

Metodologia di controllo

AGRITURISMO

Codice attività ATECOFIN 2004:

55.23.5 -	Agriturismo
------------------	--------------------

Codice attività ATECO 2007:

55.20.52-	Attività di alloggio connesse alle aziende agricole
------------------	--

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	20
3.1 L'accesso	20
3.2 Rilevazione del personale	20
3.3 Controlli prioritari	22
3.4 Il controllo del volume d'affari.....	23
3.4.1 - Assetto contabile	23
3.4.2 - La disaggregazione dei dati	25
3.4.3 - La ricostruzione del volume d'affari.....	26
3.5 Altri indizi e riscontri	29
3.6 Le indagini finanziarie	31
3.6.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti	33
3.6.2 - Richiesta dati, notizie e documenti agli istituti di credito e finanziari	33
CHECK LIST.....	35

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 adottati, 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
<i>INFORMAZIONI ANAGRAFICHE</i>	
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 settore in questione viene individuato dal codice attività ATECO 2007 - 55.20.52 *Attività di alloggio connesse alle aziende agricole*.

L'agriturismo è il turismo agreste o di campagna. E' affidato all'iniziativa di imprese agricole a differenza del turismo tradizionale.

Si può affermare che l'agriturismo è una forma di turismo ufficiale e parallelo a quello tradizionale con delle caratteristiche intrinseche sue proprie e rispondenti alle esigenze di una parte della domanda turistica.

L'offerta di servizi agrituristici è tendenzialmente più accentuata nelle regioni ed i luoghi già a forte vocazione turistica.

Il veicolo pubblicitario più usuale è in gran parte costituito da riviste e guide specializzate (riviste tutte presenti con propri siti su internet).

Le guide, a carattere nazionale, contengono l'elenco e la descrizione delle aziende distintamente per regione. Esse rispondono all'obiettivo di meglio localizzare e presentare le singole aziende, fornendo nel contempo ogni informazione utile anche sui servizi aggiuntivi offerti al turista (gite a cavallo, trekking, piscina, ecc.).

A livello provinciale, l'azione divulgativa viene svolta dalle aziende di promozione turistica ed è frequente che talune aziende di agriturismo si avvalgano di propri intermediari, agenzie e tour operator.

Inquadramento giuridico

Il d.Lgs. del 18 maggio 2001, n. 228 ha modificato l'articolo 2135 del Codice Civile introducendo due principali novità: una nuova definizione di imprenditore agricolo e l'inserimento fra le attività agrituristiche di alcune attività ricreative, culturali e didattiche.

L'articolo 2135 del C.C. definisce come imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse alle precedenti.

Per coltivazione del fondo, silvicoltura e allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano (o possono utilizzare) il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

Per le attività connesse, invece, la nuova formulazione dell'articolo 2135 del C.C. stabilisce che sono considerate tali le attività esercitate dall'imprenditore agricolo dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione (compresa la vendita diretta al dettaglio) e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o dallo sfruttamento del bosco, o dall'allevamento di animali, nonchè le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante il prevalente utilizzo di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le

attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale ovvero le attività di ricezione ed ospitalità (cfr. Circolare del 15 novembre 2004, n. 44 della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso).

Fino all'entrata in vigore della nuova Legge quadro del 20 febbraio 2006, n. 96, la disciplina generale dell'agriturismo era contenuta nella Legge quadro del 5 dicembre 1985, n. 730, che all'articolo 2 chiariva che: "Per attività agrituristiche si intendono esclusivamente le attività di ricezione ed ospitalità esercitata dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 del Codice Civile, singoli o associati e dai loro familiari di cui all'art. 230 bis del codice civile, attraverso l'utilizzazione della propria azienda, in rapporto di connessione e complementarietà rispetto alle attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento del bestiame, che devono comunque rimanere principali".

Al terzo comma del medesimo articolo la Legge n. 730 del 1985 elenca le singole prestazioni che costituiscono l'oggetto dell'attività agrituristiche:

- ◆ ospitalità stagionale (anche in spazi aperti, cioè sotto forma di campeggio). La stagionalità dell'ospitalità agrituristiche si riferisce alla durata del soggiorno dei singoli ospiti;
- ◆ somministrazione per la consumazione sul posto di pasti e bevande costituiti prevalentemente da prodotti propri (comprese le bevande alcoliche e analcoliche), anche se lavorati esternamente (ad esempio, imbottigliati in ditte specializzate utilizzando le materie prime provenienti dall'azienda agricola).

Sono considerate di propria produzione le bevande ed i cibi prodotti e lavorati nell'azienda agricola, nonché quelli ricavati da materie prime dell'azienda che hanno subito lavorazioni esterne.

La prevalenza deve essere quantitativa. Esistono però diverse normative regionali, le quali stabiliscono che il principio di prevalenza è rispettato qualora i prodotti propri rappresentino percentuali comprese tra il 40% e il 60% del totale dei prodotti somministrati;

- ◆ organizzare attività ricreative o culturali nell'ambito dell'azienda.

Con le modifiche apportate al vecchio impianto legislativo dalla Legge n. 122 del 2001 e dal D.lgs n. 228 del 2001 è stato ampliato, ad una gamma di servizi e di attività accessorie, il campo di applicazione della legge quadro sull'agriturismo.

