

---

# Autonoleggi al test dei controlli delle Entrate

---

di [Roberta De Marchi](#)

**Publicato il 22 Febbraio 2013**

L'Agenzia delle Entrate ha sviluppato una specifica metodologia di controllo relativa all'attività di autonoleggio, che tiene conto delle particolarità di tale tipologia d'impresa

E' stata pubblicata in questi giorni, per la prima volta, la metodologia di controllo relativa all'attività di autonoleggio.

Analizziamo, quindi, gli aspetti giuridici dell'attività, puntando l'attenzione sulle modalità con cui i verificatori del Fisco procederanno alla ricostruzione del volume d'affari e dei ricavi.

## Il quadro giuridico del settore

Il settore del noleggio a breve e a lungo termine di veicoli ingloba le seguenti attività, ricomprese nei seguenti codici attività:

77.11.00 - noleggio di autovetture e autoveicoli leggeri: si tratta delle attività di noleggio di auto e di furgoni sia a breve termine (da un giorno ad un mese) sia a lungo termine (oltre un mese), in risposta ad esigenze di spostamento per turismo oppure per affari (nel caso delle auto) oppure ad esigenze di disponibilità di furgoni per necessità temporanee di trattamento di carichi medi e pesanti, sia nell'ambito di attività d'impresa, sia nell'ambito privato;

77.12.00 – noleggio di autocarri e di altri veicoli pesanti: si tratta del noleggio di veicoli da lavoro, in risposta ad esigenze di impresa. Tale noleggio può essere di breve periodo, quando si tratti di sostituire macchine in riparazione o macchine specifiche, oppure di lungo periodo, quando la scelta dell'impresa noleggiante è quella di disporre di autocarri sempre all'avanguardia con la massima flessibilità di scelta del mezzo;

77.39.10 – noleggio di altri mezzi di trasporto terrestri: si tratta essenzialmente del noleggio di moto, scooter e biciclette.

Il servizio di base si concretizza nel rendere a terzi la disponibilità di un determinato bene.

Il servizio principale spesso è supportato dall'offerta di *servizi accessoriche* nell'insieme aiutano a qualificare l'offerta e a fidelizzare l'utenza, oltre che ad incrementare il volume d'affari.

Un esempio è il drop-off, la riconsegna del veicolo in un'altra città o in un aeroporto diverso da quello del ritiro; con questo servizio le compagnie rendono più flessibile la chiusura del contratto, slegando i clienti dai vincoli territoriali di localizzazione dei punti di ritiro.

Un altro servizio accessorio è rappresentato dal fornire, insieme agli automezzi, tessere carburante, mediante un contratto di *netting*, ovvero un particolare sistema di vendita del carburante che si articola in un rapporto trilaterale che prevede l'intervento delle stesse compagnie petrolifere.

In pratica, le aziende che aderiscono a questo sistema ricevono una tessera magnetica mediante la quale attuano il rifornimento di carburante presso gli impianti autostradali e solo successivamente ricevono la fattura, con cadenza periodica prestabilita, dalla Compagnia petrolifera.

Quest'ultima avrà ricevuto, a sua volta, dal gestore dell'impianto la fattura relativa al carburante che questo ha erogato direttamente all'azienda.

Inoltre nel settore auto l'utilizzo di carte di credito per il pagamento evita al titolare di corrispondere elevate cauzioni al momento del ritiro; in molti casi, consente il noleggio di un'auto di categoria superiore al costo di una più piccola e, se aziendali, di avere l'auto immediatamente, in qualunque punto di noleggio, grazie alla sola prenotazione e con un notevole risparmio di tempo.

Al noleggio a volte si accompagna l'offerta del servizio di deposito e custodia dei mezzi propri che possono essere ricoverati, per il periodo in cui rimangono inutilizzati, insieme ai mezzi destinati all'attività di noleggio; è prassi degli operatori, inoltre, fornire alla clientela un servizio informativo preciso e puntuale che indica l'elenco di aree di sosta del territorio, una proposta di itinerari percorribili con i mezzi noleggiati e le convenzioni con i campeggi, i villaggi turistici e le strutture agrituristiche in cui è possibile effettuare le soste.

Dal punto di vista giuridico, il codice della strada, d.Lgs. 30 aprile 1992 n. 285, disciplina il contratto di locazione senza conducente all'articolo 84, il quale afferma che un veicolo si intende adibito a *locazione senza conducente* quando il locatore, dietro corrispettivo, si obbliga a mettere a disposizione del locatario, per le esigenze di quest'ultimo, il veicolo stesso. L'articolo 85, invece, disciplina il servizio di *noleggio con conducente* per trasporto di persone.

