

Metodologia di controllo

SERVIZIO DI TRASPORTO CON TAXI

Codice attività ATECOFIN 2004:

60.22.1 -	Trasporti con veicoli da piazza
60.22.2 -	Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente

Codice attività ATECO 2007:

60.22.1 -	Trasporto con taxi
60.22.2 -	Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente

Indice

1. INTRODUZIONE	3
1.1 Le metodologie di controllo.....	3
1.2 Principali fasi dell'attività di controllo da "metodologia"	3
2. FASE PREPARATORIA AL CONTROLLO	8
2.1 Analisi e acquisizione delle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria.....	9
2.2 Ulteriori fonti di informazioni.....	12
2.3 Profili organizzativi e inquadramento giuridico	14
3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO	17
3.1 L'accesso	17
3.2 Rilevazione del personale	17
3.3 Controlli prioritari	19
3.4 Il controllo del volume d'affari.....	19
3.4.1 - Ricostruzione indiretta e quantificazione dei ricavi omessi	20
3.5 Altri indizi e riscontri.....	22
3.6 Le indagini finanziarie	23
3.6.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti	24
3.6.2 - Richiesta dati, notizie e documenti agli istituti di credito e finanziari	25
CHECK LIST.....	26

1. INTRODUZIONE

1.1 Le metodologie di controllo

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

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

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

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

Gli obiettivi delle metodologie sono:

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

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

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

La disciplina relativa agli obblighi ed alle facoltà del personale impegnato in attività di controllo esterno è contenuta in via generale nella Legge n. 4 del 1929, nelle singole leggi di imposta, nello statuto del contribuente

¹ Circolare n. 199/E del 10.07.1997

e nei codici penale e di procedura penale.

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

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

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

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

Fase preparatoria al controllo

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

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

Fase dell'accesso

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

Essa, infatti, si basa sul potere di entrare in un determinato luogo e di restarvi per effettuare ricerche della documentazione, contabile ed extracontabile, fiscalmente rilevante, anche se chi ne ha la materiale disponibilità non 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 svolga alcuna attività commerciale o agricola, in uffici di enti che non esercitino attività industriale, commerciale o agricola, in circoli privati o in locali adibiti promiscuamente allo svolgimento dell'attività ed ad abitazione: in tali evenienze, oltre alla lettera d'incarico, è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente.

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

Inoltre si richiama l'attenzione sul comma 5 dell'articolo 12 della Legge n. 212 del 2000, modificato dal comma 2, lettera c) dell'articolo 7 del d.l. n. 70 del 13 maggio 2011, convertito dalla Legge n. 106 del 12 luglio 2011, che precisa: "Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come

l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente".

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

Fase del controllo documentale

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

L'ispezione ha come finalità il controllo della corretta istituzione, tenuta e conservazione delle scritture, nonché della loro complessiva attendibilità, anche nella prospettiva di una possibile rideterminazione in via induttiva del reddito e del volume d'affari².

Fase del controllo di merito

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

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

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

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

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

Nella procedura di ricostruzione citata, i controlli si traducono in operazioni di stima della potenzialità

² Al riguardo, si ricorda che il d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito dalla Legge n. 214 del 22 dicembre 2011, all'articolo 11, comma 1, afferma: "Chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del d.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, e agli articoli 51 e 52 del d.P.R. n. 633 del 29 settembre 1972, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero

produttiva dell'attività economica oggetto di controllo, idonee da un lato a smentire l'entità del giro d'affari risultante dalle scritture contabili e, dall'altro a pervenire alla quantificazione del volume d'affari più verosimile in relazione alle effettive caratteristiche dell'attività svolta.

Verbalizzazioni

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

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

1. nella fase dell'accesso dovrà essere redatto il **processo verbale di accesso**, in cui dovranno essere descritte le operazioni compiute in tale fase (presentazione di rito, consegna lettera d'incarico ecc.). Nella prassi, si è soliti redigere tale documento alla fine della prima giornata di controllo, specificando anche la richiesta di esibizione della documentazione fiscalmente rilevante, la risposta³ e le dichiarazioni della parte;

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

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

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

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

In linea generale, i documenti appena descritti dovranno indicare: il nome e cognome dei verbalizzanti con

fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del d.P.R. n. 445 del 28 dicembre 2000.".

³ Il processo verbale di accesso conterrà la descrizione della documentazione consegnata dal contribuente nel corso della giornata; nel caso tutta o parte della documentazione venga consegnata in giorni diversi, la descrizione di tali documenti avverrà negli appositi *processi verbali giornalieri*.