Alla precedente elencazione sono state successivamente aggiunte:

- ◆ l'organizzazione di attività ricreative, culturali e didattiche svolte da aziende agricole nell'ambito della diffusione di prodotti biologici o di qualità;
- ◆ la fornitura di alloggio e prima colazione nella propria abitazione se esercitata con carattere professionale e continuativo da imprenditori agricoli (art. 23, Legge n. 122 del 2001);
- ◆ l'organizzazione di attività ricreative, culturali e didattiche di pratica sportiva, escursionistica e di ippoturismo finalizzate ad una migliore fruizione e conoscenza del territorio e la degustazione dei prodotti dell'azienda agricola (inclusa la mescita di vino), ancorché svolte all'esterno dei beni fondiari nella disponibilità dell'impresa (art. 3, del d.Lgs. del 2 aprile 2001, n. 228).

L'attività agrituristiche può essere svolta esclusivamente dagli imprenditori agricoli, singoli (impresa individuale, impresa familiare, impresa coniugale) o associati, di cui all'articolo 2135 C.C., iscritti nel Registro delle imprese-Sezione Speciale, e dai loro familiari di cui all'art. 230-bis del C.C..

Inoltre, sono legittimati a svolgere l'attività agrituristica le associazioni di qualunque forma tra imprenditori agricoli, le cooperative agricole e le società di persone e di capitali qualificabili come imprenditori agricoli a titolo principale.

Sono considerati lavoratori agricoli ai fini della disciplina previdenziale, assicurativa e fiscale, i familiari di cui all'art. 230-bis C.C., i lavoratori a tempo indeterminato, determinato e parziale (art. 3, comma 2, del d.Lgs. n. 228 del 2001).

La regolamentazione del settore agriturismo è demandata alle Regioni dall'art. 4 della Legge n. 730 del 1985 che dettano "criteri, limiti e obblighi amministrativi per lo svolgimento dell'attività". Ad esse è fatto obbligo comunque di istituire un elenco dei soggetti abilitati all'agriturismo; l'iscrizione allo stesso è condizione necessaria per ottenere l'autorizzazione amministrativa dal Comune che accerta il rispetto delle norme di sicurezza ed igieniche per l'espletamento dell'attività.

La domanda dovrà contenere l'esposizione dettagliata dell'attività proposta, le caratteristiche dell'azienda, degli edifici ed aree da adibire ad agriturismo, la capacità ricettiva, il periodo di esercizio e le tariffe da praticare nell'anno in corso.

Dal 31 marzo 2006 è entrata in vigore la nuova legge quadro relativa alla disciplina dell'agriturismo il cui art. 2, che è entrato in vigore alla data del 1 gennaio 2006, ai commi 1 e 2, dà la seguente definizione di attività agrituristica: "Per attività agrituristiche si intendono le attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 del Codice Civile, anche nella forma di società di capitali o di persone, oppure associati fra loro, attraverso l'utilizzazione della propria azienda in rapporto di connessione con le attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento di animali.

Possono essere addetti allo svolgimento dell'attività agrituristica l'imprenditore agricolo e i suoi familiari ai sensi dell'articolo 230-bis del codice civile, nonché i lavoratori dipendenti a tempo determinato, indeterminato e parziale. Tali addetti sono considerati lavoratori agricoli ai fini della vigente disciplina previdenziale, assicurativa e fiscale.

Il ricorso a soggetti esterni è consentito esclusivamente per lo svolgimento di attività e servizi complementari."

Il comma 3 del medesimo articolo di legge individua le prestazioni che caratterizzano l'attività agrituristica:

- ◆ dare ospitalità in alloggi o in spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori;
- ◆ somministrare pasti e bevande costituiti prevalentemente da prodotti propri e da prodotti di aziende agricole della zona, ivi compresi i prodotti a carattere alcolico e superalcolico, con preferenza per i prodotti tipici caratterizzati dai marchi DOP, IGP, IGT, DOC e DOCG o compresi nell'elenco nazionale dei prodotti agroalimentari tradizionali, secondo le modalità indicate nell'art. 4, comma, 4.

Sono considerati di propria produzione i cibi e le bevande prodotti, lavorati e trasformati nell'azienda agricola nonché quelli ricavati da materie prime dell'azienda agricola e ottenuti attraverso lavorazioni esterne;

- ◆ organizzare degustazioni di prodotti aziendali, ivi inclusa la mescita di vini, alla quale si applica la Legge del 27 luglio 1999, n. 268;

- ◆ organizzare, anche all'esterno dei beni fondiari nella disponibilità dell'impresa, attività ricreative, culturali, didattiche, di pratica sportiva, nonché escursionistiche e di ippoturismo, anche per mezzo di convenzioni con gli enti locali, finalizzate alla valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale.

La nuova Legge all'articolo 3 stabilisce che possono essere utilizzati per lo svolgimento dell'attività agrituristica gli edifici o parte di essi già esistenti nel fondo.

Inoltre, la stessa Legge all'articolo 4 demanda, fissando dei criteri guida, la regolamentazione del settore alle Regioni che dettano "criteri, limiti e obblighi amministrativi per lo svolgimento dell'attività agrituristica".