Sembrirebbe pertanto che, i due termini, noleggio e locazione, si riferiscono a due tipologie di servizi diversi; nella realtà quotidiana i due termini spesso si sovrappongono, pertanto, ai fini della presente metodologia, il termine noleggio viene utilizzato anche per indicare la locazione di veicoli senza conducente.

## **La metodologia del controllo**

In fase di accesso presso i locali destinati all'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo, i verificatori procederanno, fra l'altro, alla rilevazione 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, i verificatori effettueranno 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 chiederanno al datore di lavoro l'esibizione, ove obbligatori:

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

Saranno, inoltre, reperite le 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, c. 2, del d.l. n. 510 del 1996, così come convertito dalla Legge n. 608 del 1996 e da ultimo sostituito dall'art. 1, c. 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, saranno 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*”, al fine della irrogazione delle sanzioni, di cui all’articolo 3 commi 3 e 5 del d.l. n. 12/200212.

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

reperire ed acquisire agli atti della verifica tutte le registrazioni ed i documenti contabili ed extracontabili rilevanti ai fini del controllo (schedari dei clienti, quietanze, corrispondenza, indirizzi, agende, appunti, preventivi, contratti o altra documentazione inerenti le prestazioni rese, tariffe relative ai diversi servizi offerti, ecc.);

reperire i contratti conclusi con i clienti utilizzatori e con soggetti terzi (altre società di noleggio o privati) per l’utilizzo dei loro veicoli;

reperire le segnalazioni presentate per l’autorizzazione all’esercizio dell’attività;

acquisire i supporti magnetici rinvenuti. Se l’azienda si avvale di mezzi informatici, si provvederà a visionare il programma di gestione ed a richiedere la stampa dell’elenco clienti. La lettura di detti supporti magnetici potrà consentire la rilevazione di clienti, fornitori, incassi e pagamenti non presenti in contabilità. Debita attenzione va riservata ai dati registrati nell’hard disk del personal computer, utilizzato dal titolare dell’impresa o da soggetti aventi particolari responsabilità gestionali. Ai sensi dell’art. 52, c. 4, del d.P.R. n. 633/72, l’ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l’accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali. Si rammenta che se la parte non consente l’utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale, i funzionari che procedono all’accesso possono, ai sensi dell’art. 52, c. 9, del d.P.R. n. 633/72, provvedere con mezzi propri alla elaborazione e lettura dei supporti magnetici fuori dai locali aziendali. Qualora vengano utilizzate chiavi di accesso o codici particolari a tutela del contenuto dei supporti magnetici si potrà chiedere al titolare dell’azienda di eseguire le operazioni necessarie per accedere alle informazioni in esso contenute. Con la larga diffusione delle nuove tecnologie è sempre più frequente lo scambio di dati ed informazioni tramite posta elettronica (E-mail). Tali informazioni desunte dalla casella di posta elettronica dell’azienda possono avere rilevanza ai fini del controllo. A questo proposito si fa presente che i messaggi già “aperti”, come per la normale corrispondenza attinente l’attività, sono direttamente acquisibili, mentre quelli non ancora letti sono da trattare secondo quanto previsto dall’art. 52, c. 3, del d.P.R. n. 633/72 (si evidenzia che in molti programmi di gestione della posta elettronica i messaggi aperti sono contraddistinti da una icona raffigurante una busta aperta, mentre quelli non ancora letti da un titolo in grassetto);

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

rilevare l'eventuale svolgimento di altre attività (i.e. officina, riparazioni, parcheggio, deposito e custodia dei mezzi propri, drop-off) al fine di accertare la tipologia dei servizi offerti. In tali casi si rileverà la presenza dei relativi beni strumentali ed il loro costo nonché l'ammontare delle spese correnti (ad esempio spese di energia elettrica) e quelle relative alla manodopera. Per il controllo di tali attività si rinvia comunque alle rispettive metodologie;

rilevare il personale presente in azienda anche al fine di individuare professionalità sintomatiche della presenza di servizi accessori (ad esempio deposito e custodia dei mezzi propri);

rilevare le tariffe eventualmente esposte al pubblico o desumibili dalla documentazione rinvenuta, considerando che esistono tariffe differenziate in dipendenza del tipo di veicolo, del periodo di noleggio/locazione (breve termine, lungo termine, leasing operativo), dei servizi accessori offerti e, i mezzi di pagamento richiesti. In mancanza di tali dati si agirà in contraddittorio con i clienti o con la parte, verbalizzando le dichiarazioni rese, anche in riferimento ad eventuali sconti praticati e/o convenzioni operate;

controllare la cassa, per verificare se i valori rinvenuti (denaro, assegni, ricevute di carte di credito) trovano riscontro con gli incassi complessivi e parziali registrati (ricevute fiscali, fatture);

