

## Metodologia di controllo

### SALE GIOCHI E BILIARDI

Codice attività ATECOFIN 2004:

<b>92.72.2 -</b>	<b>Sale giochi e biliardi</b>
<b>92.71.0p -</b>	<b>Gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta o a gettone</b>

Codice attività ATECO 2007:

<b>93.29.30 -</b>	<b>Sale giochi e biliardi</b>
<b>92.00.02 -</b>	<b>Gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta o a gettone</b>

## Indice

<b>1. INTRODUZIONE .....</b>	<b>3</b>
<b>1.1 Le metodologie di controllo.....</b>	<b>3</b>
<b>1.2 Principali fasi dell'attività di controllo da "metodologia" .....</b>	<b>3</b>
<b>2. FASE PREPARATORIA AL CONTROLLO .....</b>	<b>8</b>
<b>2.1 Analisi e acquisizione delle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria.....</b>	<b>9</b>
<b>2.2 Ulteriori fonti di informazioni.....</b>	<b>12</b>
<b>2.3 Profili organizzativi e inquadramento giuridico .....</b>	<b>14</b>
2.3.1 Apparecchi con vincite in denaro .....	14
2.3.2 Apparecchi da divertimento e intrattenimento senza vincita in denaro. ....	21
<b>3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO .....</b>	<b>25</b>
<b>3.1 L'accesso .....</b>	<b>25</b>
<b>3.2 Rilevazione del personale .....</b>	<b>25</b>
<b>3.3 Controlli prioritari .....</b>	<b>27</b>
<b>3.4 Il controllo del volume d'affari.....</b>	<b>28</b>
3.4.1 - Altri riscontri .....	29
<b>3.5 Altri indizi e riscontri .....</b>	<b>29</b>
<b>3.6 Le indagini finanziarie .....</b>	<b>30</b>
3.6.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti .....	32
3.6.2 - Richiesta dati, notizie e documenti agli istituti di credito e finanziari .....	32
<b>CHECK LIST.....</b>	<b>34</b>

## 1. INTRODUZIONE

### 1.1 Le metodologie di controllo

Le metodologie di controllo sono state predisposte, approvate e rese pubbliche tramite circolare a partire dal 1997<sup>1</sup>.

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.

---

<sup>1</sup> 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'affari<sup>2</sup>.

### **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

---

<sup>2</sup> 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 risposta<sup>3</sup> 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.".

<sup>3</sup> 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 operativa<sup>4</sup> e settoriale<sup>5</sup> 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 controllo<sup>6</sup>;
- ~ valutare l'opportunità di predisporre l'accesso contemporaneo o in tempi ravvicinati nei diversi punti di

---

<sup>4</sup> Ci si riferisce al processo produttivo e gestionale dell'azienda o al modus operandi del professionista da controllare.

<sup>5</sup> Ci si riferisce al settore economico in cui opera l'azienda o il professionista.

<sup>6</sup> 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 Tributaria<sup>7</sup>.

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

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

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:

<b>Persona fisica</b>	<b>Persona non fisica</b>
<b><u>INFORMAZIONI ANAGRAFICHE</u></b>	
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

<sup>7</sup> In questo contesto si fa riferimento all'applicazione SERPICO, disponibile sul portale FISCO (area *Funzioni Generali*) della intranet dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>8</sup> In particolare viene sempre verificata la correttezza del codice fiscale ovvero della partita IVA del soggetto a cui si riferiscono.

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

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

INFORMAZIONI REDDITUALI

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

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

DATI DELL'ACCERTAMENTO

presenza e dati di attività istruttorie (verifiche, accessi)  
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 attività istruttorie (verifiche, accessi)  
presenza e dati di segnalazioni (es. segnalazioni dei Comuni, della GdF, dell'INPS ecc.)  
presenza e dati di atti di accertamento,

accertamento con adesione, atti di contestazione, accertamenti parziali, accertamenti da studi di settore e da parametri  
domande di chiusura liti pendenti e proposte di conciliazione  
presenza e dati dei ricorsi in sede contenziosa

accertamento con adesione, atti di contestazione, accertamenti parziali, accertamenti da studi di settore e da parametri  
domande di chiusura liti pendenti e proposte di conciliazione  
presenza e dati dei ricorsi in sede contenziosa

DATI DELLE RISCOSSIONI

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

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

ALTRE INFORMAZIONI

*(di carattere patrimoniale e relativi alla capacità contributiva)*

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

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

La presente metodologia è volta alla disamina dell'attività di gestione degli apparecchi da intrattenimento o divertimento installati in luoghi pubblici o aperti al pubblico, attività che nel corso dell'ultimo decennio ha assunto una certa rilevanza economica soprattutto a seguito della diffusione di apparecchi che distribuiscono vincite in denaro (art. 110 comma 6 del TULPS).

Differentemente, gli apparecchi e congegni da divertimento ed intrattenimento senza vincita in denaro (art. 110 comma 7 del TULPS) si distinguono in due diverse tipologie caratterizzate dalla possibilità di ricevere un oggetto in premio (come, ad esempio, gru e pesche di abilità) oppure dal semplice intrattenimento (videogiochi e apparecchi meccanici ed elettromeccanici come biliardo, calcio balilla, flipper).

L'attività ludica può essere svolta non soltanto in locali appositamente destinati ad ospitare videogiochi e altre apparecchiature di intrattenimento, ma anche presso esercizi commerciali in cui l'attività prevalente è diversa rispetto a quella del puro divertimento o intrattenimento, come ad esempio bar, paninoteche, ristoranti/pizzerie/birrerie, piscine, impianti sportivi, stabilimenti balneari, circoli ricreativi, alberghi, parchi divertimento, centri commerciali e punti di accettazione scommesse<sup>9</sup>.

Il d.l. n. 282/2002, con decorrenza dal 1 aprile 2003, ha attribuito all'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato (ora Agenzia delle Dogane e dei Monopoli) le funzioni di amministrazione, riscossione e contenzioso delle entrate tributarie riferite ai giochi, anche di abilità, ai concorsi pronostici, alle scommesse e agli apparecchi da divertimento ed intrattenimento, in precedenza spettanti all'Agenzia delle Entrate.

Le principali fonti normative aventi ad oggetto la regolamentazione amministrativa e fiscale dell'attività delle sale giochi sono:

- \* Artt. 86 e 110 del Testo Unico delle Leggi di Pubblica Sicurezza (TULPS - R.D. 18 giugno 1931 n.773);
- \* L. 27 dicembre 2002 n. 289 - Art. 22;
- \* D.L. 30 settembre 2003, n. 269 - Artt. 39 e seguenti;
- \* d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, come modificato dal d. Lgs. n. 60 del 26 febbraio 1999, attuativo dell'imposta sugli intrattenimenti (ISI);
- \* d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, disciplinante l'imposta sul valore aggiunto.