Le Regioni, disciplinano le modalità per il rilascio del certificato di abilitazione all'esercizio dell'attività agrituristica; per il conseguimento del certificato, le stesse possono organizzare, attraverso gli enti di formazione del settore agricolo ed in collaborazione con le associazioni agrituristiche più rappresentative, corsi di preparazione.

Nell'articolo 6, comma 2, è contenuta la disciplina amministrativa per l'inizio dell'attività: "La comunicazione di inizio attività consente l'avvio immediato dell'esercizio dell'attività agrituristica. Il comune, compiuti i necessari accertamenti, può, entro sessanta giorni, formulare rilievi motivati prevedendo i relativi tempi di adeguamento senza sospensione dell'attività in caso di lievi carenze e irregolarità, ovvero, nel caso di gravi carenze e irregolarità, può disporre l'immediata sospensione dell'attività sino alla loro rimozione da parte dell'interessato, opportunamente verificata, entro il termine stabilito dal comune stesso."

L'articolo 12 della medesima legge dispone che sono assimilate all'attività agrituristica quelle attività svolte dai pescatori relativamente all'ospitalità, alla somministrazione dei pasti costituiti prevalentemente da prodotti derivanti dall'attività di pesca, nonché le attività connesse ai sensi del d.Lgs. del 18 maggio 2001, n. 226 e successive modificazioni, ivi compresa la pescaturismo.

Le leggi regionali con le quali è stata regolamentata la materia sono:

Abruzzo	L.R. 31 maggio 1994, n. 32 modificata ed integrata dalla L. R. n. 4 del 2003
Basilicata	L.R. 25 febbraio 2005, n. 17
Bolzano (P.A.)	L.P. 14 dicembre 1988, n. 57
Calabria	L.R. 7 settembre 1988, n. 22
Campania	L.R. 28 agosto 1984, n. 41
Emilia Romagna	L.R. 28 giugno 1994, n. 26
Friuli V.G.	L.R. 22 luglio 1996, n. 25 modificata ed integrata dalla L.R. 9 novembre 1998, n. 13
Lazio	L.R. 10 novembre 1997, n. 36
Liguria	L.R. 6 agosto 1996, n. 33 modificata dalla L.R. 26 marzo 1997, n. 11
Lombardia	L.R. 31 gennaio 1992, n. 3
Marche	L.R. 3 aprile 2002, n. 3 modificata ed integrata dalla

	L. R. 6 novembre 2002, n. 22
Molise	L.R.16 giugno 2001, n. 13
Piemonte	L.R. 23 marzo 1995, n. 38
Puglia	L.R. 22 maggio 1985, n. 34
Sardegna	L.R. 23 giugno 1998, n. 18
Sicilia	L.R. 9 giugno 1994, n. 25
Trento (P.A.)	L.P. 19 dicembre 2001, n. 10
Toscana	L.R. 23 giugno 2003, n. 30
Umbria	L.R. 14 agosto 1997, n. 28 modificata ed integrata dalle Leggi 12 agosto 1998, n. 31
Veneto	L.R.18 aprile 1997, n. 9
Valle d'Aosta	L.R. 24 luglio 1995, n. 27

Inquadramento fiscale

Ai fini della presente metodologia è importante stabilire il rapporto di prevalenza dell'attività agricola rispetto a quella connessa agrituristica; i criteri per la valutazione del rapporto di connessione delle attività agrituristiche rispetto a quelle agricole, che devono rimanere prevalenti, sono definiti dalle regioni e province, con particolare riferimento al tempo di lavoro necessario all'esercizio delle stesse attività.

Per quanto attiene l'aspetto fiscale l'art. 5 della Legge n. 413 del 1991 nel recepire il concetto di impresa agrituristica quale delineato dalla legge quadro, fissa alcune regole speciali per il settore.

Ai sensi del predetto articolo, gli imprenditori individuali, le società di persone e assimilate, gli enti non commerciali che svolgono le attività di agriturismo, beneficiano, per le imposte dirette, di una particolare disciplina in base alla quale il reddito derivante dall'attività di agriturismo si determina forfetariamente applicando il coefficiente di redditività del 25% ai ricavi (al netto dell'I.V.A.) conseguiti come anche indicato nell'articolo 56 bis, comma 3, del T.U.I.R..

Per il regime forfetario non è previsto alcun limite dei ricavi. Inoltre, tale regime è naturale, cioè trova diretta applicazione, salvo opzione per il regime ordinario (tale opzione è vincolante per almeno un triennio).

Sono esclusi da questa particolare disciplina fiscale:

- ◆ le società per azioni, in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- ◆ gli enti pubblici e privati diverse dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Tali soggetti determinano il reddito in maniera ordinaria, quale differenza tra ricavi e costi.

Per l'imposta sul valore aggiunto, l'articolo 5, comma 2, della Legge del 30 dicembre 1991, n. 413 prevede, per coloro che svolgono attività di agriturismo, un regime speciale.

L' I.V.A. dovuta è determinata riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50% del suo ammontare, a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta afferente agli acquisti e alle importazioni così come anche indicato nell'articolo 34 bis, comma 1, del d.P.R. n. 633/72.

