

Sintesi:

Sintesi: Metodologia di controllo - Attivita' di servizi: INSTALLAZIONE DI IMPIANTI IDRAULICO-SANITARI (III edizione) Codice attivita': 45.33.0

Testo:

Metodologia di controllo

INSTALLAZIONE DI IMPIANTI IDRAULICO-SANITARI (III edizione)

Codice attivita': 45.33.0

Indice

1. PREMESSA
 - 1.1 Normativa di riferimento
 - 1.2 Profili organizzativi
 2. ATTIVITA' PREPARATORIA AL CONTROLLO
 - 2.1 Interrogazioni dell'Anagrafe Tributaria
 - 2.2 Altre interrogazioni e ricerche preliminari all'accesso
 - 2.2.1 - Controllo delle informazioni relative al soggetto presenti in Internet
 3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO
 - 3.1 L'accesso
 - 3.2 Ricerche presso pubbliche amministrazioni
 - 3.3 Controllo del volume d'affari
 - 3.3.1 - Tipologie di evasione
 - 3.3.2 - Ricerca e valutazione degli indizi di evasione
 - 3.3.3 - Gli appalti di durata ultrannuale
 - 3.3.4 - Controllo applicazione aliquota I.V.A.
 - 3.4 Altri controlli e riscontri
 - 3.5 Le indagini bancarie
 - 3.5.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti
 - 3.5.2 - Richiesta della copia dei conti agli istituti di credito e finanziari
- CHECK LIST

1. PREMESSA

L'attivita' di cui al codice 45.33.0 Installazione di impianti idraulico-sanitari comprende l'installazione, in edifici oppure in altre opere di costruzione, di:

- impianti idraulico-sanitari;
- impianti per il trasporto e l'utilizzazione del gas;
- impianti e condotti di riscaldamento, ventilazione, refrigerazione o condizionamento dell'aria;
- impianti automatici di irrigazione per parchi, giardini ed impianti sportivi;
- impianti per piscine e giochi d'acqua.

1.1 Normativa di riferimento

L'esercizio di tale attivita' richiede l'iscrizione nel registro delle imprese di cui alla Legge del 29 dicembre 1993, n. 580 attuata con D.P.R. n. 581/1995 ed eventualmente nell'albo provinciale delle imprese artigiane di cui alla Legge 8 agosto 1985, n. 443.

L'attivita' in questione e', inoltre, legata all'applicazione delle norme nazionali e comunitarie in materia di sicurezza degli impianti contenute nella Legge 5 marzo 1990, n. 46, come modificata e integrata dalle Leggi 5 gennaio 1995, n. 25 e 7 agosto 1997, n. 226, e dai D.P.R. del 6 dicembre 1991, n. 447 e del 18 aprile 1994, n. 392.

L'attivita' di installazione, ampliamento, trasformazione e manutenzione straordinaria degli impianti termici, in edifici adibiti ad uso civile o ad attivita' produttive, al commercio, al terziario o ad altri usi, altresì, e' subordinata al possesso di determinati requisiti (indicati nell'art. 3, della citata Legge n. 46/1990) da parte dell'imprenditore o da parte di altro soggetto (responsabile tecnico), preposto dall'imprenditore all'esercizio dell'attivita'.

Per l'installazione, la trasformazione e l'ampliamento degli impianti:

- di climatizzazione all'interno degli edifici;
- di trasporto ed uso di gas combustibili con portata termica;

l'art. 6, della Legge n. 46/1990, prescrive che, nel caso in cui siano superati i limiti dimensionali indicati nell'art. 4 del D.P.R. n. 447/91, debba essere obbligatoriamente redatto un progetto da parte di professionisti iscritti negli albi professionali, in ragione delle proprie

competenze, da depositare presso gli organi preposti al rilascio di licenze ed eventualmente presso gli uffici comunali contestualmente al progetto edilizio.

Generalmente la manutenzione degli impianti e' effettuata dagli stessi installatori, tuttavia, nel caso degli impianti di riscaldamento, spesso la revisione annuale prevista per legge e' curata da artigiani rappresentanti della casa costruttrice della caldaia.

1.2 Profili organizzativi

Con riferimento alle dimensioni aziendali, si rileva che la categoria comprende prevalentemente ditte individuali costituite dal solo titolare, talvolta coadiuvato da un operaio apprendista, a volte imprese dotate di una struttura piu' articolata e specializzata, con personale dipendente professionalmente qualificato, che possono contare su una organizzazione commerciale e su un discreto numero di addetti. Sono presenti nel settore anche societa' di persone e di capitali.

E' ricorrente, inoltre, la costituzione delle imprese in esame sotto forma di societa' di artigiani, aventi per lo piu' lo scopo di offrire al cliente una vasta gamma di servizi specializzati, senza che questi debba rivolgersi a ditte diverse per ogni tipo di appalto.