### **2.3.1 Apparecchi con vincite in denaro**

I congegni e gli apparecchi che distribuiscono vincite in denaro sono elencati all'art. 110, comma 6, del Regio Decreto 18-6-1931 n. 773 (Testo Unico delle Leggi di Pubblica Sicurezza) e nello specifico:

- apparecchi di cui alla lettera a) (c.d. *New Slot o AWP*);

---

<sup>9</sup> Differentemente, le c.d. "Video-Lotteries" di cui all'art. 110, comma 6, lett. b) del TULPS possono essere installate esclusivamente in degli specifici ambienti dedicati (in merito, si veda il disposto dell'art. 9 del D.M. 22 gennaio 2010).

- apparecchi di cui alla lettera b) (c.d. *Video Lottery Terminals* o *VLT*).

Esistono degli specifici parametri numerico/quantitativi per l'installazione e la messa in esercizio di questa tipologia di apparecchi. Nel dettaglio, in attuazione del disposto di cui all'art. 1, comma 70, della legge n. 220/2010, il Decreto Direttoriale AAMS del 27 luglio 2011 da un lato definisce i c.d. punti vendita (ossia, i luoghi presso cui gli apparecchi comma 6 sono installabili), dall'altro fissa il numero massimo di apparecchi AWP e VLT installabili.

La raccolta delle somme giocate avviene per mezzo delle società concessionarie della gestione della rete telematica, individuate mediante procedure ad evidenza pubblica. Il collegamento degli apparecchi alla rete telematica consente agli stessi concessionari la lettura analitica delle informazioni sulla raccolta delle giocate e, in primo luogo, l'ammontare delle somme incamerate per il tramite di ogni singolo apparecchio.

Per gli apparecchi VLT si evidenzia la collocazione dei software di gioco sui sistemi di elaborazione dei concessionari (e non più all'interno dei singoli apparecchi, come nel caso delle AWP). A differenza di queste ultime, l'utilizzo delle reti di comunicazione è pertanto necessario per il funzionamento online degli apparecchi. Detta modalità di funzionamento consente l'accumulo e la distribuzione del c.d. jackpot (vedi nota n. 17).

Sotto il profilo autorizzatorio, rileva innanzitutto – con riferimento ai locali presso cui gli apparecchi sono installati – il necessario possesso della licenza di cui agli articoli 86 o 88 del TULPS e, con riferimento ad ogni singolo apparecchio, l'apposizione sullo stesso del relativo nulla osta d'esercizio di cui all'art. 38, comma 5, della legge 23 dicembre 2000 n. 388.

Le somme incamerate dagli apparecchi di cui all'art. 110 comma 6 del TULPS sono soggette al *Prelievo Erariale Unico* (c.d. **PREU** – artt. 39 e ss. del d.l. n. 269/2003)<sup>10 11</sup>. Il soggetto passivo d'imposta del PREU è il concessionario di rete individuato ai sensi dell'art. 14-bis, comma 4, del d.P.R. 640/1972 e successive modificazioni cui, a partire dalla stessa data, è stato rilasciato il citato nulla osta.

Con il concessionario collaborano alla raccolta delle somme giocate anche degli ulteriori soggetti, a seconda della tipologia di apparecchio "comma 6" (AWP oppure VLT).

Le somme destinate alla remunerazione della filiera economica in oggetto devono essere assoggettate a tassazione – da parte degli stessi attori della filiera – ai fini delle **imposte dirette** e dell'**IRAP**. Esse rappresentano infatti i ricavi derivanti dall'esercizio di attività d'impresa, quest'ultima avente ad oggetto l'importazione, l'acquisto, la gestione e la messa in esercizio delle macchine, nonché raccolta delle relative giocate.

Al fine di individuare gli importi corrispondenti ai ricavi che ciascun soggetto della filiera sarà tenuto a dichiarare, occorre verificare le modalità di ripartizione del residuo della raccolta sulla base degli specifici accordi

<sup>10</sup> Con il d.l. n. 185/2008 è stato stabilito che, a decorrere dal primo gennaio 2009, il PREU si determina applicando le seguenti cinque aliquote regressive: 12,6%, 11,6%, 10,6%, 9%, 8%, in ragione dell'incremento di raccolta registrato rispetto all'anno precedente. Con successivo Decreto Direttoriale AAMS del 12 ottobre 2011, all'art. 5, comma 2, sono state apportate ulteriori modifiche sia alla misura del PREU (11,80% per il 2012, 12,70% per gli anni 2013 e 2014, 13% per il 2015 e annualità successive) che alla percentuale di pay-out (74% dal 1 gennaio 2013).

<sup>11</sup> Ai sensi dell'art. 39-quater del d.l. n. 269/2003, "Il prelievo erariale unico e' dovuto anche sulle somme giocate tramite apparecchi e congegni che erogano vincite in denaro o le cui caratteristiche consentono il gioco d'azzardo, privi del nulla osta di cui all'articolo 38, comma 5, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni, nonche' tramite apparecchi e congegni muniti del nulla osta di cui al predetto articolo 38, comma 5, il cui esercizio sia qualificabile come illecito civile, penale o amministrativo". Il successivo comma 3 – come integrato dall'art. 1, comma 68, della Legge n. 2201/2010 – stabilisce che "Il predetto importo forfetario o, se maggiore, l'ammontare effettivo accertato ai fini della determinazione del prelievo erariale unico è posto a base delle rettifiche e degli accertamenti ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive eventualmente applicabili al soggetto", con le modalità chiarite dal successivo provvedimento attuativo del Direttore Generale AAMS del 19 marzo 2012.

contrattuali intervenuti tra le parti coinvolte.

In ultimo si evidenzia che, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 6 del d.P.R. n. 633/1972, la raccolta delle giocate effettuata con gli apparecchi da intrattenimento di cui all'articolo 110 comma 6 del TULPS costituisce un'operazione esente da IVA alle condizioni evidenziate dalla Circolare n. 21/E del 13 maggio 2005.

#### Apparecchi AWP

Con riferimento alle AWP, oltre alle società concessionarie, collaborano all'effettuazione della raccolta i **gestori** - ossia i soggetti proprietari (ovvero possessori o detentori) degli apparecchi - e gli **esercenti**, ossia i titolari degli esercizi (sale giochi, bar, ristoranti, tabaccherie) presso cui gli apparecchi sono materialmente installati.

Il totale delle somme giocate attraverso ciascun apparecchio è destinato – in linea di massima – per almeno il 75% (le disposizioni normative prevedono che – a partire dal 1 gennaio 2013 - la percentuale minima di restituzione in vincite ai giocatori sia il 74%) ad essere ridistribuito sotto forma di vincite (c.d. *pay-out*), per il 12,70% all'Erario a titolo di PREU, per lo 0,80% all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli a titolo di deposito cauzionale e canone di concessione, mentre il residuo della raccolta compete ai soggetti della filiera come sopra individuati.