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

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

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

2. FASE PREPARATORIA AL CONTROLLO

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

L'obiettivo finale è quello di predisporre un "fascicolo del contribuente" che possa offrire al verificatore un quadro d'insieme della posizione non solo reddituale e fiscale, ma anche operativa⁴ e settoriale⁵ del contribuente stesso. Questo permette, infatti, di identificare sin da subito elementi di criticità tra l'operato del soggetto e quanto da questo dichiarato, di finalizzare al meglio il controllo e rendere lo stesso più veloce e proficuo, di corroborare – infine – i riscontri derivanti dalla ricostruzione del volume dei ricavi o compensi conseguiti nell'esercizio di attività di impresa o artistico-professionali basate su prove di natura presuntiva.

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

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

- ~ verificare se nei confronti del soggetto sono state già eseguite nel corso degli ultimi anni altre attività istruttorie esterne, la loro tipologia ed il risultato delle stesse al fine di valutare l'opportunità di una reiterazione del controllo⁶;

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

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

⁶ Al riguardo si richiama l'attenzione sul co. 2, punto 1 della lettera a) dell'articolo 7 del d.l. n. 70 del 13 maggio 2011, convertito dalla Legge n. 106 del 12 luglio 2011.

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

2.1 Analisi e acquisizione delle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria

Primo e fondamentale strumento operativo per acquisire informazioni è l'interrogazione dei dati del contribuente al sistema dell'Anagrafe Tributaria⁷.

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

Tutte le informazioni contenute in Anagrafe Tributaria sono ormai trasmesse e acquisite mediante procedure telematiche e sono sottoposte ad un processo di "validazione" che mira a garantirne la qualità⁸.

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

Persona fisica	Persona non fisica
<u>INFORMAZIONI ANAGRAFICHE</u>	
codice fiscale	codice fiscale
partita IVA attiva (e data di apertura)	partita IVA attiva (e data di apertura)
codice attività dichiarato	codice attività dichiarato

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

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

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

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

INFORMAZIONI REDDITUALI

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

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

DATI DELL'ACCERTAMENTO

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

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

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

DATI DELLE RISCOSSIONI

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

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

ALTRE INFORMAZIONI

(di carattere patrimoniale e relativi alla capacità contributiva)

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

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,

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

2.2 Ulteriori fonti di informazioni

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

Collegamento alle Camere di Commercio

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

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

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

Informazioni da statuto, statuto depositato
Capitale e strumenti finanziari
Storia delle società o enti controllanti
Scioglimento, procedure concorsuali, cancellazione

Soci e titolari di diritti su quote o azioni
Partecipazioni in altre società
Amministratori
Sindaci, membri organi di controllo
Titolari di altre cariche o qualifiche
Società o enti controllanti
Trasferimenti d'azienda, fusioni, scissioni, subentri
Attività, albi, ruoli e licenze
Sede e unità locali
Pratiche in istruttoria
Storia delle modifiche
Storia delle partecipazioni in altre società

INTERNET e Mass Media

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

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

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

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

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

Anche le informazioni quotidianamente riportate sulla stampa (soprattutto quella locale e quella specializzata) possono rappresentare utili elementi per l'identificazione di comportamenti evasivi ovvero

corroborativi delle ricostruzioni da effettuare nel corso del controllo: basti pensare alle pubblicità ovvero agli annunci promozionali ecc..

2.3 Profili organizzativi e inquadramento giuridico

Caratteristiche del settore

Il servizio di taxi ha lo scopo di soddisfare le esigenze del trasporto individuale e di piccoli gruppi di persone e la relativa attività è disciplinata da leggi nazionali (L. 15 gennaio 1992, n.21), regionali e regolamenti comunali.

Sotto l'aspetto dimensionale, il settore comprende realtà diversificate, variabili da città a città, dai piccoli centri ai grossi agglomerati, anche in funzione dell'efficienza dei trasporti pubblici.

Il servizio di taxi viene svolto da imprese private in forma cooperativa o individuale e comunque a conduzione diretta da parte del titolare della licenza.

L'assessorato comunale ai trasporti determina l'orario del servizio diurno e notturno, i turni ed il numero delle autovetture per ogni turno. A Milano, per esempio, il servizio è ripartito in sei turni, ciascuno di 9 o 10 ore, che coprono le 24 ore con un livello di presenze minimo a notte inoltrata e massimo nel corso della giornata.