rilevare quali carte di credito vengono accettate in pagamento;

riscontrare il numero dei veicoli presenti, rilevando per ciascuno di essi la targa, la cilindrata e gli altri elementi ritenuti particolarmente significanti ai fini del controllo. I verificatori si assicureranno che tutte le movimentazioni vengano segnalate, sino al termine delle operazioni di rilevazione;

inventariare ulteriori beni strumentali utilizzati per lo svolgimento dell'attività;

rilevare e controllare i dati utilizzati e dichiarati dal contribuente ai fini dell'applicazione degli Studi di Settore;

controllare l'esistenza e la corretta tenuta della contabilità;

richiedere alla parte, con contestuale verbalizzazione delle dichiarazioni rese, notizie relative a: misura e modalità di riconoscimento degli sconti eventualmente praticati su determinati servizi offerti; tipologia della clientela (privati, aziende), in quanto ciascuna di esse è mossa da bisogni particolari che richiedono, per essere soddisfatti, la fruizione di servizi specifici caratterizzati dall'utilizzo di beni diversi e da una durata temporale differente; modalità organizzativa (esempio punto vendita stagionale, franchising con noleggio a breve o lungo termine, indipendente con noleggio a

breve o lungo termine, agenzie); modalità di gestione della cassa al fine di appurare la frequenza e l'entità dei prelievi da parte del titolare, la data, l'importo e la causale dell'ultimo prelevamento.

Le seguenti ulteriori rilevazioni potranno essere utili al fine di inquadrare la potenzialità reddituale dell'esercizio:

superficie degli spazi a disposizione;

numero dei mezzi impiegati nell'esercizio dell'attività;

anno di inizio dell'attività;

titolo di possesso dei locali utilizzati;

eventuali ristrutturazioni effettuate negli ultimi anni;

ambito territoriale in cui opera l'impresa e livello di concorrenza (presenza di altri esercizi simili nelle zone, dati sulle nuove iscrizioni o cancellazioni di ditte del settore operanti nel territorio comunale);

premi di assicurazione contro i rischi derivanti dall'esercizio dell'attività;

capitale investito.

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

La verifica dei ricavi dichiarati muoverà dai dati e dalle notizie acquisite nel corso del controllo e tenderà a ricostruire l'effettiva entità, quantità e qualità, delle prestazioni effettivamente eseguite, a fronte di quelle annotate in contabilità e dichiarate, sia ai fini I.V.A. che delle imposte sui redditi, attraverso i documenti, i riscontri oggettivi, eventuali controlli incrociati con i clienti, e mediante una ragionata analisi di tutti gli indizi raccolti.

Si possono ipotizzare i seguenti comportamenti:

totale occultamento del corrispettivo conseguito;

sottofatturazione della prestazione resa.

Sarà valutata l'opportunità di scomporre il volume d'affari in base ai destinatari delle prestazioni, distinguendo quelle fatturate nei confronti d'impresa da quelle effettuate nei confronti di privati, al fine di individuare la possibile tipologia di evasione attuata nei confronti dei diversi fruitori del servizio di noleggio.

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

E' possibile individuare indizi di evasione:

dal confronto tra gli assegni rinvenuti o le ricevute di carta di credito con gli incassi complessivi e parziali certificati;

dall'analisi dei contratti stipulati con i fruitori del servizio;

dall'analisi dei corrispettivi risultanti dalle fatture, scomponendoli ed imputandoli secondo la tipologia dei servizi forniti: forniture di base (noleggio di autoveicoli) e servizi accessori;

dall'esame delle fatture di acquisto per accertare l'eventuale omessa contabilizzazione dei costi relativi ai consumi essenziali (assicurazioni, carburante, energia elettrica, spese di manutenzione dei veicoli, ecc.);

tale circostanza consente di presumere un'impostazione contabile poco aderente alla realtà aziendale;

dal riscontro che tutti gli elementi rilevati da documentazione extracontabile e da supporti elettronici trovino corrispondenza nelle scritture contabili e documentali;

dall'aumento del numero degli autoveicoli acquistati, che, rappresentando un indizio dell'espansione dell'attività, fa presumere un aumento del fatturato;

Può inoltre essere utile, per i verificatori, suddividere i ricavi dichiarati per periodi, al fine di esaminarne l'andamento e verificarne separatamente la congruità; ingiustificati incrementi dei corrispettivi annotati (i.e. in prossimità delle liquidazioni I.V.A.) possono infatti essere indicativi di contabilizzazioni scarsamente veritiere, presumibilmente effettuate a "posteriori". Tale operazione risulta particolarmente utile per quelle attività che si rivolgono in particolare alla clientela privata, per un uso turistico dei mezzi noleggiati, che dovrebbero vedere un'intensificazione dell'attività nei periodi di vacanza e in prossimità delle feste.