Come premesso, il collegamento alla rete telematica degli apparecchi consente ai concessionari la lettura analitica delle informazioni sulla raccolta delle giocate e, in primo luogo, l'ammontare delle somme incamerate attraverso ogni singolo apparecchio. La lettura delle giocate effettuate da ogni singolo apparecchio – nonché quella sulle vincite distribuite – è indispensabile affinché gli stessi concessionari possano determinare da un lato gli importi dovuti all'Erario a titolo di PREU e di canone di spettanza dell' Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, dall'altro il residuo di spettanza dei "terzi raccoglitori" a lui collegati.

Occorre peraltro evidenziare che laddove non sia possibile, per qualunque motivo, l'accesso agli appositi contatori per la lettura dei dati in essi registrati, il concessionario è tenuto a determinare, per i giorni di mancata lettura dei dati, gli importi dovuti su base forfettaria secondo i criteri stabiliti da appositi Decreti Direttoriali dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Decreti Direttoriali del 14/07/2004 e del 12/04/2007).

Entro i termini prescritti per il versamento del PREU relativo al periodo contabile durante il quale è ripristinato l'accesso agli appositi contatori per la lettura dei dati degli apparecchi di cui al comma 1, il concessionario provvederà all'eventuale conguaglio tra quanto versato a titolo forfettario e quanto effettivamente dovuto.

#### *Contrattualistica*

La ripartizione delle somme oggetto di remunerazione tra concessionari, gestori ed esercenti avviene sulla base di quanto dagli stessi convenuto nell'ambito di appositi accordi contrattuali.

Ne discende – in virtù del principio dell'autonomia contrattuale – che i modelli di accordo impiegati nel settore in argomento possono variare in considerazione delle esigenze perseguite dai citati operatori commerciali. Occorre tuttavia considerare che, in ogni caso, i contratti conclusi tra concessionari, gestori ed esercenti devono obbligatoriamente contenere al loro interno una serie di clausole "imposte" dall'Amministrazione concedente (Agenzia delle Dogane e dei Monopoli), che svolge anche il ruolo di autorità di vigilanza allo scopo di poterne garantire l'uniformità di applicazione con riguardo agli aspetti essenziali della gestione del ciclo economico.



Ciò posto, i concessionari possono concludere sia distinti accordi contrattuali con gestori ed esercenti, sia un unico accordo contrattuale con i predetti terzi incaricati della raccolta. Nel merito, occorre altresì considerare che le soluzioni in concreto adottate dalle parti devono tendenzialmente tenere conto di quanto precisato dalla Circolare n. 21 del 13 maggio 2005, paragrafo 7, in tema di esenzione dall'IVA delle prestazioni di servizi connesse alla raccolta delle giocate.

In ogni caso, i contratti relativi alla gestione degli apparecchi AWP conclusi tra concessionari, gestori ed esercenti devono consentire *ex post* l'esatta individuazione di tutti i soggetti coinvolti nella gestione degli apparecchi.

#### *Compensi e rendicontazione*

Le clausole contrattuali relative alla remunerazione da riconoscersi a favore di concessionari, gestori ed esercenti devono specificare le modalità di quantificazione del compenso spettante ad ognuno, compenso che potrà essere definito in maniera variabile rispetto alla raccolta effettuata ovvero in modo fisso. La dinamica del processo di gestione degli apparecchi in argomento e di raccolta rende in ogni caso opportuno:

- la necessità di un costante aggiornamento degli stessi contratti, anche mediante l'utilizzo di specifici moduli – predisposti dai concessionari ed approvati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli – che consentano una agevole “revisione” delle predette clausole;
- la tempestiva documentazione delle variazioni contrattuali relative alle modalità di ripartizione dei compensi, da effettuarsi a cura dei terzi incaricati della raccolta e per conto del concessionario di riferimento<sup>12</sup> secondo le modalità e le procedure messe a disposizione dagli stessi concessionari. Ad esempio, laddove – per evidenti ragioni di carattere commerciale connesse con l'esigenza di alcuni operatori di “fidelizzare” i propri clienti – siano previsti compensi accessori e/o erogazioni *una tantum* a favore degli stessi ovvero, indipendentemente da specifica pattuizione riportata sul contratto, i gestori abbiano riconosciuto a tutti o ad una parte dei propri esercenti un compenso superiore rispetto a quello stabilito, il maggiore riconoscimento economico dovrebbe essere puntualmente documentato per iscritto e subito portato a conoscenza del concessionario.

Gestori ed esercenti procederanno pertanto a contabilizzare e dichiarare ognuno la propria parte di compensi percepita sulla base degli importi puntualmente evidenziati nella **distinta** inoltrata dal concessionario al gestore e/o all'esercente (generalmente ogni 15 giorni per i Gestori, bimestralmente per gli Esercenti).

La distinta dovrebbe sempre contenere, anche per rimando ad un prospetto separato, almeno i seguenti dati<sup>13</sup>:

1. l'importo complessivo della raccolta (COIN IN apparecchi);
2. le vincite effettive riscontrate (COIN OUT apparecchi);
3. il compenso da trattenere, come contrattualmente definito (eventualmente comprensivo della quota parte di spettanza degli esercenti);

---

<sup>12</sup> Le società concessionarie possono avvalersi dei servizi resi da un elevato numero di terzi incaricati della raccolta e, pertanto, la gestione uniforme dei relativi rapporti contrattuali dovrebbe comportare l'impiego di specifiche procedure informatiche.

<sup>13</sup> Con riferimento agli adempimenti contabili posti a carico del Concessionario, l'allegato n. 3 allo schema di atto di convenzione (pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli – sezione Monopoli - <http://www.aams.gov.it/site.php?id=8200>), nel definire la distinta come “*estratto conto*”, elenca puntualmente i dati che la stessa deve obbligatoriamente contenere.

4. l'importo netto da versare al concessionario, comprensivo dell'importo dovuto a titolo di PREU e dell'importo pari allo 0,8 per cento delle somme giocate.

Il concessionario, alle prescritte scadenze, provvederà ad inoltrare la distinta contenente i dati sopra evidenziati ad ognuno dei gestori con cui ha sottoscritto i contratti, comunicando pertanto anche la quota parte riconosciuta a ciascuno dei predetti a titolo di compenso per l'attività di raccolta effettuata.

Successivamente provvederà altresì a mettere a disposizione, a favore di ognuno degli esercenti, il dato relativo alle somme di spettanza degli stessi in ragione del contributo apportato all'attività di raccolta.

Le distinte<sup>14</sup> così strutturate (e, per quanto riguarda gli esercenti, la comunicazione dell'importo di spettanza di ognuno) saranno assunte ai fini dell'effettuazione della corretta contabilizzazione delle somme percepite dagli attori della filiera in ragione della gestione dei predetti apparecchi e, al contempo, consentiranno all'Amministrazione finanziaria la verifica *ex post* dell'adempimento fiscale da parte dei terzi incaricati.

#### *Scassettamento degli apparecchi*

Il prelievo delle somme incamerate dagli apparecchi AWP (al netto delle vincite erogate) viene in genere effettuato periodicamente dal gestore alla presenza dell'esercente presso i locali di quest'ultimo, dove gli apparecchi sono installati<sup>15</sup>.