Tale regime è naturale, nel senso che trova diretta applicazione, salvo opzione per il regime ordinario (tale opzione è vincolante per almeno un triennio).

Ai fini I.V.A., il comma 2 dell'art. 5 su indicato non prevede alcuna limitazione soggettiva. Il regime speciale I.V.A. è dunque applicabile anche dalle società di capitali, dalle società cooperative, dalle società di mutua assicurazione, dagli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

I due regimi speciali consentono di determinare le imposte senza tener conto dell'effettivo ammontare dei costi sostenuti e dell'I.V.A. assolta sugli acquisti e sulle importazioni. Non consentono di transigere agli adempimenti contabili di fatturazione, annotazione, ecc..

L'imprenditore deve, in ogni caso, tenere le scritture contabili previste per la determinazione del reddito di impresa.

Qualora venisse a mancare uno degli ulteriori requisiti previsti dalle leggi regionali per l'inquadramento dell'attività nell'agriturismo, dovrà essere negata la fruibilità dello speciale regime forfetario.

Si ritiene opportuno che i verificatori, nel caso in cui rilevino l'insussistenza dei presupposti di fatto per l'esercizio dell'attività di agriturismo, inviino, tramite ufficio, un estratto del processo verbale congruamente motivato all'autorità amministrativa competente al fine di acquisire in tempi rapidi ulteriori elementi di valutazione in merito.

Modalità di pagamento

Negli ultimi anni, in questi esercizi soprattutto se offrono anche il servizio di ristorazione, il pagamento può avvenire, oltre che in contanti, anche tramite carta di credito o P.O.S..

Da alcuni anni determinate categorie di imprenditori e professionisti cercano di attrarre nuovi potenziali clienti attraverso l'adesione a circuiti commerciali di c.d. "social shopping". Per il tramite di siti web dedicati ai gruppi di acquisto, infatti, vengono proposti *coupon* per offerte speciali limitate nel tempo. I consumatori che aderiscono alle offerte on-line ricevono dal gestore del sito (che opera quale intermediario) un coupon utilizzabile entro un termine definito di validità. Al riguardo, si precisa che la certificazione fiscale - collegata all'acquisto del bene o servizio - andrà emessa dall'esercente o dal professionista al momento dell'incasso del *coupon* per il suo intero ammontare.

3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO

3.1 L'accesso

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.

Poiché le strutture ricettive agrituristiche possono essere anche costituite da fabbricati rurali adibiti sia all'esercizio dell'attività che ad abitazione, sarà opportuno, in presenza di tale eventualità, chiedere la preventiva autorizzazione all'Autorità giudiziaria.

All'atto dell'accesso verranno annotate le targhe degli automezzi che stazionano nei piazzali e spazi antistanti alle strutture in argomento, per riscontrare se i relativi proprietari risultano tra i clienti della struttura.

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

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.

irrogazione delle sanzioni, di cui all'articolo 3 commi 3 e 5 del d.l. n. 12/2002¹².

3.3 Controlli prioritari

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 (esempio: brogliacci, quietanze, agende, appunti, fogli di prenotazione, ecc.);
- ◆ controllare la cassa per verificare se i valori rinvenuti (denaro, ricevute di carte di credito e bancomat,) trovano riscontro con gli incassi complessivi e parziali registrati;
- ◆ rilevare le presenze risultanti nel giorno dell'accesso ed il numero delle camere utilizzate;
- ◆ controllare le aree di accoglienza e di svago, nonché gli eventuali punti vendita di prodotti agricoli tipici;
- ◆ individuare le attività ricreative e gli altri servizi accessori;
- ◆ analizzare la quantità e la composizione delle attrezzature informatiche presenti (ad esempio: Personal Computer, reti locali, particolari periferiche, ecc.).

Attenzione va posta alla effettiva disponibilità, nella sede, di tutta l'attrezzatura informatica contabilizzata in inventario: la mancanza di personal computer, soprattutto portatili, e/o particolari periferiche, può essere indizio dell'esistenza in altri luoghi di archivi extracontabili o della gestione di contabilità parallela.

Anche la presenza di apparati informatici sopra dimensionati rispetto all'attività va giustificata dal contribuente;

- ◆ 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, comma 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, comma 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

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

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, 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, individuando, oltre ai dati anagrafici, la data di inizio dell’attività, il tipo di rapporto di lavoro, le mansioni svolte e il tipo di specializzazione; tale rilevazione potrà rivelarsi particolarmente proficua anche al fine di individuare professionalità sintomatiche della presenza di servizi collaterali. I dati rilevati saranno confrontati con i libri obbligatori in materia previdenziale e del lavoro;
- ◆ acquisire copia dell’autorizzazione amministrativa rilasciata nel rispetto del T.U.L.P.S.;
- ◆ inventariare le materie prime, le merci, gli altri beni in giacenza ed acquisire le distinte analitiche utilizzate per la determinazione delle rimanenze dell’esercizio precedente;
- ◆ rilevare quali carte di credito vengono accettate in pagamento, anche dalle etichette esposte presso la cassa o da altri avvisi alla clientela;
- ◆ controllare l’esistenza e la corretta tenuta della contabilità;
- ◆ riscontrare il tipo principale di attività dell’azienda (ad esempio cerealicola, allevamento ecc.) e di colture praticate, con l’indicazione della superficie di terreno ad esse destinata;
- ◆ rilevare gli spazi e le strutture ricettive destinate agli ospiti. Saranno elencati il numero delle stanze e degli appartamenti disponibili, il numero dei posti letto, delle aree di sosta, ecc.;
- ◆ richiedere alla parte, con contestuale verbalizzazione delle dichiarazioni rese, notizie relative a:
 - copia della comunicazione di inizio dell’esercizio dell’attività agrituristica;
 - listino dei prezzi praticati per i servizi offerti;
 - 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;
 - tipologia dei servizi offerti nonché modalità di svolgimento delle eventuali attività ricreative (equitazione, tennis, golf, ecc.);
 - eventuali variazioni delle modalità di esercizio dell’attività verificatesi nell’anno di accesso rispetto all’anno oggetto di verifica supportate da idonea documentazione.