L'attivita' si svolge solitamente in ambito locale, a livello provinciale o comunale e la tipologia di clientela e' costituita da imprese, che svolgono lavori sia in appalto che in subappalto ed in misura inferiore da privati.

L'attivita' di installatore potrebbe non richiedere investimenti in capitali fissi di rilevante entita', in quanto potrebbe essere sufficiente per lo svolgimento dell'attivita' una minima strumentazione tecnica di basso costo.

Inoltre, anche se l'esecuzione dell'opera comprende spesso l'impiego di materiali, questi possono essere forniti dal committente o, piu' di sovente, acquistati di volta in volta secondo le specifiche necessita'.

Le imprese costituite su base societaria sono specializzate nell'esecuzione di impianti piu' complessi, talora appaltati da altre societa' e/o enti pubblici. Tali imprese sono dotate di attrezzature tecniche complesse nonche' di personale specializzato e possono contare su investimenti in capitali fissi e magazzino.

Per tutte le prestazioni e' obbligatoria l'emissione della ricevuta fiscale/fattura. Si fa presente che le prestazioni rivolte presso clienti privati "consumatori finali", che non hanno la necessita' di richiedere la fattura, sono maggiormente a rischio di evasione.

2. ATTIVITA' PREPARATORIA AL CONTROLLO

2.1 Interrogazioni dell'Anagrafe Tributaria

L'attivita' di controllo dovra' essere preceduta dalla raccolta dei dati e delle informazioni riguardanti il soggetto da verificare. Si dovranno acquisire notizie in ordine alle eventuali segnalazioni da parte di altri Uffici Finanziari o Comandi della Guardia di Finanza per irregolarita' fiscali a carico del contribuente da verificare, nonche' elementi di accertamento.

Al riguardo, una prima fonte di notizie puo' essere acquisita dal sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria, sia in ambiente tradizionale che web, dal quale possono essere tratte le seguenti informazioni:

se trattasi di societa':

- principali soci;
- notizie sui comportamenti dell'organo amministrativo;
- redditi dichiarati dalla societa' e dai soci (categoria e importo);
- esistenze di partite I.V.A., anche cessate, intestate ai soci;
- elementi indicatori della capacita' contributiva dei soci;
- bilancio civilistico e relativi indici contabili;
- se trattasi di persona fisica:
 - reddito complessivo dichiarato negli ultimi anni;
 - reddito d'impresa dichiarato negli ultimi anni;
 - esistenze di partite I.V.A. cessate;
 - elementi indicatori di capacita' contributiva;
- per tutte le tipologie di soggetti:
 - data di inizio dell'attivita';
 - luogo di conservazione delle scritture contabili;
 - posizione fiscale e dati relativi alle ultime dichiarazioni;
 - precedenti fiscali: controlli gia' effettuati a qualunque titolo, segnalazioni, ecc.;
 - notizie sulla sede legale e amministrativa e/o eventuali depositi;
 - eventuali incrementi patrimoniali o altre manifestazioni di capacita' contributiva del contribuente e dei suoi familiari o dei soci della societa' (possessione di auto, imbarcazioni, residenze secondarie, ecc.);
 - atti registrati relativi a compravendite di immobili, sottoscrizioni di aumenti di capitale, appalti, ecc.;
 - precedenti controlli effettuati dall'Ufficio o da altri soggetti;
 - elementi rilevanti ai fini dell'accertamento in possesso dell'Ufficio.

2.2 Altre interrogazioni e ricerche preliminari all'accesso

E' opportuno riscontrare le informazioni acquisite dall'interrogazione all'A.T. con quelle desumibili dalla banca dati della Camera di Commercio, dell'I.N.A.I.L. e dell'I.N.P.S., relativamente a:

- tipologia delle attivita' esercitate dal soggetto;
- luogo o luoghi di esercizio dell'attivita' e di eventuali depositi;
- generalita' del/i rappresentante/i legale/i della societa';
- situazione giuridica del soggetto: normale attivita', soggetto estinto, in liquidazione/fallito, ecc.;
- eventuale presenza di protesti a carico dell'impresa, sia nella provincia di residenza che nel resto d'Italia, per valutare sia lo "stato di salute" dell'azienda che la prevedibile proficuita' dell'azione accertatrice.

Un altro sintomo sullo "stato di salute" dell'esercizio puo' essere rappresentato dalla "visibilita'" pubblicitaria del soggetto, in quanto il relativo onere normalmente risulta proporzionale alle aspettative di crescita dei ricavi.

Nella fase preparatoria al controllo puo' risultare utile verificare le inserzioni pubblicitarie presenti su "Pagine Gialle" e "Pagine Utili", al fine di acquisire notizie relative all'oggetto caratteristico dell'attivita', alla presenza di sedi decentrate, all'ambito territoriale entro il quale l'impresa svolge l'attivita', ecc..