La contabilizzazione delle somme incamerate da gestori ed esercenti con la modalità in precedenza descritta è da ritenersi non idonea ai fini della corretta individuazione della quota parte di compensi di spettanza di ogni singolo attore della filiera, avuto riguardo del generale principio della competenza economica stabilito nel primo comma dell'art. 109 del TUIR per i soggetti esercenti una determinata attività commerciale.

Come visto in precedenza, il documento contenente l'esatta indicazione della quota parte di raccolta di spettanza di gestore e dei relativi esercenti è rappresentato dalla distinta basata sulla lettura dei contatori degli apparecchi da parte del concessionario.

È tuttavia pacifico che gli operatori del settore, per ragioni di carattere aziendale, abbiano interesse a rilevare quanto materialmente rinvenuto all'atto dello scassettamento. Questo tipo di rilevazione – come detto, non idonea ai fini della contabilizzazione delle quote di remunerazione – in genere precede il momento in cui il gestore e l'esercente ricevono la distinta dal concessionario.

Ciò posto, per una corretta documentazione delle operazioni di scassettamento intercorse tra le parti, sarebbe opportuna la redazione di un apposito verbale dal quale sia possibile evincere le seguenti informazioni:

- a. estremi del gestore e dell'esercente;
- b. data e luogo di redazione;
- c. somma rinvenuta in cassetta;
- d. quota parte trattenuta dall'esercente;
- e. quota parte trattenuta dal gestore.

---

<sup>14</sup> È appena il caso di evidenziare che tali documenti dovranno essere conservati, anche in maniera elettronica nel rispetto delle previsioni del CAD e dei suoi decreti attuativi, dagli attori della filiera per i tempi previsti dalle norme (prima tra tutte l'art. 2220 del codice civile).

<sup>15</sup> In tale circostanza gestori ed esercenti – per una consolidata prassi commerciale - procedono ad incassare direttamente quanto di propria spettanza (il gestore trattiene altresì le somme da riversare al Concessionario a titolo di PREU, canone AAMS e compenso di spettanza di quest'ultimo).

I verbali, debitamente sottoscritti dai soggetti presenti, consentiranno pertanto di avere una puntuale contezza delle operazioni di scassetamento e di fornire ex post una valida documentazione delle relative operazioni.

### Apparecchi VLT

I requisiti tecnici e di funzionamento degli apparecchi VLT sono definiti dal Decreto direttoriale AAMS del 22 gennaio 2010. La principale caratteristica degli apparecchi videoterminali è rappresentata dal fatto che per il loro funzionamento è necessario il collegamento al sistema di gioco del concessionario di riferimento<sup>16</sup>.

Inoltre, a differenza delle AWP, muta la tipologia di soggetti che intervengono, unitamente al concessionario, nell'effettuazione della raccolta.

Fondamentale è la figura del c.d. **gestore di sala** (soggetto necessario della filiera), ossia il titolare dell'ambiente specificamente dedicato dove è autorizzata l'installazione di apparecchi videoterminali.

Parimenti, spicca come soggetto necessario della "filiera VLT" il **fornitore del sistema di gioco**, ossia il soggetto che realizza il software di gioco ed è tenuto - nei confronti del concessionario - alla distribuzione dei sistemi di gioco.

Accanto ai predetti soggetti, possono intervenire nel processo di gestione degli apparecchi le seguenti figure (soggetti eventuali della filiera):

- **terzo incaricato della raccolta:** è il soggetto addetto dell'effettuazione di una serie di attività connesse alla gestione degli apparecchi videoterminali (raccolta mediante scassetamento, manutenzione, etc.);
- **procacciatore o mandatario:** è il soggetto che funge da intermediario tra il concessionario e i singoli gestori di sala.

Il totale delle somme giocate attraverso ciascun apparecchio (unitamente a quelle eventualmente vinte e non riscosse dal giocatore, in quanto destinate all'effettuazione di ulteriori partite)<sup>17</sup> è destinato per almeno l'85%<sup>18</sup> ai giocatori sotto forma di vincite, per il 5% all'Erario a titolo di PREU, per lo 0,80% all'AAMS a titolo di deposito cauzionale e canone di concessione.

Il residuo della raccolta così determinato è destinato alla remunerazione dei soggetti della filiera, sulla base di quanto dagli stessi singolarmente convenuto nell'ambito di specifici accordi contrattuali conclusi col concessionario di riferimento.

### *Contrattualistica*

I Concessionari concludono singoli accordi contrattuali con ognuno dei soggetti intervenuti a vario titolo nella "filiera VLT" e, pertanto, sia con gestori di sala e fornitori del sistema di gioco (soggetti necessari) che,

---

<sup>16</sup> Il collegamento al sistema di gioco può essere diretto - per il tramite della rete telematica del Concessionario - oppure attraverso un server di sala a sua volta collegato col sistema di gioco del Concessionario.

<sup>17</sup> C.d. **BET**, ossia l'importo complessivo su cui vengono distribuite le vincite in base alla funzione dell'algoritmo preimpostata dal costruttore per sistema gioco.

<sup>18</sup> Ai sensi dell'art. 6 comma 3 del Decreto direttoriale AAMS del 22 gennaio 2010, la percentuale delle somme giocate destinate alle vincite non può essere inferiore all'85% relativamente al sistema di gioco nel suo complesso e ad ogni singolo gioco. Occorre altresì considerare che le VLT consentono la distribuzione di vincite superiori, per singola partita, a quelle stabilite nell'art.6 comma 2 del citato Decreto, attraverso l'erogazione del **jackpot di sala** (fino ad un massimo di euro 100.000) e del **jackpot del sistema di gioco** (fino ad un massimo di euro 500.000). Potranno essere destinati all'accantonamento ai jackpot importi in misura non superiore al 4% della raccolta di gioco complessiva (art. 7 Decreto 22 gennaio 2010).

eventualmente, con terzi incaricati della raccolta e procacciatori/mandatari (soggetti eventuali).

A differenza del settore delle AWP, in cui le parti interessate – concessionario, gestore ed esercente – possono anche concludere un unico accordo contrattuale, la gestione delle VLT dovrebbe comportare la conclusione di più accordi contrattuali in ragione del numero di soggetti interessati alla gestione del relativo ciclo economico.

Analogamente a quanto illustrato per le AWP, anche con riferimento alle VLT i contratti conclusi nell'ambito della relativa filiera dovrebbero consentire, a posteriori, l'esatta individuazione di tutti i soggetti intervenuti nella gestione degli apparecchi riferibili alla singola sala.

Ne discende pertanto l'opportunità che gli stessi operatori economici intervenuti a vario titolo nella raccolta assicurino un continuo aggiornamento della contrattualistica o comunichino senza indugio ai concessionari – a mezzo scritto, anche per via telematica – le variazioni anagrafiche e fiscali (Partita IVA e Codice Fiscale) intervenute nel corso dell'esecuzione dei rispettivi contratti.

