Ente Poste Italiane S.p.A. (per i valori bollati), unità produttiva C.P.C.;
- ◆ Telecom Italia S.p.A. (sedi regionali), area amministrativa;
- ◆ locale Azienda di trasporto/Ente Ferrovie di Stato.

3.5 Altri indizi e riscontri

E' evidente che attività svolte in zone particolarmente vantaggiose (ad esempio, all'interno di un centro commerciale oppure nelle strade del centro di una città) potrebbero produrre redditi elevati anche in caso di affitto (dei locali e/o delle licenze); il reddito derivante dalla gestione diretta dovrebbe essere quindi proporzionato agli ipotetici canoni di locazione.

Si dovranno, infine, valutare le manifestazioni di capacità contributiva (possesso d'auto, di imbarcazioni, acquisti di immobili, etc.) particolarmente stridenti con l'ammontare del reddito dichiarato.

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

3.6 Le indagini finanziarie

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

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

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

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

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

- Banche;
- Società Poste italiane S.p.a.;
- Intermediari finanziari;
- Imprese di investimento;
- Organismi di investimento collettivo del risparmio;
- Società di gestione del risparmio;
- Società fiduciarie.

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.

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 medesimi¹¹.

Gli uffici, indipendentemente dall'entrata in funzione della nuova banca dati descritta, possono comunque agire, sempre in caso di necessità istruttoria, all'interno dell'ambito oggettivo riportato.

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).

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 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 (banche che hanno sportelli nella città ove operano il contribuente e i suoi familiari più stretti, nelle province contigue, nel luogo di nascita, nella località ove possiede residenze secondarie o comunque dove si supponga l'esistenza di conti).

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.

¹¹ In relazioni alle informazioni presenti nell'archivio dei rapporti vedi circ. n. 18/E del 4/4/2007 e n. 42/E del 24/09/2009

CHECK LIST