2.2.1 - Controllo delle informazioni relative al soggetto presenti in Internet

Al fine di raccogliere maggiori informazioni sul soggetto da sottoporre a controllo sara' utile verificare la sua presenza in Internet.

Tale presenza potra' manifestarsi in vari modi: dalla semplice "pagina" con poche indicazioni, al "sito" completo di cataloghi, listini, informazioni tecniche, ecc..

Per effettuare la ricerca e' sempre opportuno partire da un indirizzo specifico del soggetto (dominio) e ci si potra' avvalere dei cosiddetti "motori di ricerca".

Il dominio in genere si identifica con la denominazione del contribuente seguita dall'estensione nazionale (.it) o estera, in caso di registrazione in altro Paese (ad esempio.com).

I motori di ricerca contengono una finestra in cui e' possibile digitare una o piu' parole per avviare una ricerca sulla rete; il verificatore potra' 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.

La presenza su internet riguarda soprattutto aziende strutturate ed articolate nell'offerta di servizi, comunque, la mancata individuazione di un dominio specifico non significa, necessariamente, che il contribuente e' assente dalla rete, in quanto molte piccole aziende tendono a far "ospitare" le proprie pagine in apposite aree di siti di grandi dimensioni generalmente gestiti da Internet Provider, i fornitori di accesso alla rete, o societa' che specificamente curano tali servizi, ideando, costruendo e mantenendo i siti per conto terzi.

In questo caso si potra' tentare l'individuazione del soggetto mediante consultazione della banca dati della Registration Authority del CNR di Pisa, che ha la gestione centralizzata dei domini ".it"; tale database e' consultabile dal sito www.nic.it.

La ricerca sara' effettuata con le diverse modalita' consentite (consigliabile quella per nome e testo libero): inserendo il nome/denominazione del soggetto da individuare, si potra' ottenere il nome di dominio corrispondente.

Tra le informazioni consultabili vi sono quelle relative al soggetto che ha richiesto la registrazione del nome di dominio, all'eventuale amministratore ed una breve descrizione dell'attivita'.

Si segnala, inoltre, che nel sito www.infocamere.it e' presente una banca dati contenente, per i soggetti interrogati, alcune informazioni tratte dal registro imprese e l'eventuale link con cui operare la connessione.

E' possibile accedere ad un motore di ricerca dei siti italiani con dominio, tramite il link di connessione www.dominitaliani.it.

3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO

3.1 L'accesso

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

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

I verificatori, dopo aver adempiuto alle formalita' di rito, procederanno all'espletamento delle seguenti attivita':

- reperire ed acquisire agli atti della verifica eventuale documentazione extracontabile, che puo' avere rilevanza ai fini del controllo (agende, appunti, quietanze, corrispondenza, brogliacci, indirizzi, schedari

clienti, ecc.);

- rilevare le utenze telefoniche, comprese quelle relative a telefoni portatili;
- acquisire i "floppy disk" e gli altri supporti magnetici rinvenuti. Se l'azienda si avvale di mezzi informatici, si provvederà a visionare il programma di gestione ed a richiedere la stampa dell'elenco clienti. La lettura di detti supporti magnetici potrà consentire la rilevazione di clienti, fornitori, incassi e pagamenti non presenti in contabilità. Debita attenzione va riservata ai dati registrati nell'hard disk del personal computer, utilizzato dal titolare dell'impresa o da soggetti aventi particolari responsabilità gestionali. Si rammenta che se la parte non consente l'utilizzazione dei propri impianti tramite personale proprio, i funzionari che procedono all'accesso possono, ai sensi dell'art. 52, comma 9, del D.P.R. n. 633/72, provvedere con propri mezzi alla elaborazione e lettura dei supporti magnetici (dischetti, CD ROM, ecc.) fuori dai locali aziendali. Qualora vengano utilizzate chiavi di accesso o codici particolari a tutela del contenuto dei supporti magnetici si potrà chiedere alla parte di eseguire le operazioni necessarie per accedere alle informazioni in esso contenute.