#### *Compensi e rendicontazione*

Gli attori della filiera intervenuti nella gestione degli apparecchi videoterminali procederanno a contabilizzare gli importi percepiti a titolo di compenso sulla base degli importi evidenziati nella distinta inoltrata o messa a disposizione dal concessionario ad ognuno dei predetti.

La distinta dovrebbe contenere, anche per rimando ad un prospetto separato, i seguenti dati<sup>19</sup>:

1. l'importo complessivo della raccolta (BET apparecchi);
2. le vincite effettive riscontrate pagate in sala (WIN apparecchi);
3. il compenso da trattenere, come contrattualmente definito (di spettanza del soggetto nei cui confronti la distinta è inoltrata: gestore di sala, fornitore del sistema di gioco ed eventuali terzo incaricato della raccolta e/o procacciatore/mandatario);
4. l'importo netto da versare al concessionario, comprensivo dell'importo dovuto a titolo di PREU e dell'importo pari allo 0,8 per cento delle somme giocate.

Detti ultimi importi saranno pertanto oggetto di contabilizzazione e dichiarazione da parte dei soggetti a vario titolo intervenuti nella raccolta.

#### *Scassetamento degli apparecchi*

Si ribadisce quanto esposto con riferimento agli apparecchi AWP, avuto riguardo delle peculiarità connesse con la gestione degli apparecchi videoterminali. Il documento contenente l'esatta indicazione della quota parte di raccolta di spettanza di ognuno dei soggetti della filiera è infatti rappresentato dalla distinta basata sulla lettura dei contatori degli apparecchi da parte del concessionario.

Laddove le parti intendano documentare le operazioni di scassetamento, avranno cura di indicare nel verbale<sup>20</sup> le seguenti informazioni:

---

<sup>19</sup> Vedi nota n. 11.

<sup>20</sup> Essendo la figura del terzo incaricato della raccolta eventuale nella gestione delle VLT, è da ritenersi che laddove non sia contrattualmente previsto il suo intervento nell'ambito della specifica filiera, la raccolta sia effettuata direttamente dallo stesso gestore di sala, il quale provvederà in ogni caso a documentare le operazioni di scassetamento effettuate periodicamente con l'indicazione degli elementi richiesti per il verbale di scassetamento.

- a) estremi del soggetto incaricato della raccolta e del gestore di sala (nome cognome/denominazione, codice fiscale e/o numero di partita IVA);
- b) data e luogo di redazione;
- c) somma rinvenuta in cassetta;
- d) quota parte trattenuta dal gestore di sala;
- e) quota parte trattenuta dal terzo incaricato della raccolta (eventuale).

I verbali, debitamente sottoscritti dai soggetti presenti, consentiranno pertanto di avere una puntuale contezza delle operazioni di scassetamento e di fornire ex post una valida documentazione delle relative operazioni.

### 2.3.2 Apparecchi da divertimento e intrattenimento senza vincita in denaro.

Con effetto dall'1.1.2000, il d.Lgs. n. 60/1999 ha previsto la soppressione dell'imposta sugli spettacoli, l'introduzione dalla stessa data dell'imposta sugli intrattenimenti e la modifica ad alcune disposizioni del regime IVA su spettacoli e giochi. Pertanto, a decorrere dall'1.1.2000, le attività di intrattenimento e spettacolo<sup>21</sup> sono rispettivamente soggette ad IVA con due distinte modalità:

a) per le **attività di intrattenimento** (elencate nella Tariffa allegata al d.P.R. n. 640/1972) è dovuta, oltre all'imposta sugli intrattenimenti (ISI) determinata sulla base delle disposizioni del citato decreto, l'IVA in regime forfettario ai sensi dell'art. 74, comma 6, del d.P.R. n. 633/72 e salvo opzione per il regime ordinario;

b) per le **attività di spettacolo** elencate nella Tabella C allegata al d.P.R. n. 633/72, l'IVA è dovuta nei modi ordinari (art. 74-quater del d.P.R. 633/1972).

Il regime impositivo per le attività di intrattenimento si applica anche agli apparecchi da divertimento e intrattenimento che non distribuiscono vincite in denaro di cui all'art. 110 comma 7 del TULPS e nello specifico:

- **apparecchi di cui alla lettera a)**<sup>22</sup> (gru, pesche verticali o orizzontali di abilità, etc);
- **apparecchi di cui alla lettera c)**<sup>23</sup> (videogiochi);

L'art. 14-bis, comma 5, del d.P.R. n. 640/72 individua l'ulteriore categoria degli apparecchi meccanici ed elettromeccanici, rinviando a successivi decreti direttoriali per la determinazione forfettaria della relativa base imponibile ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti, in ragione delle specifiche caratteristiche tecniche degli apparecchi medesimi. Tali decreti fanno riferimento a 6 categorie di apparecchi attivabili a moneta o gettone, ovvero affidati a tempo:

- 1) **AM1** – biliardi e apparecchi similari;
- 2) **AM2** – elettrogrammofoni e apparecchi similari;
- 3) **AM3** - calcio balilla, bigliardini e apparecchi similari;

---

<sup>21</sup> L'intrattenimento comprende attività che presentano come prevalente l'aspetto ludico e di puro divertimento e implica la partecipazione attiva all'evento, mentre lo spettacolo è caratterizzato dalla partecipazione prevalentemente passiva dello spettatore all'evento rappresentato, che assume anche una connotazione culturale (C.M. 7.9.2000, n. 165/E).

<sup>22</sup> Ossia "quelli elettromeccanici privi di monitor attraverso i quali il giocatore esprime la sua abilità fisica, mentale o strategica, attivabili unicamente con l'introduzione di monete metalliche, di valore complessivo non superiore, per ciascuna partita, a un euro, che distribuiscono, direttamente e immediatamente dopo la conclusione della partita, premi consistenti in prodotti di piccola oggettistica, non convertibili in denaro o scambiabili con premi di diversa specie. In tal caso il valore complessivo di ogni premio non è superiore a venti volte il costo della partita".

- 4) **AM4** - flipper, gioco elettromeccanico dei dardi e apparecchi similari;
- 5) **AM5** - congegni a vibrazione tipo "Kiddie rides" e apparecchi similari;
- 6) **AM6** - giochi a gettone azionati da ruspe e apparecchi similari.

Nello specifico, la normativa (art. 14-bis del d.P.R. n. 640/1972) prevede che i proventi derivanti dagli apparecchi senza vincita in denaro siano assoggettati all'ISI determinata su un importo forfettario<sup>24</sup>, nonché all'IVA liquidata in modo forfetario sullo stesso imponibile rilevante per l'ISI (regime naturale) ovvero secondo criteri ordinari (su opzione del contribuente, ai sensi dell'art. 74, comma 6, ultimo periodo, del d.P.R. n. 633/1972).

Il pagamento delle imposte connesse alla gestione degli apparecchi in esame è effettuato in unica soluzione entro il giorno 16 del mese di marzo, ovvero entro il giorno 16 del mese successivo a quello di prima installazione, in ragione della frazione di anno residua. Specificamente, il versamento dell'ISI è effettuato mediante delega di pagamento "F24 accise" con l'indicazione, nella sezione Accise/Monopoli, del codice tributo 5123<sup>25</sup> (ISI connessa ad apparecchi da divertimento e intrattenimento).