3.4 Il controllo del volume d'affari

3.4.1 - Assetto contabile

L’attività di agriturismo è considerata commerciale. Pertanto il contemporaneo esercizio di essa e dell’impresa agricola impone all’agricoltore l’obbligo di tenere contabilità separate ai fini I.V.A.. Il che vuol dire:

- ◆ fatturazione ed annotazione, in separati registri, del passaggio dei beni (prodotti destinati alla ristorazione) dall'attività agricola a quella agrituristica;
- ◆ detrazione dell'I.V.A. proporzionalmente per la parte imputabile a ciascuna attività su acquisti di beni e servizi di uso promiscuo;
- ◆ distinte liquidazioni ed annotazioni periodiche I.V.A.;
- ◆ compilazione di distinti quadri di dichiarazione su cui indicare il volume d'affari e gli altri dati delle due attività.

Solo mediante una duplice opzione I.V.A. per il regime normale (una per l'agricoltura ed una per l'agriturismo) il contribuente ha la possibilità di tenere una contabilità unica, ma pur sempre tenendo separate talune annotazioni. Ciò nonostante, come si dirà in seguito, sono probabili interferenze tra i due tipi di impresa.

In materia di imposte dirette, pur non sussistendo l'obbligo di separare i tipi di attività, esse si presentano necessariamente distinte; qualora l'attività agricola risulti esercitata da società di capitali ed enti commerciali, oppure da società in nome collettivo o in accomandita semplice, la determinazione del reddito in via analitica (impresa) comporta che i ricavi dell'agriturismo, indipendentemente dal regime forfetario o ordinario, vengono segnalati in apposito quadro o rigo.

Nell'ambito della disciplina dell'I.V.A. sono teoricamente ipotizzabili le seguenti distinzioni:

1. attività agricola ed attività agrituristica entrambe in regime normale per opzione. Questa è l'unica ipotesi in cui si deroga all'obbligo della separazione (Circ. del 10 febbraio 1992, n. 7 parte terza) ed anche il caso più facile da gestire in quanto, essendo possibile unificare la contabilità (eccetto il registro dei corrispettivi per l'agriturismo), non è necessaria la fatturazione interna;
2. attività agricola in regime normale per opzione ed attività agrituristica in naturale forfetario. In questa ipotesi sussiste l'obbligo di separazione delle due attività per cui i passaggi dei beni e di eventuali servizi fra le due aziende devono essere fatturati ed annotati nei separati registri I.V.A.. Nel caso di acquisto di beni destinati ad uso promiscuo, la detrazione per l'azienda agrituristica è ammessa nei limiti della quota imputabile all'attività stessa. Se tale quota non è determinabile, l'imputazione viene stabilita con riferimento al rispettivo volume d'affari e va documentata da fattura interna con addebito di I.V.A. (Circ. min. del 22 maggio 1981, n. 18/331568);
3. attività agricola in regime speciale ed attività agrituristica in regime normale per opzione. Sussiste l'obbligo della separazione. I passaggi di beni e servizi dall'azienda agricola a quella agrituristica vanno fatturati applicando le percentuali di compensazione (art. 34 del d.P.R. 633 del 1972);
4. attività agricola ed attività agrituristica entrambe in regime speciale per mancato esercizio dell'opzione. Sussiste l'obbligo di separazione e degli adempimenti di cui all'ipotesi precedente.

Eccettuato il caso sub 1), in tutti gli altri i passaggi di beni e servizi dall'attività agricola a quella agrituristica vanno fatturati ed annotati separatamente (art. 36, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972).

In relazione all'esercizio di opzione, l'art. 5, comma 3, della Legge n. 413 del 1991, come già evidenziato, contempla la possibilità che l'operatore agrituristico rinunci al regime forfetario optando per quello ordinario.

Tale opzione, esercitata nella dichiarazione annuale I.V.A. per l'anno precedente, ha effetto anche per la determinazione del reddito. Circa le modalità di esercizio dell'opzione si rinvia alle norme di riordino contenute

nel d.P.R. del 10 novembre 1997, n. 442 applicabili dal gennaio 1998 ed alla Circolare del 27 agosto 1998, n. 209/E.