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

- controllare l'esistenza di un eventuale sito Internet non rilevato durante la fase preparatoria al controllo del contribuente, attraverso l'esame della documentazione reperita;
- rilevare il personale presente in azienda, acquisirne i dati anagrafici, accertare le mansioni svolte ed il tipo di rapporto che intercorre con l'azienda al fine di raffrontare i dati acquisiti con quelli risultanti dai libri tenuti ai fini previdenziali e del lavoro;
- accertare l'esistenza di polizze di assicurazione contro i rischi professionali;
- accertare se l'impresa acquisisce lavoro da altre imprese e/o da enti pubblici;
- acquisire contratti, preventivi, capitolati di appalto di lavori effettuati e in corso;
- rilevare i beni strumentali, le attrezzature, i materiali esistenti in azienda. Al riguardo occorre:
 - inventariare i beni strumentali posseduti o detenuti a qualsiasi titolo e le attrezzature esistenti in azienda o sui luoghi di lavoro e operare il riscontro con il registro dei beni ammortizzabili. Nella quantificazione dei beni strumentali si dovrà tenere conto di quelli che, al momento dell'accesso, risultano utilizzati presso il cliente. È stato riscontrato che, soprattutto nelle aziende di minori dimensioni, non esiste una vera e propria struttura di depositi e magazzini;
 - individuare le ultime operazioni effettuate ed, in particolare, gli ultimi documenti fiscali emessi (fatture, ricevute fiscali, documenti di trasporto);
 - effettuare l'inventario dei materiali presenti presso i luoghi di lavoro, estendendo la ricerca anche agli eventuali altri locali a disposizione di cui si abbia conoscenza. I verificatori si assicureranno che le movimentazioni di merce vengano segnalate, sino al termine delle operazioni di rilevazione giacenze. Il controllo è utile, in caso di soggetto che compie lavori di fornitura e posa in opera di beni (ad esempio: sanitari per bagni, prodotti per gli impianti idrici e di riscaldamento, ecc.), per verificare se i beni rilevati sono coperti da fatture di acquisto (compresi eventuali preventivi e schede di acquisto) ovvero per rilevare le eventuali differenze tra i dati effettivi e quelli contabili. Ai fini della valutazione delle dimensioni aziendali, attraverso l'indice riferito alla quantità e qualità dei materiali di magazzino, bisogna considerare che gli acquisti di tali beni sono in genere effettuati volta per volta sulla base delle esigenze specifiche, perché non si ritiene utile procedere ad "immobilizzazioni";
- richiedere alla parte, con contestuale verbalizzazione delle dichiarazioni rese, notizie relative a:
 - tariffe praticate e ai criteri utilizzati per la determinazione degli importi richiesti ai clienti;
 - particolari agevolazioni concesse ai clienti (contratti di assistenza

- e manutenzione, bonus, sconti, ecc.);
- esistenza di convenzioni con esercizi commerciali per assistenza e manutenzione ai clienti;
- maggiorazioni legate a interventi d'urgenza (festivi o notturni) o ad interventi effettuati al di fuori dell'ambito territoriale normalmente considerato;
- elementi e criteri tenuti a base per la valutazione delle rimanenze dichiarate in contabilità, con particolare attenzione ai lavori in corso di esecuzione;
- accertarsi che il contribuente sia in possesso di tutte le scritture contabili obbligatorie, verificandone la regolarità'.

3.2 Ricerche presso pubbliche amministrazioni

Le installazioni devono essere eseguite a regola d'arte, utilizzando materiali e componenti costruiti anch'essi a regola d'arte. A tale riguardo l'art. 7 della Legge n. 46/1990, stabilisce che si considerano costruiti a regola d'arte i materiali e i componenti realizzati secondo le norme tecniche di sicurezza dell'Ente italiano di unificazione (U.N.I.) e del Comitato elettrotecnico italiano (C.E.I.), nonché da quanto prescritto dalla legislazione tecnica vigente in materia.

Per ogni impianto realizzato l'impresa deve obbligatoriamente rilasciare al cliente una dichiarazione di conformità, ai sensi dell'art. 9 della Legge n. 46/1990 (recante norme per la sicurezza degli impianti), da trasmettere al Comune, alla Commissione Provinciale dell'Artigianato costituita presso la Camera di Commercio e, in caso di primo allaccio, alla società fornitrice del gas. Per impianti di grandi dimensioni la dichiarazione di conformità va trasmessa anche all'ente fornitore del servizio.

Per l'installazione, la trasformazione e l'ampliamento di talune tipologie di impianti, deve essere redatto un progetto da parte di professionisti, iscritti negli albi professionali nell'ambito delle rispettive competenze. Il progetto deve essere depositato presso gli organi competenti al rilascio di licenze di impianto o di autorizzazioni alla costruzione, quando previsto dalle disposizioni legislative e regolamentari, nel caso in cui siano superati i limiti dimensionali indicati nell'art. 4 del D.P.R. n. 447/91.

Il progetto comprende gli schemi dell'impianto, i disegni planimetrici, nonché una relazione tecnica sulla consistenza e sulla tipologia di installazione, sulla trasformazione o sull'ampliamento dell'impianto stesso, con particolare riguardo alla individuazione dei materiali e dei componenti utilizzati, alle misure di prevenzione e di sicurezza adottate.

Al fine di ricostruire le prestazioni effettivamente eseguite, è utile che i verificatori acquisiscano la documentazione depositata presso gli enti competenti.