Inoltre, il d.P.R. n. 640/72, all'art. 14-ter, prevede che *"avvalendosi di procedure automatizzate, l'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato esegue, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di scadenza del termine per il pagamento dell'imposta, il controllo dei versamenti effettuati dai contribuenti per gli apparecchi e congegni previsti all'articolo 110, comma 7, del testo unico di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, e successive modificazioni, nonché per gli apparecchi meccanici od elettromeccanici"*.

Riguardo l'IVA, ai sensi dell'art. 74, comma 6, del d.P.R. n. 633/1972 *"Per gli intrattenimenti, i giochi e le altre attività di cui alla tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, l'imposta si applica sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti ed è riscossa con le stesse modalità stabilite per quest'ultima. La detrazione di cui all'articolo 19 è forfettizzata in misura pari al cinquanta per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili."*

Il regime naturale (forfait) prevede quindi la determinazione dell'IVA sulla stessa base imponibile assunta ai fini dell'ISI e la riduzione del 50 per cento dell'imposta così determinata, a titolo di detrazione forfetaria sugli acquisti, con esonero dagli obblighi contabili e dichiarativi.

Il versamento viene eseguito con codice tributo **6729** (IVA forfetaria connessa all'imposta sugli intrattenimenti) o **60xx** (IVA ordinaria).

Pertanto, se gli imponibili vengono determinati forfettariamente ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti anche la determinazione dell'imponibile ai fini IVA seguirà lo stesso criterio forfettario.

L'art. 74, comma 6, del d.P.R. 633/72 esonera dagli obblighi di:

- ◆ fatturazione<sup>26</sup>;

---

23 Ossia *"quelli, basati sulla sola abilità fisica, mentale o strategica, che non distribuiscono premi, per i quali la durata della partita può variare in relazione all'abilità del giocatore e il costo della singola partita può essere superiore a 50 centesimi di euro"*.

24 Alla pagina web <http://www.aams.gov.it/?id=2040> è possibile consultare i decreti direttoriali che annualmente stabiliscono o confermano, per le categorie di appartenenza, i relativi imponibili forfetari per l'assolvimento dell'imposta sugli intrattenimenti concernente l'utilizzazione degli apparecchi di cui al comma 7.

25 Il codice tributo generale per l'ISI è 6728.

26 I soggetti che svolgono le attività incluse nella tariffa allegata al d.P.R. n. 640/72 sono esonerati dall'obbligo di fatturazione, tranne che

- ◆ registrazione;
- ◆ dichiarazione.

Sono comunque fatti salvi gli obblighi di cui all'art. 25 del d.P.R. 633/72 in ordine alla registrazione degli acquisti. Restano altresì obbligatori gli adempimenti di conservazione dei documenti di acquisto e di vendita.

Ai sensi dello citato comma 6 dell'articolo 74, il contribuente ha facoltà di optare per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari. L'opzione o la revoca vanno comunicate sulla base delle disposizioni di cui al d.P.R. n. 442/1997<sup>27</sup>. L'opzione ha effetto fino a revoca ed è comunque vincolante per un quinquennio.

Inoltre, il d.P.R. n. 640/72, all'art. 14-quinquies prevede che *“Le disposizioni di cui agli articoli 14-ter e 14-quater possono essere applicate anche dagli uffici dell'Agenzia delle entrate per il recupero dell'IVA connessa con l'imposta sugli intrattenimenti. A tal fine, l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato comunica all'Agenzia delle entrate le violazioni constatate in sede di controllo dell'imposta sugli intrattenimenti. Per quanto non previsto dagli articoli 14-ter e 14-quater si applicano le disposizioni in materia di IVA”*.

Il soggetto passivo tenuto all'assolvimento dell'ISI e della connessa IVA (forfettaria od ordinaria) è individuabile nel proprietario degli apparecchi (o possessore ad altro titolo, come ad esempio il locatario).

Nella pratica commerciale, i soggetti che intervengono nella gestione degli apparecchi in commento sono sostanzialmente due:

- a. il proprietario degli apparecchi (o possessore ad altro titolo): in genere, la figura del proprietario degli apparecchi comma 7 può coincidere con quella del gestore degli apparecchi comma 6;
- b. l'esercente, ossia il titolare di altra distinta attività commerciale presso i cui locali gli apparecchi sono installati.

Generalmente, il secondo – previa specifica pattuizione intercorsa col proprietario/gestore – mette a disposizione del primo i propri locali per l'installazione degli apparecchi, ricevendo come contropartita un compenso commisurato alla raccolta effettuata. Alle prescritte scadenze (anche a seconda del maggiore o minore flusso di utenti e comunque sulla base degli accordi tra le parti) il proprietario/gestore si reca presso i locali dell'esercente effettuando lo scassetto degli apparecchi e procedendo al riscontro tra le monete o i gettoni presenti nel dispositivo di raccolta degli apparecchi e il numero registrato sugli eventuali contatori presenti negli stessi. I predetti procedono quindi alla ripartizione degli incassi secondo gli accordi contrattuali e, per la quota di incasso ricevuta, il detentore rilascia ricevuta al proprietario/gestore.

Nello schema descritto, la titolarità degli incassi rimane tuttavia del proprietario/gestore, che pertanto provvederà all'adempimento degli obblighi in ordine all'assolvimento dell'ISI e dell'IVA connessa.

Differentemente, qualora il proprietario noleggi all'esercente gli apparecchi in commento, percependo in contropartita esclusivamente un canone di locazione, la titolarità degli incassi degli apparecchi è da ritenersi in capo allo stesso esercente, che provvederà dal canto suo al versamento all'assolvimento dell'ISI e dell'IVA

---

per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie.

<sup>27</sup> Giova in ogni caso ricordare che, indipendentemente dall'invio della comunicazione prescritta, l'opzione e la revoca possono desumersi dal comportamento concreto posto in essere inequivocabilmente dal contribuente, consistente nell'adozione del regime prescelto e nel corretto adempimento dei relativi obblighi.

connessa<sup>28</sup>.

Per quanto concerne il settore delle imposte dirette, si evidenzia che l'attività in argomento si configura, generalmente, come attività di prestazione di servizi commerciali, e pertanto essa è soggetta alle regole di determinazione del reddito d'impresa di cui al d.P.R. n. 917/86 e agli obblighi contabili e di dichiarazione previsti dal d.P.R. n. 600/73; permangono in particolare gli obblighi contabili propri dei soggetti in regime di contabilità ordinaria ovvero in contabilità semplificata.

Nell'ipotesi di gestione congiunta di esercizio di bar (o altra attività di somministrazione) quest'ultima rimane ovviamente assoggettata all'ordinario regime fiscale d'impresa sia ai fini IVA che delle imposte dirette e dell'IRAP.

