

# **Il commercialista telematico**

## **I CONTROLLI NEI CONFRONTI DELLE IMPRESE DI PULIZIA**

a cura di Concetta Pagano

Con le nuove dieci metodologie di controllo approvate dal Ministero delle Finanze e rese pubbliche con Circolare n. 246/E del 29.12.99, sono aumentate le attività passate al setaccio dal Fisco.

Le guide per i verificatori che permettono un controllo più proficuo e celere, consentono agli Uffici finanziari di avere dei prodotti finiti e subito utilizzabili per il successivo avvio del procedimento di accertamento con adesione.

Analizziamo la metodologia di controllo elaborata a suo tempo nei confronti dei servizi di pulizia, ancora oggi applicata in sede di controllo.

### **Attività di controllo nei confronti dei Servizi di pulizia**

La circolare ministeriale, dopo aver illustrato il tipo di attività che le imprese del settore svolgono, evidenzia, con nettezza che:

- nel settore sono presenti fenomeni di evasione contributiva, totale o parziale, che riguardano anche imprese di una certa dimensione, dove generalmente, invece, il fenomeno non dovrebbe riscontrarsi;
- che il settore registra un notevole incremento di imprese (nel 1991 le imprese erano complessivamente 17.469, nel 1996 23.566, con un incremento, pertanto, di oltre il 35%);
- che il settore è fortemente caratterizzato dal ricorso al lavoro a tempo parziale e che il numero di imprese note all'Inps è di gran lunga inferiore a quello delle imprese effettivamente operanti.

La circolare prosegue indicando l'attività da svolgere prima di iniziare il controllo e l'attività da svolgere al momento dell'accesso, per meglio sfruttare l'effetto sorpresa, soffermandosi diffusamente sul controllo del volume d'affari e sui metodi di ricostruzione indiretta dei corrispettivi, che rappresenta il punto nodale dell'intero percorso.

Già, infatti, in premessa, vengono indicate le violazioni più frequentemente riscontrate in occasione di precedenti verifiche:

- Registrazione di fatture per operazioni inesistenti, finalizzate alla contabilizzazione di costi altrimenti non dimostrabili relativi al pagamento di lavoratori dipendenti "in nero";
- Mancata emissione di ricevute fiscali;
- Omessa registrazione di fatture e/o annotazione di elementi positivi di reddito;
- Omessa ritenuta d'acconto relativa alla corresponsione di redditi di lavoro dipendente;

# Il commercialista telematico

## Attività preparatoria al controllo

L'attività preparatoria al controllo, per qualsiasi tipo di verifica da effettuare, riveste importanza fondamentale. La circolare, preliminarmente, fa presente che i verificatori devono acquisire, tramite il sistema dell'Anagrafe Tributaria, tutta una serie di informazioni utili, verificando anche gli eventuali elementi in possesso dell'Ufficio (ad es. inclusione nelle liste selettive degli anni precedenti), e acquisendo, anche per mezzo di fonti non istituzionali (elenchi telefonici, riquadri su Pagine Gialle e Pagine utili, spot radiofonici e/o televisivi di emittenti locali) tutti gli elementi rilevanti ai fini del controllo.

## L'accesso

Il "vademecum" invita i verificatori, al momento del primo intervento, a prestare particolare cura e attenzione, oltre che alla ricerca di tutta la documentazione contabile (ad esempio copie dei contratti di appalto stipulati) anche di quella extracontabile (ad esempio brogliacci, agende, rubriche telefoniche, etc.): tutti elementi che potranno essere di ausilio per la ricostruzione del volume d'affari e per l'individuazione dell'entità e della tipologia del lavoro eseguito.

I verificatori dovranno, altresì, valutare l'opportunità di eseguire l'accesso, oltre che nella sede dell'impresa, anche presso i locali dove vengono conservate le attrezzature e i materiali necessari all'espletamento dell'attività.