Tra gli obblighi formali, a parte la tenuta dei registri I.V.A., le imprese in argomento devono assolvere gli obblighi di certificazione dei corrispettivi mediante il rilascio della ricevuta fiscale e/o dello scontrino fiscale, ovvero della fattura se richiesta dal cliente.

Le cessioni al minuto di prodotti agricoli di diretta produzione seguono il regime I.V.A. (speciale o ordinario) proprio dell'azienda agricola.

Tali imprese hanno l'obbligo di richiedere la fattura per gli acquisti dei beni e servizi e di conservare sia la documentazione elementare I.V.A. che quella di ogni altro costo o ricavo inerente all'attività.

3.4.2 - La disaggregazione dei dati

Anche se lo scopo principale del controllo indiretto è quello di individuare gli elementi collaterali di riscontro del volume d'affari e dei ricavi, la base di partenza da cui procedere per un esame completo della veridicità e della corretta rilevazione dei fatti di gestione resta il conto economico.

I ricavi dichiarati saranno suddivisi per tipo di servizio fornito e, in particolare per:

- ◆ ospitalità in camere e/o appartamento;
- ◆ ristoro;
- ◆ ospitalità e ristoro;
- ◆ servizi accessori di varia natura;
- ◆ cessione di prodotti.

Dalla contrapposizione di costi e ricavi relativi allo stesso tipo di servizio potranno emergere anomalie o incongruenze tali da indirizzare il controllo e approfondire taluni aspetti della gestione.

Qualora dovessero emergere contabilmente perdite riferibili a taluni servizi, andranno valutate in contraddittorio con il contribuente che dovrà fornire giustificazioni plausibili in merito.

I proventi tipici dell'agriturismo, qualora non lo fossero, saranno sempre tenuti distinti dagli oneri straordinari, dalle plusvalenze e da altre componenti occasionali.

E' interessante calcolare la capacità ricettiva totale che:

- ◆ rispetto al pernottamento è rappresentata dal numero di posti letto per i giorni d'apertura;
- ◆ rispetto alla somministrazione di alimenti è rappresentata dal numero di coperti per i giorni d'apertura per due, nell'eventualità che il servizio sia espletato a pranzo e cena.

Successivamente si potrà verificare il numero effettivo di servizi erogati ed apprezzarne la ragionevolezza in termini relativi e d'incidenza percentuale.

I ricavi potranno essere ancora discriminati in base al destinatario della prestazione a seconda che sia un'impresa oppure il privato, in base al valore aggiunto, ecc.. Normalmente anche l'utile conseguito o atteso è diverso per ognuno dei casi prospettati; per le prestazioni fatturate ad imprese, ad esempio, è meno frequente l'ipotesi di omessa fatturazione e risultano più plausibili gli sconti.

3.4.3 - La ricostruzione del volume d'affari

I verificatori avranno cura di controllare innanzi tutto se le prestazioni registrate coprono tutta la gamma dei servizi forniti. Eventuali assenze dovranno essere giustificate e, in mancanza di validi motivi, si procederà alle opportune contestazioni.

In coerenza con la partizione dei servizi suggerita nel paragrafo precedente, si provvederà a ricostruire separatamente il volume d'affari.

3.4.3.a - Servizio di ospitalità

Le attività di ricezione e di ospitalità consistono nell'alloggio in appositi locali aziendali e/o nell'uso di spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori.

Nel caso di semplice pernottamento, comprensivo o meno della prima colazione, i verificatori risconteranno:

- ◆ se le ricevute emesse trovano corrispondenza con i soggetti ospitati risultanti dalle registrazioni effettuate sulle schede tenute in conformità delle disposizioni del T.U.L.P.S.;
- ◆ se il numero delle ricevute emesse sia coerente con quello delle unità abitative o posti letto disponibili;
- ◆ se il prezzo pagato coincida con le tariffe praticate nel corso della stagione e con il periodo di effettiva permanenza.

Anche per il servizio di ospitalità in spazi aperti, consistente nell'uso di spazi attrezzati per campeggio, tende o roulotte oppure bungalows, sussistono i medesimi obblighi di pubblica sicurezza e pertanto si rinvia alle considerazioni appena fatte.

Per ulteriori riscontri si richiamano le indicazioni contenute nella metodologia relativa agli alberghi.

Particolare attenzione dovrà porsi ai servizi extra verificandone la sussistenza nel caso concreto e se siano compresi o meno nell'importo delle ricevute fiscali. Sarà indispensabile ricorrere anche al contraddittorio.

3.4.3.b - Servizio di somministrazione di pasti e bevande

Nell'ipotesi di somministrazioni di pasti, alimenti e bevande, i verificatori dovranno preliminarmente verificare:

- a) se il servizio viene allestito per le sole persone alloggiate ovvero anche per terzi. Nel primo caso si tratterà di verificare se nel corrispettivo risultante dalle ricevute sia compreso anche quello del pasto e delle eventuali somministrazioni extra (ad esempio bevande extra e quant'altro).

Per il controllo ci si avvarrà delle modalità e dei criteri sviluppati nella metodologia dei ristoranti cui si rinvia con l'avvertenza che andranno approfonditi alcuni aspetti peculiari del settore.