In caso di attività esercitata dai soggetti di cui agli artt. 108 e seguenti del d.P.R. n. 917/86 (società ed enti non commerciali, costituiti in forma di circoli o club privati) occorrerà valutare caso per caso la effettiva natura dell'attività in esame, esaminando il contenuto dell'atto costitutivo e dello statuto dell'associazione, nonché le modalità di esercizio dell'attività stessa (come, ad esempio, la limitazione delle prestazioni a favore esclusivo degli associati - partecipanti, etc)<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> Differentemente, il proprietario/gestore emetterà nei confronti dell'esercente fattura imponibile IVA con riguardo ai canoni di locazione percepiti in conseguenza del noleggio degli apparecchi. Seguiranno gli ordinari adempimenti di registrazione, liquidazione e versamento dell'IVA a suo carico.

<sup>29</sup> Con riguardo al recupero dell'IVA sugli intrattenimenti nei confronti dei circoli ricreativi, si richiama, invece, la Risoluzione 38/E del 15 marzo 2004.



### **3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO**

#### **3.1 L'accesso**

Sopralluoghi preliminari possono rivelarsi utili per conoscere le caratteristiche dei locali dove sono installati gli apparecchi, per verificare l'eventuale "ingresso riservato" ai soci in possesso di tessera, nonché per riscontrare gli orari di maggiore afflusso.

Nel caso di apparecchi installati presso locali di terzi sarà opportuno indicare sull'autorizzazione all'accesso non soltanto gli estremi dell'imprenditore (gestore) ma anche quelli dei detentori degli apparecchi (cioè i titolari delle licenze relative alle sale oggetto dell'accesso).

Gli accessi dovrebbero essere effettuati in orario coincidente con l'apertura dei locali e dovrebbero protrarsi per tutta la durata del trattenimento. Si fa presente che l'effetto sorpresa è essenziale per acquisire dati, elementi e documenti che potrebbero essere modificati od occultati in un momento successivo.

Con riferimento agli apparecchi comma 7, a seguito della buona riuscita dell'accesso e del riscontro diretto nel giorno iniziale della verifica, potrà rivelarsi fondamentale la rilevazione dell'effettivo incasso medio della sala, effettuato in contraddittorio con la parte e avuto riguardo delle presenze rilevate.

Differentemente, con riguardo agli apparecchi comma 6, le informazioni ricavabili in sede di accesso sulle presenze riscontrate potranno eventualmente rilevare per confermare i dati sulla raccolta così come risultanti dalle letture effettuate dai concessionari di rete (si veda il successivo paragrafo 3.4 sul controllo del volume 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, 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*<sup>30</sup> di instaurazione del rapporto di lavoro che, ai sensi della Legge n. 296/2006, i datori di lavoro hanno l'obbligo di effettuare al centro per l'impiego nel cui ambito territoriale è ubicata la sede di lavoro;
2. il Libro Unico del lavoro<sup>31</sup> (che ha sostituito il libro paga e il libro matricola obbligatoriamente a partire dall'anno d'imposta 2009);
3. la documentazione extra-contabile, qualora reperita, dalla quale emerge l'impiego di lavoratori/collaboratori.

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

Gli eventuali rilievi deriveranno, oltre che dal riscontro della mancata comunicazione preventiva che il datore

---

<sup>30</sup> 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.

<sup>31</sup> Il comma 1 dell'articolo 39 del d.l. n. 112 del 25 giugno 2008, convertito con modificazioni dalla Legge 6 agosto 2008, n. 133, stabilisce che "Il datore di lavoro privato, con la sola esclusione del datore di lavoro domestico, deve istituire e tenere il libro unico del lavoro nel quale sono iscritti tutti i lavoratori subordinati, i collaboratori coordinati e continuativi e gli associati in partecipazione con apporto lavorativo. Per ciascun lavoratore devono essere indicati il nome e cognome, il codice fiscale e, ove ricorrano, la qualifica e il livello, la retribuzione base, l'anzianità di servizio, nonché le relative posizioni assicurative".

di lavoro ha l'obbligo di effettuare al Centro per l'impiego, dalle discordanze tra quanto constatato - anche a seguito delle interviste - e quanto risultante dalla documentazione acquisita.

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

In caso di irregolarità, una copia di tale verbale va trasmessa alla Direzione Provinciale del Lavoro – Servizio Ispettivo, accompagnato da una apposita lettera di "*segnalazione riscontro lavoratori irregolari*"<sup>32</sup>, al fine della irrogazione delle sanzioni, di cui all'articolo 3 commi 3 e 5 del d.l. n. 12/2002<sup>33</sup>.

### **3.3 Controlli prioritari**

Si procederà alle seguenti rilevazioni:

- ◆ periodi ed orari di apertura del locale;
- ◆ numero e tipologia di apparecchi, da riscontrare con le informazioni a disposizione dei concessionari e dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli;
- ◆ tariffe unitarie applicate a ciascun tipo di apparecchio rinvenuto;
- ◆ grado di mobilità degli stessi e trasferimenti effettuati nel periodo considerato;
- ◆ numero delle persone che, al momento dell'accesso, utilizzano le apparecchiature;
- ◆ gettoni giacenti presso la cassa e complessiva dotazione;
- ◆ periodicità dello svuotamento dei dispositivi di raccolta e data dell'ultimo svuotamento;
- ◆ incassi realizzati nei giorni di verifica anche procedendo, se ritenuto opportuno, ad eventuale piantonamento delle sale;
- ◆ presenza di personale di servizio addetto all'area di intrattenimento;
- ◆ eventuale presenza del servizio bar o di macchinette per l'erogazione di cibi e/o bevande.

Si procederà inoltre all'acquisizione:

- ◆ con riferimento agli apparecchi comma 6, delle distinte inoltrate periodicamente dal concessionario ai gestori o delle comunicazioni messe a disposizione degli esercenti sull'entità dei compensi di spettanza per il periodo di riferimento;
- ◆ della documentazione contrattuale sulla cui base desumere la modalità di ripartizione degli incassi tra i soggetti intervenuti nella raccolta;
- ◆ della documentazione contabile ed extracontabile (appunti, agende, brogliacci, ecc.);
- ◆ dei supporti magnetici rinvenuti, onde procedere alla loro successiva lettura eventualmente a norma dell'art. 52, comma 9, d.P.R. n. 633/72.

---

<sup>32</sup> 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.

<sup>33</sup> Modificato dall'art. 36-bis, comma 7, del d.l. n. 223/2006, convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248.

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

Sulla base delle esperienze delle verifiche eseguite nel settore in parola non è raro riscontrare – soprattutto con riguardo alla figura degli esercenti – il mancato adempimento degli obblighi dichiarativi con riguardo ai compensi percepiti per la gestione degli apparecchi da divertimento e intrattenimento.