Si fa presente, a tal proposito, che non sempre le procedure di acquisizione dei predetti dati da parte del Comune e della C.C.I.A.A. sono informatizzate. Si ritiene pertanto che per una migliore gestione dell'attività di controllo, tali elementi potranno essere rilevati per una pluralità di imprese piuttosto che per un'impresa singola, accentuando così il momento di programmazione complessivo dell'attività di controllo da parte dell'ufficio e tendendo a minimizzare le difficoltà e i tempi che il reperimento dei dati di volta in volta può comportare.

3.3 Controllo del volume d'affari

3.3.1 - Tipologie di evasione

La verifica dei ricavi dichiarati muoverà dai dati e dalle notizie acquisite nel corso del controllo e tenderà a ricostruire l'effettiva entità, quantitativa e qualitativa, delle prestazioni effettuate dall'impresa.

Le caratteristiche del settore fanno ritenere che la maggior parte dell'evasione si concentri nei rapporti con privati "consumatori finali", non sempre interessati al rilascio della fattura. Possono ipotizzarsi le seguenti irregolarità:

- totale occultamento dei corrispettivi conseguiti;
- sottofatturazione delle prestazioni rese.

3.3.2 - Ricerca e valutazione degli indizi di evasione

Si dovrà in primo luogo verificare se gli impianti che risultano installati sulla base dei dati rilevati presso il Comune, le C.C.I.A.A. e le società fornitrici di servizi sono stati regolarmente fatturati. In caso positivo, si dovrà comparare la consistenza dei lavori eseguiti (progetto, relazione tecnica, schema di impianto, ecc.) con l'ammontare delle fatture emesse.

Dagli allegati alle dichiarazioni di conformità reperiti si dovrebbe risalire, anche agendo in contraddittorio con la parte, alla valutazione dell'importanza del lavoro e, conseguentemente, alla congruità degli importi fatturati.

Tutta la documentazione extracontabile (corrispondenza, appunti, preventivi, agende, schedari clienti, quietanze, indirizzi, brogliacci, ecc.), compresi i dati contenuti su supporti elettronici, sarà attentamente vagliata al fine di controllare che i servizi ed i lavori eseguiti, come

desumibili dalle annotazioni nella documentazione extracontabile, abbiano trovato riscontro nelle scritture contabili e documentali.

Il controllo dovrà puntare soprattutto sulle incongruenze contabili e documentali. I principali elementi per stimare l'ordine di grandezza del giro d'affari attengono alla capacità potenziale dell'azienda di produrre servizi e sono pertanto riferibili principalmente alla manodopera, ai materiali impiegati ed alla varietà e consistenza dei beni strumentali.

Il raffronto tra i lavori eseguiti in un certo periodo (anche inferiore all'anno), la forza lavoro ed i materiali impiegati nello stesso arco temporale, può fare emergere contraddizioni meritevoli di chiarimenti da parte del contribuente e utili all'accertamento.

Le ore di lavoro desumibili dalle ricevute e dalle fatture emesse potrebbero, infatti, non essere in linea con la capacità di lavoro dell'impresa espressa dal numero degli addetti all'attività produttiva (non soltanto gli operai dipendenti, ma anche familiari coadiuvanti, soci d'opera e/o lo stesso titolare, pur tenendo conto che, nelle aziende di maggiori dimensioni, il titolare e taluni soci devono dedicare parte del loro tempo all'attività di direzione).

Qualora le ore di lavoro addebitate ai clienti non siano individuabili a causa di troppo generiche descrizioni nella fattura dei servizi resi, la loro determinazione può avvenire in contraddittorio col contribuente in modo da rendere comunque possibile il suddetto confronto.

Ovviamente, differenze di modesta entità (5-10%) non possono essere sufficienti a giustificare un recupero d'imposta, non avendo il conteggio delle ore carattere di assoluta precisione e non potendo escludere la presenza di tempi morti e dispersioni nell'utilizzo della manodopera.

Gli apprendisti ed i dipendenti assunti con contratto di formazione dovranno essere prudentemente valutati, quanto alla resa produttiva, anche sulla base delle affermazioni del titolare o del socio responsabile dell'organizzazione del lavoro.

Il riscontro di lunghi periodi di inattività, desumibili dall'assenza di registrazioni di corrispettivi, dovrà formare oggetto di attento esame, effettuato anche in contraddittorio con la parte.

Qualora non fossero fornite giustificazioni plausibili (stato di temporanea infermità, assenza, ecc.) e potendo disporre di altri elementi indiziari riferiti allo stesso arco temporale (acquisti di materiali, pagamento di forniture, acquisti di beni strumentali o sostenimento di spese personali/familiari), sarà legittimo ipotizzare, anche in relazione a tali periodi "morti", l'effettuazione di prestazioni con conseguente produzione di ricavi, da quantificarsi, sulla base delle tariffe praticate.