La fissazione dei turni, così come l'assenza per ferie, dovrebbe essere concordata con l'autorità comunale, ma nella pratica ciò avviene raramente.

Buona parte di taxi è collegata a centrali radio, costituite sotto forma di cooperative, le quali hanno la funzione di gestire le chiamate telefoniche e di ripartire i costi di gestione fra gli aderenti. Il tassista associato ad una centrale radio ha generalmente un giro d'affari superiore a quello che deriverebbe dallo stazionamento negli appositi parcheggi.

Il credito d'imposta agli autotrasportatori

Ai titolari di licenza comunale di servizio taxi o, in determinati casi, dell'autorizzazione al servizio con conducente (compresi i motoscafi adibiti al servizio pubblico in talune località) è concesso un credito d'imposta pari al 50% dell'aliquota dell'accisa sui consumi di carburante (benzina e gpl).

L'agevolazione si rende applicabile in relazione ai seguenti quantitativi giornalieri (Tabella A, punti 13 e 14, allegata alla Legge 29 ottobre 1993, n. 427):

- ◆ 11 litri per le autovetture circolanti nei Comuni che non superano i 100.000 abitanti;
- ◆ 14 litri per le autovetture circolanti nei Comuni aventi una popolazione compresa tra 100.001 e 500.000 abitanti;
- ◆ 18 litri per le autovetture circolanti nei Comuni aventi una popolazione superiore ai 500.000 abitanti.

E' la circoscrizione doganale ad emanare il provvedimento col quale viene determinato il credito d'imposta spettante.

Il credito d'imposta, che concorre alla formazione del reddito imponibile, può essere utilizzato per assolvere ai versamenti di:

- ◆ imposte sui redditi;

- ◆ I.V.A.;
- ◆ ritenute alla fonte operate sulle retribuzioni dei dipendenti e sui compensi di lavoro autonomo.

L'eventuale eccedenza di fine anno può essere riportata al nuovo anno.

Per l'ammontare del credito d'imposta ottenuto e non utilizzato in sede di versamento delle imposte, e che non si intende computare in diminuzione dei successivi versamenti, può essere chiesto il rilascio del buono d'imposta da utilizzare presso il deposito fiscale della società petrolifera ove viene prelevato il carburante.

La richiesta di concessione del credito d'imposta riveste una certa importanza per il controllo del volume d'affari in quanto nella stessa, tra gli altri dati, vanno indicati i giorni di effettivo servizio prestato nell'anno ed i periodi di assenza. La domanda va inoltre preventivamente sottoposta al visto dell'autorità comunale, che ha l'obbligo di controllare la veridicità dei dati dichiarati.

Consuetudini commerciali

Le prestazioni di trasporto urbano di persone sono esenti da I.V.A. (art. 10, n. 14, del d.P.R. n. 633/1972) e, a partire dall'8 giugno 1994 (art. 1, D.M. 29 luglio 1994), gli operatori sono esonerati dall'obbligo di rilascio della ricevuta fiscale.

A fronte della richiesta di ricevuta è abbastanza frequente il rilascio, da parte dei tassisti, di un prestampato senza intestazione e privo di qualsiasi elemento tipico di un documento civilisticamente e fiscalmente probante (quale il percorso effettuato, il numero del taxi, la somma pagata, l'orario di effettuazione del servizio).

Non si riscontrano frequenti passaggi di licenze perché queste sono rilasciate in numero limitato, proporzionale a quello degli abitanti. Infatti, per l'esercizio del servizio di taxi, la maggiore difficoltà consiste nel procurarsi l'autorizzazione comunale che può essere acquisita:

- ◆ presso il Comune, quando viene messa a concorso la licenza;
- ◆ mediante acquisto da altro tassista.

Gli schemi tariffari

Poiché è la Giunta municipale a determinare le tariffe e le condizioni di trasporto (che devono essere esposte all'interno dell'autovettura), ogni località potrebbe avere tariffe differenziate.

Le autovetture devono essere munite di tassametro, che viene sigillato all'atto dell'installazione da parte dell'Ufficio auto pubbliche del Comune.

In ogni Provincia la Camera di Commercio stabilisce quali comuni sono considerati di minori dimensioni; le autovetture che svolgono il servizio taxi in tali comuni sono esonerate dall'obbligo di tassametro. In questo caso si tratta di "noleggio da rimessa" ed il prezzo della prestazione viene negoziato al momento della richiesta.