Dopo aver verificato la regolarità estrinseca delle scritture contabili (la cui non corretta tenuta potrebbe giustificare il ricorso all'accertamento induttivo ex art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/73) sarà cura dei verbalizzanti rilevare il numero dei dipendenti effettivi e le loro mansioni (da confrontare con quanto risulta a libro paga e matricola), le attrezzature e i macchinari utilizzati, con particolare riferimento a quelli specifici per particolari tipologie di servizi, inventariare le giacenze dei materiali di consumo e degli altri beni necessari, al fine di determinare i consumi maggiormente correlati al volume d'affari, esaminare i contratti di appalto al fine di individuare i principali servizi resi e determinare, anche in contraddittorio con il contribuente, le prestazioni "tipo", rilevare le tariffe applicate e acquisire eventuali convenzioni stipulate con enti pubblici.

## Il controllo del volume d'affari

L'individuazione delle prestazioni non fatturate e delle prestazioni fatturate per importi non congrui, sia ai fini II.DD. che Iva, costituisce l'obiettivo prioritario dell'attività di verifica.

Pertanto, effettuati i controlli formali, l'attenzione dei verificatori dovrà essere prestata al controllo delle registrazioni delle fatture passive per accertare (anche mediante controlli incrociati con i fornitori o attraverso interrogazioni al sistema dell'Anagrafe Tributaria per appurare il volume d'affari dichiarato e il costo del personale dei fornitori) l'eventuale imputazione di fatture per operazioni inesistenti).

# Il commercialista telematico

“Il fiuto del verificatore” porterà ad effettuare particolari approfondimenti (verifica delle modalità di pagamento) nei casi sospetti.

L'analisi dei componenti negativi di reddito deve essere incentrata ad una lettura funzionale dei costi in rapporto con la natura dei ricavi dichiarati, per verificarne i presupposti di deducibilità.

## **La ricostruzione dei corrispettivi sulla base della manodopera impiegata**

La stima del numero delle prestazioni presumibilmente fornite può essere effettuata sulla base della manodopera impiegata, tenuto conto del monte ore totale (ordinarie e straordinarie) prestate dai dipendenti e dagli altri addetti.

Il raffronto tra i servizi contabilizzati in un certo periodo e la forza lavoro utilizzata nello stesso arco temporale potrà far emergere delle contraddizioni che andranno sempre valutate in contraddittorio con la Parte.

In ogni caso i verificatori, già in sede di verifica, ai fini della quantificazioni del numero delle prestazioni eseguite dovranno tenere in debito conto che:

- l'apporto del titolare diminuisce all'aumentare del numero dei dipendenti e può essere quasi nullo quando questi superano le 8 - 10 unità;
- riconoscere un abbattimento del 10 - 20 % per pause e dispersioni di tempo, limitatamente a periodi dell'anno di accertato minore impegno;
- la resa produttiva degli apprendisti e degli assunti con contratto di formazione dovrà essere valutata in contraddittorio con la Parte.

Gli eventuali differenziali riscontrati potranno costituire fondamento per la presunzione, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d, del D.P.R. n. 600/73, così come modificato dall'art. 62 sexies del D.L. 30.08.93 n. 331, conv. con modificazioni nella L. 29.10.93 n. 427, (che dispone che gli accertamenti possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta), di mancata fatturazione di corrispettivi, e valorizzati sulla base delle tariffe mediamente praticate per prestazioni similari, o sulla base della tariffa media del costo orario per addetto del settore che oscilla tra le 12 e 14 euro (esempio di ricostruzione dei corrispettivi: numero dei dipendenti X 11 mesi - 1 mese di ferie - X 22 giornate lavorative al mese, ciascuna di 8 ore, moltiplicate per una retribuzione oraria pari a 13 euro, riconoscendo, in contraddittorio, una certa percentuale di diminuzione di capacità lavorativa).

## **Ricostruzione dei corrispettivi sulla base dei consumi dei materiali**

A riscontro della modalità di ricostruzione sopra esaminata il volume d'affari dovrà essere ricostruito sulla base dei consumi di materiale.

Correttamente la circolare precisa che tale sistema di ricostruzione può risentire di acquisti senza fattura, pervenendo addirittura a corrispettivi accertati inferiori a quelli dichiarati.

La circolare fornisce inoltre i dati relativi alle incidenze medie del costo dei materiali e dell'attrezzatura minuta riferiti ad un servizio di pulizia tipo (ufficio di circa 200 mq.).