In tali circostanze sarà possibile, qualora si constati anche la omessa tenuta delle scritture contabili previste dall'art. 13 e segg. del d.P.R. 600/73, ricostruire indirettamente i ricavi annui sulla base:

- della raccolta complessivamente realizzata nel corso dell'anno, desumibile dalle distinte/comunicazioni inoltrate periodicamente dal concessionario a gestori ed esercenti, nonché della contrattualistica in essere tra le parti coinvolte nel processo di gestione, allo scopo di individuare i criteri e le modalità di ripartizione tra le stesse del residuo della raccolta. Dette informazioni potranno eventualmente essere confermate dal concessionario di riferimento o dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (apparecchi comma 6);
- degli incassi rilevati nei periodi di piantonamento e tenuto conto degli eventuali imponibili medi forfettari applicati ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti (apparecchi comma 7).

In via generale, è opportuno evidenziare che l'utilizzazione dei servizi in parola si esaurisce nell'arco di un ristretto margine temporale, senza lasciare alcuna traccia documentale (scontrini, ricevute, documentazione di supporto, etc.); l'apprezzamento dell'entità del volume dell'attività dovrà quindi basarsi sugli raccolta realizzata e, con riferimento agli apparecchi comma 7, preferibilmente attraverso la constatazione diretta durante le operazioni verifica.

Nei casi di presenza di apparecchi comma 7 che distribuiscono oggetti in premio (come, ad esempio, gru e pesche di abilità), la ricostruzione del volume d'affari potrà essere effettuata sulla base della documentazione contabile attestante l'ammontare degli acquisti complessivamente sostenuti dalla parte per rifornire di premi i predetti apparecchi (come pelouches, gadget, etc.), nonché, altresì, dalle relative informazioni richieste alla parte in sede di processo verbale di contraddittorio (periodicità di approvvigionamento degli apparecchi, capienza massima di ogni singolo apparecchio, etc. ).

Sempre con riferimento agli apparecchi comma 7, per la ricostruzione del numero delle giocate nel periodo di riferimento, potranno essere utilizzati i seguenti percorsi di indagine:

- ◆ nell'ipotesi di utilizzo di gettoni, la dotazione dei pezzi mediamente disponibile, rilevata dalla documentazione contabile ed anche in contraddittorio con la parte, potrà fornire un significativo elemento di valutazione degli incassi realizzabili nel periodo intercorrente tra due successivi svuotamenti dei dispositivi di raccolta dei gettoni; a tal fine sarà tenuto conto della periodicità dello svuotamento riscontrata in sede di accesso;
- ◆ le eventuali quietanze rilasciate dal detentore dei locali al proprietario degli apparecchi potranno fornire utili elementi per la quantificazione degli effettivi incassi realizzati nel periodo oggetto di verifica. Sulla base degli stessi viene infatti di norma calcolata la percentuale di introiti liquidati al detentore dei locali;
- ◆ la frequenza degli eventuali interventi di manutenzione, rilevabili dalla documentazione contabile, possono costituire un ulteriore elemento di valutazione dell'intensità di utilizzo degli apparecchi;

- ◆ in presenza di applicazione non forfettaria dell'imposta sugli spettacoli, gli elementi desunti dalle relative dichiarazioni di incasso potranno costituire utile riscontro circa l'effettivo volume d'affari realizzato nel periodo oggetto di verifica.

I consumi di energia elettrica non rappresentano un indice di controllo particolarmente affidabile in quanto non esistono, nella generalità degli apparecchi, significativi scostamenti tra l'assorbimento di energia elettrica nella fase di riposo (stand by) e quella di utilizzazione. Infatti, tali apparecchi sono sostanzialmente dei computer programmati con un'unica applicazione (il software, che è il gioco stesso); pertanto nel caso di esercizio continuativo per l'intero anno i consumi riscontrabili dal controllo delle fatture di utenza dovrebbero coincidere con la sommatoria di quelli derivanti dall'assorbimento medio orario del parco macchine, dei consumi per l'illuminazione e delle attrezzature utilizzate nell'eventualità di presenza di un banco bar.

Un indice indiretto di maggiore potenzialità a produrre ricavi è costituito dalla presenza di impianti di condizionamento d'aria: servizio ben gradito dal giovane pubblico di utilizzatori, specialmente nel periodo estivo, quando, chiuse le scuole, tale attività segna indici di massima intensità, soprattutto presso località di vacanza.

#### 3.4.1 - Altri riscontri

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

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

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

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

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

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

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

#### 3.5 Altri indizi e riscontri

Le sale videogiochi, specialmente quelle di grandi dimensioni, richiedono rilevanti investimenti in termini di allestimento, di manutenzione e di mobilità per garantire sempre la novità dei divertimenti.

E' quindi particolarmente utile studiare le forme di finanziamento delle suddette operazioni.

Un'evidente sproporzione tra i mezzi propri dell'impresa e gli affidamenti bancari, dovrebbe far sorgere l'interrogativo sulle garanzie offerte per ottenerli. Tali garanzie solitamente consistono in depositi in danaro o in titoli a latere di quelli ufficiali, o in altre attività finanziarie o reali che potrebbero avere tratto origine proprio da ricavi non contabilizzati. In questi casi l'indagine bancaria può essere di grande ausilio.

Il capitale investito nell'impresa, il valore dell'esercizio ed il fitto ricavabile dalla sua locazione, possono essere utilizzati per riscontrare l'attendibilità di quanto dichiarato ovvero la congruità minima di quanto accertato.

Si può, infatti, porre a confronto il reddito dell'impresa con quello conseguibile da un impiego alternativo, privo di rischio, del capitale ricavabile dalla vendita dell'esercizio, cui va sommata la retribuzione figurativa del titolare e dei soci eventualmente impegnati nell'attività.

Si può, altresì, raffrontare il reddito dichiarato con quello derivante dall'affitto dell'azienda sommato alla retribuzione figurativa del titolare.

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

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

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

### **3.6 Le indagini finanziarie**

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

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

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

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

I soggetti, in via generale, a cui oggi si possono effettuare le richieste di dati, documenti e notizie in merito

alle suddette indagini, sono i seguenti:

- Banche;
- Società Poste italiane S.p.a.;
- Intermediari finanziari;
- Imprese di investimento;
- Organismi di investimento collettivo del risparmio;
- Società di gestione del risparmio;
- Società fiduciarie;
- Società ed enti di assicurazione<sup>34</sup>.

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

---

<sup>34</sup> 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.

considerata ai fini di un'attività di selezione preventiva, affinché si possano dimensionare più precisamente le indagini, coinvolgendo, almeno tendenzialmente, solo gli operatori finanziari che hanno intrattenuto i rapporti o effettuato operazioni extra-conto con i contribuenti medesimi<sup>35</sup>.

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

In tale ambito è intervenuto, da ultimo, l'art. 49, comma 11, del D. Lgs. n. 231/2007 che ha introdotto il potere di acquisire le informazioni anagrafiche dei soggetti che hanno richiesto e/o incassato assegni bancari e postali, nonché assegni circolari, vaglia postali e cambiali emessi in forma libera<sup>36</sup>.

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 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.

---

<sup>35</sup> 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.

<sup>36</sup> 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.



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