L'impresa agrituristica, in quanto connessa all'agricola, potrebbe, infatti, aver prodotto direttamente al suo interno parte dei beni e prodotti necessari per alcune materie prime impiegate nelle somministrazioni. Si tenga presente che tale produzione potrebbe essere costituita non solo da cibi e bevande prodotti e lavorati direttamente ma anche da quelli ricavati da materie prime dell'azienda agricola attraverso lavorazioni esterne (si pensi ad esempio al formaggio e ad altri tipi di latticini lavorati all'esterno con il latte prodotto dall'azienda

agricola);

b) se i movimenti dei prodotti da un'attività all'altra risultino dalla documentazione interna conservata dall'azienda agraria. Si rammenta in proposito quanto più sopra illustrato in merito all'obbligo di fatturazione ed annotazione del passaggio dei beni da un'attività all'altra; occorre far presente che i casi di esonero si propongono abbastanza raramente.

Nel caso di impossibilità di eseguire tale riscontro si valuterà, in contraddittorio, se l'azienda agricola possieda una struttura produttiva, composta di terreni, scorte ed attrezzature, idonea alla realizzazione di quei determinati beni. Normalmente si dovrebbe trattare di quegli stessi prodotti che l'impresa cede direttamente sul mercato.

In assenza di specifica documentazione o dimostrazione circa la provenienza di determinati beni di cui è indiscutibile l'utilizzo nel confezionamento di alcuni piatti (ad esempio determinate carni, pesce, olio o frutta di cui sia stata verificata l'inesistenza delle colture o allevamenti) si dovrà presumere l'esistenza di acquisti non fatturati. Utile in tal caso si presenta anche l'elenco dei beni descritti nell'inventario redatto al momento dell'accesso.

3.4.3.c - Servizio di ospitalità e somministrazione

Nel caso di ricostruzione di servizi a contenuto misto i verificatori sfrutteranno le tecniche di controllo suggerite ai precedenti punti a) e b).

3.4.3.d - Servizi accessori più comuni

Le situazioni particolarmente meritevoli di attenzione saranno quelle nelle quali l'azienda offra, oltre a quelli più comuni di cui si è detto in precedenza, anche particolari servizi o optionals, quali possono essere:

- ◆ campi da tennis;
- ◆ piscine;
- ◆ campi da golf;
- ◆ corsi di equitazione e passeggiate a cavallo;
- ◆ escursioni;
- ◆ noleggio di biciclette;
- ◆ attività venatoria;
- ◆ attività istruttive e artigianali.

Occorre precisare che alcuni di questi, essendo oggettivamente connessi con l'attività ed il contesto agricolo, possono essere forniti disgiuntamente dall'alloggio o ristorazione. Altri, invece, (come ad esempio la piscina) non hanno caratteristiche proprie di connessione agricola e costituiscono quindi un servizio accessorio e disponibile per gli ospiti che fruiscono dell'ospitalità dell'azienda. In tale ultimo caso è possibile che non venga richiesto uno specifico corrispettivo.

Non è infrequente il caso in cui, pur essendo ricompresi nel pacchetto agriturismo, i servizi di cui in precedenza vengano forniti tramite distinti operatori economici con cui l'azienda è in rapporto. Per tutte le attività comportanti determinati rischi l'impresa normalmente stipula contratti di assicurazione il cui premio è direttamente proporzionato al numero di fruitori del servizio.

Tali prestazioni, tra l'altro assoggettate ad aliquota ordinaria I.V.A., dovranno comunque trovare riscontro nelle tipologie di ricavi risultanti dalla documentazione elementare.

Il numero di prestazioni sarà determinato avendo riguardo, alternativamente o cumulativamente, a:

- ◆ numero di presenze dell'esercizio ed affluenza constatata;
- ◆ costi relativi (compreso quello di eventuali dipendenti irregolari) sostenuti dall'impresa per il mantenimento di tali strutture.

Saranno oggetto di particolare approfondimento tutte le situazioni di ricorrenze o manifestazioni caratteristiche allestite dall'azienda, i casi di ospitalità gratuita, le cerimonie in occasione di matrimoni o altre ipotesi di rappresentanza o di servizi esclusivi (riserve di caccia e pesca), ecc..

3.4.3.e - Degustazione, assaggio e/o cessione di prodotti tipici

Altra ipotesi di incremento delle entrate è rappresentata dalla degustazione ed assaggio in loco e/o dalla cessione di prodotti tipici della zona.

E' consentita la degustazione e l'assaggio dei prodotti aziendali senza che questi abbiano subito per tale scopo operazioni di particolare manipolazione e cottura. In particolare, si tratta di prodotti agricoli e zootecnici direttamente utilizzabili senza bisogno di alcuna trasformazione (ad esempio la frutta, ecc.) e di quei prodotti che necessitano di una prima trasformazione (ad esempio l'olio, il vino, i formaggi).

Qualora il prodotto aziendale venga posto in assaggio e degustazione con le caratteristiche di un pasto, si configura l'ipotesi della somministrazione. In tal caso si dovrà accertare se tutti i prodotti provengono dall'azienda in relazione anche alla potenzialità produttiva.