Molto utile è rilevare nel processo verbale giornaliero, nella eventualità di un accesso presso la sede di lavoro, il numero e le mansioni di tutto il personale presente, contestando le eventuali incongruenze tra gli acquisti di materiale, le copie dei contratti di prestazione d'opera rinvenuti e la mano d'opera registrata.

L'attenzione del verificatore dovrà pertanto, concentrarsi sulla coerenza interna tra gli elementi riscontrati, tenendo presente che nel settore è possibile la presenza di prestatori di lavoro non "registrati" ai fini assicurativi e previdenziali.

Per le imprese di piccole dimensioni, nelle quali il titolare spesso è un prestatore d'opera, è possibile ricostruire il volume d'affari sulla base delle ore lavorative prestate dall'imprenditore e dai dipendenti.

Occorrerà confrontare il monte ore lavorato dai dipendenti in un determinato periodo (libri paga, cedolini mensili, ecc.), dal personale in forza all'impresa eventualmente non registrato e dal titolare, al netto di assenze a vario titolo, con la manodopera presumibilmente incorporata nei lavori fatturati nello stesso arco temporale. Eventuali apprezzabili differenze dovranno essere giustificate, anche in contraddittorio con la parte, tenendo conto di eventuali abbattimenti del monte ore lavorato, ad esempio per un accertato minor impegno del titolare, ecc..

Il possesso di determinate attrezzature e utensilerie tecniche dovrà essere posto in relazione alla tipologia delle prestazioni effettuate e contabilizzate dall'impresa.

Altri controlli finalizzati all'individuazione dei corrispettivi non contabilizzati saranno diretti ad accertare che:

- tutti i principali beni e materiali acquistati trovino rispondenza nei lavori fatturati. Il controllo va fatto in contraddittorio col contribuente, non essendo sempre agevole risalire dalla documentazione emessa ai beni incorporati nei servizi fatturati. In proposito, si tenga conto che per le imprese del settore non è usuale la costituzione di scorte; i materiali vengono procurati di volta in volta e non dovrebbe, quindi, intercorrere molto tempo tra il loro acquisto ed il loro utilizzo e conseguente addebito al cliente;
- non vi siano palesi incongruenze tra le percorrenze degli automezzi, ricavabili dai consumi di carburante, ed i documenti di trasporto emessi ovvero il numero ed il tipo di prestazioni desumibili dalle fatture emesse (tenuto conto anche dell'ubicazione dei lavori eseguiti). La

correlazione tra consumi di carburante ed entita' dei servizi presenta generalmente un carattere di relativa stabilita' e quindi, oscillazioni troppo marcate dovrebbero, perlomeno, trovare una plausibile spiegazione. Per essere efficace l'incrocio va effettuato con riferimento a limitati periodi nel tempo. Si potrebbe, ad esempio, distribuire i ricavi nei vari mesi e raffrontarli con i costi per carburanti o con altri consumi particolarmente significativi (tenendo conto, tuttavia, delle possibili divergenze tra il periodo di insorgenza dell'obbligo di fatturazione ed i tempi di esecuzione dei lavori);

- l'attrezzatura in dotazione dell'impresa (ad esempio pompe di particolare potenza, ecc.), soprattutto se di notevole capacita' produttiva e costo, trovi riscontro nella tipologia dei lavori fatturati.

Saranno poste in evidenza e contestate alla parte le eventuali incongruenze tra la tipologia, le caratteristiche ed il valore dei beni strumentali rinvenuti nella sede e l'assenza di prestazioni specifiche fatturate e contabilizzate inerenti le attrezzature stesse.

Nei piccoli centri residenziali possono risultare preziose le informazioni acquisibili presso i locali fornitori del materiale utilizzato. Attraverso un controllo incrociato presso gli archivi dei clienti di tali ditte (rivendite di pezzi di ricambio, sanitari per bagni, impianti di irrigazione, ferramenta, ecc.) potranno emergere elementi interessanti relativi al volume e alla frequenza degli acquisti effettuati dalle ditte in questione.

Tale rilevazione, riscontrata con la documentazione presso gli uffici pubblici, potra' utilmente indirizzare il controllo verso i soggetti per i quali risultano maggiori indizi e riscontri.

Puo' risultare utile confrontare i corrispettivi derivanti dall'attivita' svolta nei confronti di imprese con quelli derivanti da attivita' svolta nei confronti di privati. Una modesta incidenza di questi ultimi potrebbe confermare il sospetto di una insufficiente contabilizzazione, considerato che si prestano ad essere occultati piu' facilmente e con minori rischi.