Occorre precisare che il tassametro è lo strumento che registra l'importo, al netto di eventuali supplementi, che l'utente deve pagare. L'importo segnato è composto da una parte fissa - costituita dallo "scatto bandiera" o "scatto partenza" - ed una parte variabile, in funzione del tragitto percorso, costituita dal costo al chilometro oppure dal costo orario. La scelta del criterio di conteggio (a km. oppure a tempo) viene effettuata da sonde,

collegate al tassametro, che rilevano la velocità del taxi. A Milano, fino ad una andatura di circa 30 km. orari, prevalgono gli scatti a tempo; oltre tale velocità subentra il conteggio in base alla distanza percorsa.

3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO

3.1 L'accesso

L'accesso verrà effettuato nel luogo di conservazione delle scritture contabili (se c'è un depositario delle stesse); se i libri obbligatori ed i relativi documenti sono conservati nella residenza del contribuente, l'accesso sarà eseguito nel luogo di stazionamento dell'auto pubblica e la verifica dovrà svolgersi presso l'ufficio tributario.

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

3.2 Rilevazione del personale

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

L'obiettivo è quello di verificare:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

– *retribuzione/compenso percepito*.

È del tutto evidente che, prima, durante e dopo l'intervista, i verificatori osserveranno e valuteranno, ove possibile, l'effettiva attività svolta dai singoli lavoratori intervistati, al fine di verificarne la corrispondenza con

quanto riportato nei documenti obbligatoriamente previsti dalla normativa sul lavoro.

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

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

2. il Libro Unico del lavoro¹⁰ (che ha sostituito il libro paga e il libro matricola obbligatoriamente a partire dall'anno d'imposta 2009);

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

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

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

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

In caso di irregolarità, una copia di tale verbale va trasmessa alla Direzione Provinciale del Lavoro – Servizio Ispettivo, accompagnato da una apposita lettera di "*segnalazione riscontro lavoratori irregolari*"¹¹, al fine della irrogazione delle sanzioni, di cui all'articolo 3 commi 3 e 5 del d.l. n. 12/2002¹².

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

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

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

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

3.3 Controlli prioritari

All'atto dell'accesso occorre verbalizzare immediatamente, in contraddittorio col contribuente, le consuetudini operative relative all'attività, quali:

- ◆ area di svolgimento dell'attività (urbana e/o extraurbana);
- ◆ numero medio di corse in una giornata tipo;
- ◆ lunghezza chilometrica media di una corsa;
- ◆ percorrenza media annuale;
- ◆ turni giornalieri;
- ◆ periodo di fermo per ferie estive o per altri motivi;
- ◆ tariffe praticate nell'anno di accesso e in quello da verificare;
- ◆ numero di giornate lavorate nell'anno (al netto di ferie, riposi, revisioni, riparazioni, malattie, ecc).

Qualora si operi nei confronti di un noleggiatore in una località di minore importanza è opportuno accertare preventivamente la reale entità della domanda e dei prezzi praticati per viaggi tipo (esempio: trasporto effettuato fino al capoluogo di provincia o di regione, o fino all'aeroporto).

Controlli formali

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

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

3.4 Il controllo del volume d'affari

Nella ricostruzione del giro d'affari occorre tener presente che due fattori possono influenzare, talvolta anche in modo determinante, i valori ottenibili e cioè:

- ◆ *autoconsumo*. Qualora, infatti, il tassista posseda un'unica autovettura, utilizzata anche per motivi personali, una parte del carburante consumato, collocata di massima tra il 10 e 20% e da valutare in contraddittorio col contribuente, dovrà essere detratta dal totale acquistato. E' comunque frequente l'impiego di una distinta autovettura per gli usi personali, talvolta intestata ad un familiare convivente;
- ◆ *corse di ritorno a vuoto*. E' questo uno degli aspetti da valutare con maggiore attenzione ai fini della ricostruzione indiretta del volume d'affari dei taxisti (non dei noleggiatori da rimessa, per la diversa determinazione del prezzo della prestazione), in quanto il conteggio del tassametro è riferito al tragitto percorso. Si rende pertanto opportuna una congrua riduzione dei complessivi chilometri annui percorsi,

salvo poi verificare la compatibilità del volume d'affari ricostruito con gli altri dati rilevati.

In assenza di obblighi di certificazione dei corrispettivi in capo al contribuente, la veridicità dei ricavi dichiarati è da riscontrare prevalentemente con metodi di ricostruzione indiretta.