Al fine di analizzare la congruità del fatturato dichiarato gli 007 del Fisco si potranno basare anche sull'elaborazione di alcuni indici. In particolare l'indice di *produttività per addetto* permette di valorizzare l'opera dei dipendenti, in rapporto alle potenzialità della struttura.

L'apporto fornito da ciascun addetto in termine di ricavi, può essere calcolato come segue:

Ricavi al netto dell'I.V.A.

I = \_\_\_\_\_

Numero addetti

I = indice di produttività per addetto

Il risultato di detto rapporto dovrà essere coerente con l'assunto logico secondo cui ad ogni addetto devono corrispondere ricavi che consentano un margine sufficiente a coprire almeno la rispettiva remunerazione.

Anche l'indicatore *resa del capitale* fornisce indizi sulla redditività dell'attività: esso viene calcolato come segue:

Ricavi – ( R.I. + acquisti – R.F.i) –costo per la produzione di servizi

R = \_\_\_\_\_

Valore dei beni strumentali

R = indice resa del capitale

Una bassa resa del capitale può indicare una evasione sui ricavi, non correttamente rapportati al livello degli investimenti effettuati in beni strumentali. L'impresa potrebbe avere una dotazione strumentale sovradimensionata rispetto all'attività effettivamente svolta, con conseguente sottoutilizzo.

L'alta resa del capitale potrebbe dipendere, invece, dalla mancata indicazione del valore di alcuni beni strumentali utilizzati nell'attività. L'impresa potrebbe avere una dotazione strumentale minimale oppure i beni strumentali utilizzati, contabilizzati al costo storico, sono stati acquistati da molto tempo.

### **Ricostruzione dei ricavi**

Per la ricostruzione del volume d'affari i verificatori partiranno dalla determinazione del numero di autoveicoli a disposizione dell'azienda; all'uopo sarà utile fare riferimento sia all'inventario effettuato al momento dell'accesso, sia da quanto risulta dal registro dei beni ammortizzabili, in particolare con riferimento all'anno oggetto del controllo.

E' possibile che l'impresa abbia utilizzato, ai fini dell'esercizio dell'attività, autoveicoli non di proprietà e queste informazioni possono essere desunte dalla documentazione rinvenuta, in particolare, i contratti stipulati con le altre imprese di autonoleggio, nei quali dovrebbe essere indicati anche il canone di noleggio pattuito dalle parti e i periodi di messa a disposizione del veicolo.

E' utile dividere il parco veicoli a disposizione, in più classi omogenee al loro interno in base alla cilindrata e alla tipologia, in quanto, presumibilmente, a ciascuna classe corrisponde una diversa fascia di prezzo.

Una volta determinato il parco veicoli a disposizione, risulterà più agevole determinare il numero di autoveicoli noleggiati in un determinato periodo d'imposta; tale informazione può essere desunta:

1. dall'esame dei contratti stipulati con la clientela, dai quali risulta la tipologia di autoveicolo noleggiato, la tipologia di clientela (impresa o privato), il periodo di noleggio, il canone di noleggio;
2. dall'analisi delle fatture emesse; si ricorda che a seguito della modifica normativa di cui al d.l n. 98 del 6 luglio 2011, convertito con modificazioni, dalla Legge n.111 del 15 luglio 2011, è stato introdotto l'obbligo di inserire nella fattura gli estremi identificativi del contratto di noleggio al fine di rendere più agevole il collegamento tra i due documenti. Dal loro raffronto è possibile innanzitutto individuare se le prestazioni sono state correttamente fatturate, nonché è possibile valutare la congruità dei corrispettivi fatturati in relazione alla prestazione eseguita.

In particolare per ogni autoveicolo deve essere determinato:

il numero di giornate o settimane di noleggio;

il numero massimo di posti;

la tariffa applicata: bisogna considerare gli eventuali sconti praticati per periodi di noleggio prolungati; (noleggio long term);

servizi accessori forniti.

Sulla base di tutti questi dati è possibile determinare i ricavi da noleggio/locazione per ogni singolo autoveicolo, che andranno confrontati con gli importi regolarmente fatturati e contabilizzati.

In mancanza di elementi documentali necessari alla ricostruzione dei ricavi, si potrà procedere ad una ricostruzione indiretta dei ricavi con delle percentuali di utilizzo dei veicoli; in tale ambito è utile rilevare eventuali periodi di intensificazione dell'attività, ad esempio in prossimità delle vacanze estive, nei week-end, in occasione di fiere o altri eventi commerciali che interessano il luogo in cui è ubicata l'attività... Fondamentale a tal fine, è il confronto da effettuare con la parte.

21 febbraio 2013

Roberta De Marchi