Per la valorizzazione dei servizi non contabilizzati, puo' essere utile riferirsi alla tariffa media oraria che puo' essere desunta dalle fatture e ricevute emesse, tenendo conto che generalmente:

- la tariffa oraria si applica a frazione di 30 minuti, con un addebito minimo di 30 minuti, anche per frazioni inferiori;
- la tariffa e' calcolata aggiungendo al diritto fisso di chiamata:
 - il costo orario relativo al tempo impiegato (comprendendo il tempo di lavoro effettivo, quello di trasferimento e quello dell'eventuale ricerca di pezzi di ricambio);
 - il costo dei materiali impiegati, con una maggiorazione che puo' essere desunta dalle fatture emesse; solitamente il ricarico non e' troppo elevato essendo le imprese del settore soprattutto prestatrici di servizi;
 - il costo dell'eventuale rimborso chilometrico, secondo le tariffe A.C.I., per interventi fuori Comune in cui ha sede la ditta, calcolato sulla distanza di andata e ritorno dalla sede della ditta al domicilio del cliente.

Il diritto di chiamata viene addebitato soprattutto ai clienti privati e nei casi di piccoli lavori di manutenzione.

Il verificatore terra' conto che per i lavori eseguiti nei confronti di imprese, la tariffa media oraria potrebbe risultare piu' bassa rispetto a quella applicata ai privati e ai clienti occasionali, e deve essere indicata in fattura, unitamente alle ore impiegate.

Puo' risultare utile confrontare i corrispettivi derivanti dall'installazione con quelli derivanti da manutenzione e riparazione. Questi ultimi infatti si prestano ad essere occultati piu' facilmente e con minori rischi; una loro modesta incidenza confermerebbe il sospetto di insufficiente contabilizzazione.

L'indagine sui ricavi puo' essere approfondita attraverso questionari indirizzati sia ai clienti, per avere conferma degli importi fatturati e notizie in ordine ad eventuali servizi eseguiti in assistenza o in garanzia, sia ai fornitori, per esaminare la documentazione relativa ai pagamenti effettuati dall'impresa (con l'indicazione del numero dell'assegno e della banca trassata), alla ricerca di eventuali assegni emessi dai clienti e "girati" dall'impresa al fornitore senza annotazione in contabilita'.

3.3.3 - Gli appalti di durata ultrannuale

Le imprese di grandi dimensioni, che presentano una struttura piu' articolata ed un maggior grado di specializzazione, possono eseguire lavori sia in appalto che in subappalto di durata ultrannuale (superiore a 12 mesi).

Questa tipologia di opere e servizi viene pattuita come oggetto unitario di un contratto, la valutazione delle variazioni delle rimanenze finali deve essere effettuata non sulla base dei costi ma sulla base dei corrispettivi contrattuali, ai sensi dell'art. 60 del T.U.I.R..

Attraverso tale procedimento tecnico-contabile viene a determinarsi un utile di esercizio anche in pendenza del compimento dell'opera. Infatti, le rimanenze finali, costituendo una posta economica attiva, valutate sulla

base dei corrispettivi pattuiti, oltre che bilanciare i costi sostenuti nell'esercizio, sono comprensive di una quota di utili attribuibile alle prestazioni già eseguite, di pertinenza dell'esercizio stesso e tassabile in anticipo rispetto all'ultimazione del lavoro.

I metodi adottabili per la determinazione della quota di corrispettivi maturati sono, generalmente, il cosiddetto "cost to cost", in base al quale i costi sostenuti ad una certa data vengono rapportati ai costi totali stimati applicando la percentuale che ne risulta al totale dei ricavi stimati (principio contabile n. 23) o il metodo dei "costi standard", mediante il quale si risale alle opere eseguite e quindi ai corrispettivi corrispondenti. (Risoluzione del 31 gennaio 1981, n. 2492).

E' data, comunque, facoltà all'imprenditore che contabilizza in bilancio le predette rimanenze al costo, di applicare lo stesso metodo anche ai fini della determinazione del reddito, previa richiesta all'Ufficio delle Entrate (o all'Ufficio delle Imposte Dirette) di apposita autorizzazione che ha effetto a partire dall'esercizio in corso alla data in cui e' rilasciata, ai sensi dell'art. 60, comma 5, del T.U.I.R.. La richiesta si ha per accolta se l'ufficio non notifica avviso contrario entro tre mesi (art. 9, D.P.R. n. 42/1988).

Il contribuente e' tenuto a predisporre e a conservare, per il periodo in cui l'ufficio puo' procedere al controllo, per ciascuna opera pluriennale, un prospetto che rechi l'indicazione dei seguenti dati:

- estremi del contratto;
- generalita' e residenza del committente;
- scadenza prevista;
- elementi tenuti a base per la valutazione e la collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa.

Al riguardo si rinvia al modello del prospetto indicato nella circolare del 22 settembre 1982, n. 36/9/1918.

3.3.4 - Controllo applicazione aliquota I.V.A.