Il controllo deve puntare sulle incongruenze di carattere documentale e contabile. Il verificatore deve concentrarsi nella ricerca e nella valutazione degli indizi o prove di evasione al fine di dimostrare l'inattendibilità sostanziale delle risultanze contabili e procedere alla rettifica dei corrispettivi.

In presenza di indizi di evasione che, anche ad una prima valutazione, rendano inverosimili i ricavi dichiarati rispetto ai consumi di carburante, occorre procedere ad una disaggregazione dei dati disponibili; potranno, in particolare, confrontarsi i consumi mensili di carburante con i corrispettivi mensili registrati, al fine di verificarne la correlazione secondo una proporzione più o meno costante nei vari periodi. E' bene tener presente che nelle località di villeggiatura dovrebbe riscontrarsi un sostanziale aumento dei corrispettivi nei mesi estivi (oppure nei mesi invernali se si tratta di località sciistiche).

3.4.1 - Ricostruzione indiretta e quantificazione dei ricavi omessi

La voce "acquisti di carburante" è la più importante tra quelle di costo presenti nel quadro di dichiarazione dei redditi d'impresa.

Per documentare l'acquisto del carburante per autotrazione presso gli impianti stradali di distribuzione, i soggetti I.V.A. sono obbligati ad utilizzare, per ogni veicolo impiegato nell'esercizio dell'attività, la scheda carburante mensile nella quale sono riportati:

- ◆ il nome del contribuente;
- ◆ gli estremi di individuazione del veicolo;
- ◆ il mese solare di riferimento;
- ◆ il chilometraggio progressivo.

Se l'acquisto di carburante, invece, è effettuato con tessera magnetica presso distributori stradali convenzionati, gli acquisti stessi potrebbero essere documentati con fattura.

Esempio di ricostruzione del volume d'affari relativo al servizio di taxi

A -	Ammontare dei costi sostenuti per l'acquisto dei carburanti	Euro
:		
B -	Prezzo medio al litro del carburante (i relativi dati storici possono essere richiesti alle compagnie petrolifere oppure all'UTF)	Euro.....
=		
C -	Litri di carburante consumati	Euro.....
x		
D -	Km percorribili con un litro di carburante	Km.....
=		
E -	Chilometri annui percorsi (da riscontrare con indicazioni del contachilometri e/o dall'etichetta apposta in occasione del cambio olio, e/o dalle schede carburante)	Euro.....
:		
F -	Giorni lavorati (rilevabili in contraddittorio col contribuente oppure dalle domande di credito d'imposta)	Giorni.....
=		
G -	Chilometri giornalieri percorsi	Km/giorno.....
:		
H -	Lunghezza chilometrica media di una corsa	Km.....
=		
I -	Numero di corse giornaliere	Numero.....

Per la valorizzazione di ogni corsa occorrerà fare riferimento alle tariffe previste dalle tabelle delle singole località.

Gli incassi per servizi supplementari, valutabili intorno al 5 - 10% dei compensi ricostruiti, possono non essere presi in considerazione perché vanno a compensare gli eventuali chilometri percorsi a vuoto.

Esempio di ricostruzione del volume di affari relativo al noleggio da rimessa

In questo settore le auto non sono munite di tassametro; mancano inoltre tabelle e scaglioni tariffari e l'importo della prestazione viene determinato a seguito di contrattazione.

Anche in questo caso gli unici elementi a disposizione sono i chilometri percorsi ed i consumi annui di carburante. Occorrerà determinare il costo al chilometro e metterlo a confronto con il ricavo al chilometro. Relativamente al primo elemento, potrà tornare utile la consultazione della circolare n.14/E dell'8 gennaio 1999 "Tabelle nazionali dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall'ACI" che riporta, distintamente per tipo e marca di autovettura, i costi al km. Tali valori non tengono ovviamente conto del compenso per l'opera del conducente e rappresentano pertanto un valore minimo di base.

Sull'argomento esiste anche il decreto 20 aprile 1993 del Ministero dei Trasporti (G.U. del 29 maggio 1993 n. 124) "Criteri per la determinazione di una tariffa minima e massima per il servizio di noleggio con autovettura".

3.5 Altri indizi e riscontri

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

Si potranno quindi valutare i seguenti elementi:

- ◆ tipologia di vettura utilizzata: l'impiego di un mezzo costoso potrà indurre a ipotizzare un volume di ricavi correlato alla spesa sostenuta;
- ◆ appartenenza del contribuente ad una compagnia che fornisce servizi in ordine alla ricezione ed allo smistamento delle chiamate: tale circostanza può offrire elementi di valutazione sotto due profili.