# Il commercialista telematico

La verifica della congruità tra m2 puliti e quantitativo di materiali consumati, e tra macchinari posseduti e numero di prestazioni correlate all'impiego di tali attrezzature, potrà far emergere un consumo sproporzionato di materiali e un sottoutilizzo dei macchinari, indice di sussistenza prestazioni non contabilizzate.

La ricostruzione indiretta dei corrispettivi potrà essere valutata con moderazione dai verificatori, in presenza di particolari accertate situazioni, puntualmente motivate in sede di relazione di accompagnamento alla verifica.

## Indice di produttività per addetto

Sulla scorta di quanto già illustrato in precedenti metodologie di controllo, un elemento da valutare è dato dalla valorizzazione dell'opera dei dipendenti, in rapporto alle potenzialità della struttura e all'organizzazione del lavoro secondo il seguente rapporto:

$$I = \frac{\text{Ricavi al netto dell'Iva}}{\text{numero addetti}}$$

Il risultato di tale rapporto dovrà essere coerente e in linea con l'assunto secondo cui ad ogni addetto devono corrispondere ricavi che consentono un margine sufficiente a coprire almeno la rispettiva remunerazione. In caso contrario, si può fondatamente presumere che si è in presenza di prestazioni non contabilizzate.

## Ulteriori elementi a supporto della ricostruzione indiretta dei corrispettivi

Proprio al fine di avvalorare il ricorso all'art. 39, comma 1, lett. d, del D.P.R. n. 600/73 citato, il processo verbale di constatazione dovrà evidenziare l'eventuale crescita dimensionale dell'azienda e l'incremento dei beni strumentali (che presuppongono investimenti) cui dovrà far riscontro un contemporaneo aumento del volume d'affari.

Va verificato anche se tra i corrispettivi addebitati alla clientela siano presenti, in misura presumibilmente remuneratoria dell'investimento effettuato, prestazioni comportanti l'utilizzo di detti macchinari. Si deve ritenere che, così come previsto nella metodologia di controllo riguardante i C.A.F., l'eventuale genericità della descrizione della prestazione in fattura, debba essere sanzionata per il contrasto con l'art. 21 del D.P.R. n. 633/72.

La valutazione del capitale investito nell'azienda, unitamente alla retribuzione figurativa del titolare e degli eventuali soci occupati prevalentemente nell'attività può fornire un indizio valido circa l'attendibilità dei risultati. Pertanto, il reddito d'impresa dichiarato, in genere, non dovrebbe mai collocarsi al di sotto di quello virtuale costituito dalla somma dei proventi ottenibili da un impiego alternativo del capitale investito nell'azienda e della retribuzione conseguibile, in posizione di lavoro dipendente, nello stesso settore di attività.

# Il commercialista telematico

Manifestazioni evidenti di maggiore capacità contributiva (possesto di auto di grossa cilindrata, di imbarcazioni, di più immobili) potranno essere utilizzati, ai soli fini delle imposte dirette, per la emissione di un avviso di accertamento sintetico ex art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/73, in tutti quei casi in cui la ricostruzione del volume d'affari abbia dato esiti non soddisfacenti.

## Le indagini bancarie

La circolare ministeriale citata, in ordine alla opportunità di eseguire gli accertamenti bancari, riconferma il pensiero già espresso nelle precedenti metodologie di controllo, evidenziando che il loro impiego comporta un notevole assorbimento di capacità operativa e pertanto si deve valutare la proficuità dell'attività di controllo da intraprendere.

Il Ministero, nel puntualizzare che le indagini bancarie appaiono opportuni in tutti quei casi in cui vengono frapposti ostacoli all'attività di verifica, precisa che esse devono essere attivate quando le violazioni, le omissioni e le falsi indicazioni contabili siano così gravi, e i dati a disposizione così scarsi, da rendere difficile la ricostruzione del volume d'affari.

In ogni caso le indagini devono essere condotte secondo selezionate modalità investigative che restringano la forbice costi - benefici dell'azione di controllo: banche che hanno sportelli nella città dove opera l'amministratore e/o i soci, nelle province vicine, nei luoghi di nascita, nelle località dove si possiedono residenze secondarie o comunque dove i verificatori suppongano l'esistenza di conti, e potrà coinvolgere anche altri soggetti (familiari e non) motivatamente sospettati di essere "teste di legno" del contribuente sottoposto a verifica.

Concetta Pagano  
11 Novembre 2008