Sara' cura dei verificatori controllare se esistono i presupposti per l'applicazione dell'aliquota I.V.A. ridotta alle prestazioni eseguite e agli acquisti di materiale nonche' alle prestazioni di appalto/subappalto ricevute (Leggi del 5 agosto 1978, n. 457 e del 2 luglio 1949, n. 408).

Si rammenta, inoltre, che l'art. 7 della Legge del 23 dicembre 1999, n. 488 ha previsto l'applicazione dell'aliquota I.V.A. del 10% "alle prestazioni aventi ad oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata". Tale agevolazione si applica ai lavori sia di manutenzione ordinaria che straordinaria, fatturati a decorrere dal 1 gennaio 2000, come ribadito dalla Legge del 31 dicembre 2000, n. 388.

Ulteriore fattispecie per la quale e' prevista l'applicazione di un'aliquota I.V.A. agevolata (4%) e' data dai lavori di realizzazione di opere direttamente finalizzate al superamento ed eliminazione delle barriere architettoniche (punto n. 41 ter, tabella A, parte II, del D.P.R. 633/72).

3.4 Altri controlli e riscontri

Un'ultima serie di indizi puo' essere considerata al solo fine di valutare l'attendibilita' della dichiarazione ovvero la congruita' minima di quanto accertato con gli elementi in precedenza descritti.

Il capitale investito nell'azienda (attrezzature, automezzi, magazzino), il possesso a titolo di proprieta' dei locali utilizzati per l'esercizio dell'attivita' e la retribuzione figurativa del titolare e dei soci impegnati a tempo pieno nell'azienda, sono altrettanti elementi che hanno un carattere indiziario.

Si puo' infatti porre a confronto il reddito dell'impresa con quello conseguibile da un impiego alternativo dei fattori produttivi che concorrono a realizzarlo.

In altri termini il reddito dichiarato non dovrebbe mai collocarsi (quantomeno in modo ricorrente) al di sotto di quello virtuale costituito dalla somma:

- dei proventi ottenibili da un impiego alternativo del capitale investito nell'azienda;
- del fitto figurativo dei locali (se di proprieta') ove si svolge l'attivita';
- della retribuzione conseguibile in posizione di lavoro dipendente nello stesso settore di attivita'.

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

Altri elementi indiziari possono essere costituiti da manifestazioni di capacita' contributiva (possesso di auto, 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 potra' procedere, 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. 600/73, nei confronti del titolare dell'impresa e/o dei soci.

3.5 Le indagini bancarie

Gli accertamenti bancari costituiscono uno strumento molto incisivo per l'esame della posizione fiscale del contribuente, in particolare delle persone fisiche, delle associazioni tra professionisti, delle società di persone e delle società di capitale a ristretta base azionaria. Il loro impiego deve rispondere a principi di economicità e di prevedibile proficuità dell'azione di controllo.

L'indagine bancaria è certamente consigliabile in presenza di gravi indizi di evasione, ovvero qualora permanga un significativo divario tra il volume d'affari ed i redditi determinati in base alla 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.

Peraltro, la Legge 28 dicembre 1995, n. 549 consente di graduare l'indagine in relazione sia all'entità degli indizi di evasione riscontrati che alle esigenze di progressivo approfondimento del controllo eventualmente scaturite dall'analisi degli elementi acquisiti nel corso della verifica.

Sono quindi delineabili diversificati percorsi d'indagine, che potranno essere seguiti anche in via alternativa.

3.5.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti

(artt. 32, 1 comma n. 6-bis del D.P.R. 600/73 e 51, 2 comma n. 6-bis del D.P.R. n. 633/72)

In tal caso viene richiesta alla parte, previa autorizzazione del Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate, la dichiarazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con aziende di credito, con l'amministrazione postale, con società fiduciarie ed ogni altro intermediario finanziario.

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 con lui intrattenuti.

3.5.2 - Richiesta della copia dei conti 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, la copia dei conti direttamente agli istituti di credito ed agli intermediari finanziari.

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

Le indagini dovranno comunque essere condotte secondo selezionate opzioni investigative che restringano la forbice costi-benefici dell'azione di accertamento (banche che hanno sportelli nella città ove operano il contribuente e i suoi familiari più stretti, nelle province contigue, nel luogo di nascita, nella località ove possiede residenze secondarie o comunque dove si supponga l'esistenza di conti).

L'indagine può coinvolgere anche altri soggetti (familiari e non) motivatamente sospettati di essere intestatari di comodo di conti riferibili al contribuente o di cui il medesimo abbia la disponibilità.

Check List versione nuova

Categoria Economica - INSTALLAZIONE DI IMPIANTI IDRAULICO SANITARI

OMISSIS

N.B. la Check List è visibile in formato PDF sulla pagina Web del Servizio di Documentazione Tributaria

[Documento in formato pdf](#)