In primo luogo è stimabile l'ordine di grandezza del servizio fornito in forma aggregata a tutti gli appartenenti alla compagnia e quindi l'ammontare medio imputabile a ciascuno di essi.

In secondo luogo la compagnia per il servizio di smistamento chiamate può fornire il dato relativo al numero di corse effettuate. Al riguardo si precisa che esistono dei documenti da cui risultano le chiamate inoltrate e che il compenso potrebbe essere liquidato in relazione alle singole corse, in misura fissa o proporzionale.

Si deve tuttavia tenere presente che le centrali radio conservano per periodi limitati i tabulati o i dischetti informatici del lavoro svolto; utili indicazioni sono invece ritraibili dai c.d. "estratti conto contabili" (sorta di fatture emesse nei confronti della clientela che ha contratto forme di abbonamento all'uso del taxi), che riportano il dettaglio delle corse effettuate.

Sarà inoltre opportuno mettere a confronto i consumi di carburante (per km) dichiarati e verbalizzati, con i consumi medi desumibili dalle riviste specializzate (normalmente più elevati di quelli rilevati dagli Ispettorati della Motorizzazione in sede di omologazione).

Anche le riparazioni, le sostituzioni di olio lubrificante ed altri interventi sull'automezzo possono fornire indicazioni per rendere più persuasiva la ricostruzione indiretta del reddito; le spese sostenute per la sostituzione dei pneumatici possono, in particolare, avvalorare la ricostruzione della percorrenza chilometrica effettuata sulla base dei consumi di carburante.

L'assenza di costi per sostituzione di olio lubrificante, in presenza di accertata percorrenza di chilometraggio sufficiente a determinare la predetta sostituzione, può essere indizio di corrispondente occultamento di corrispettivi in relazione alle spese ragionevolmente sostenute.

Le eventuali spese sostenute per pasti effettuati fuori dal territorio comunale possono essere indicative del numero di corse effettuate senza applicazione della tariffa.

Nei casi in cui l'aeroporto sia distante dal tessuto urbano e siano previste tariffe particolari, generalmente più remunerative di quelle di città, non potranno giustificarsi ricavi giornalieri minori di quelli conseguibili con qualche corsa all'aeroporto.

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

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

confronti del titolare persona fisica.

3.6 Le indagini finanziarie

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

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

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

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

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

- Banche;
- Società Poste italiane S.p.a.;
- Intermediari finanziari;
- Imprese di investimento;
- Organismi di investimento collettivo del risparmio;
- Società di gestione del risparmio;
- Società fiduciarie;
- Società ed enti di assicurazione¹³.

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

¹³ Al riguardo si veda il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 6 dicembre 2011. In particolare, detti enti a partire dal 30 giugno 2012 sono tenuti a trasmettere in via telematica i dati delle polizze unit-linked, index-linked ed ai contratti e alle operazioni di capitalizzazione in essere dal 6 luglio 2011.

richieste effettuate ai soggetti sopra riportati riguardano “dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata con i loro clienti, ivi compresi i servizi prestati, nonché alle garanzie prestate da terzi”.

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

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

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

Pertanto, la formazione della suddetta banca dati in un’apposita sezione dell’Anagrafe Tributaria - alimentata dalle comunicazioni in via telematica da parte degli intermediari sui soggetti con i quali gli stessi intrattengono i rapporti (specificando la natura di questi ultimi) ovvero effettuano operazioni extra-conto – deve essere considerata ai fini di un’attività di selezione preventiva, affinché si possano dimensionare più precisamente le indagini, coinvolgendo, almeno tendenzialmente, solo gli operatori finanziari che hanno intrattenuto i rapporti o effettuato operazioni extra-conto con i contribuenti medesimi¹⁴.

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

In tale ambito è intervenuto, da ultimo, l’art. 49, comma 11, del D. Lgs. n. 231/2007 che ha introdotto il potere di acquisire le informazioni anagrafiche dei soggetti che hanno richiesto e/o incassato assegni bancari e postali, nonché assegni circolari, vaglia postali e cambiali emessi in forma libera¹⁵.

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

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

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

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

delle entrate, la dichiarazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con banche, società Poste italiane S.p.a., intermediari finanziari, imprese di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio, società di gestione del risparmio e società fiduciarie.

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

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

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

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

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

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

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

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

Trasporto con taxi	49.32.10
Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente	49.32.20

CHECK LIST