Si ricorda che, per le cessioni al minuto di prodotti agricoli di diretta produzione (parte prima della Tabella A allegata al d.P.R. del n. 633/72), non sussiste l'obbligo di certificazione e normalmente esse saranno ricomprese nel volume d'affari dell'impresa agricola. Al contrario sono soggette al predetto obbligo quelle dei prodotti acquistati presso altre imprese. Anche per tali cessioni i verificatori dovranno controllare i corrispettivi registrati e reperire i documenti fiscali a supporto.

Riepilogo dei servizi

Le entrate complessive agrituristiche saranno, quindi, ricostruite secondo la seguente griglia riepilogativa delle prestazioni e dei servizi cui i verificatori apporteranno le opportune integrazioni.

Tale griglia potrà essere utilizzata per la rappresentazione dei costi, avendo cura di verificare la correlazione qualitativa e quantitativa con i corrispettivi registrati.

Attività agrituristiche	Costi specifici	Numero di pernottamenti/pasti	Prezzo unitario medio praticato	Totale corrispettivi agriturismo
Alloggio				
Campeggio				
Pasti				
Degustaz. prodotti				
Vendita prodotti				
Attività varie				
TOTALI				

3.5 Altri indizi e riscontri

Anche nell'ambito del settore agrituristico è diffuso l'utilizzo di carte di credito e bancomat, pertanto, nel caso in cui sia stato attivato questo mezzo di pagamento, il controllo incrociato tra i pagamenti effettuati con carte di credito e/o bancomat ed i documenti fiscali consente di rilevare se sussiste corrispondenza tra i corrispettivi introitati e quelli registrati.

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

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

Pertanto, l'acquisizione degli estratti conto delle movimentazioni di pagamenti effettuati con "moneta elettronica", o, in mancanza, la richiesta degli stessi (mediante questionario) alle società di gestione di carte di credito, consente di verificare la veridicità dei ricavi contabilizzati.

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

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

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

Sarà valutata caso per caso l'opportunità di un controllo incrociato nei confronti dei maggiori fornitori per esaminare la documentazione relativa ai pagamenti effettuati dall'impresa verificata (con l'indicazione del numero dell'assegno e della banca trassata), alla ricerca di eventuali assegni ricevuti da clienti per prestazioni non contabilizzate e "girati" dall'impresa al fornitore.

I verificatori dovranno porre particolare attenzione alle seguenti situazioni:

- ◆ disconoscimento del regime fiscale speciale;
- ◆ trattamento fiscale dei finanziamenti destinati alla ristrutturazione;
- ◆ I.V.A. su lavori di costruzione, ampliamento e ristrutturazione;
- ◆ requisiti di ruralità degli immobili strumentali.

Qualora il verificatore, nel rispetto del contenuto della legge regionale, riscontri l'assenza dei requisiti necessari per l'esercizio dell'attività di agriturismo, provvederà all'esecuzione dei controlli considerando non applicabile lo speciale regime forfetario previsto dall'art. n. 5 della Legge n. 413 del 1991.

In tal caso si valuterà l'opportunità di far ricorso alla determinazione induttiva dell'imponibile I.V.A. e del reddito tenendo conto di tutte le notizie ed i dati economici acquisiti, per quanto riguarda sia i ricavi sia i costi.

Circa il trattamento fiscale dei finanziamenti destinati alla ristrutturazione si sottolinea che tale problematica investe solo le imprese che hanno optato per il regime ordinario.

L'attività agrituristica richiede spesso notevoli investimenti per il recupero degli immobili, per il potenziamento delle strutture produttive e per l'acquisto di beni strumentali con riferimento anche ai servizi aggiuntivi.

Premesso che l'art. 14 della Legge n. 730 del 1985 e l'art. 11, comma 1, della nuova Legge quadro n. 96 del 2006 prevedono che le regioni concedano incentivi agli imprenditori agricoli per attività agrituristiche, si pone il problema di qualificare i suddetti incentivi ed individuare la normativa fiscale da applicare.

Generalmente i contributi sono concessi per il recupero degli immobili in cui è esercitata l'attività agrituristica, per l'acquisto di beni strumentali e/o per concorrere al pagamento degli interessi sui mutui. Nel primo caso essi vengono qualificati come contributi in conto capitale, nel secondo rientrano nel genus dei contributi in conto esercizio.

In generale, l'elemento distintivo fra i due tipi di contributi risiede nel fatto che quelli in conto esercizio sono destinati ad agevolare e a ridurre i costi di gestione e sono considerati ricavi ai sensi dell'art. 85, lett. h) del d.P.R. n. 917/86, mentre i contributi in conto capitale sono destinati al potenziamento delle strutture produttive dell'impresa o all'acquisto di beni strumentali ed hanno una diversa disciplina tributaria.

A decorrere dal 1 gennaio 1998, l'art. 21, comma 4, lett. b) della Legge n. 449 del 1997 ha modificato l'art. 55, comma 3, lett. b), dal 1 gennaio 2004 divenuto articolo 88 del T.U.I.R., introducendo un'ulteriore distinzione tra contributi in conto capitale in senso stretto e contributi in conto impianti.

Sono contributi in conto capitale gli aiuti diretti al potenziamento delle strutture produttive dell'azienda senza alcun legame diretto con l'acquisto di beni strumentali ammortizzabili. I suddetti incentivi sono tassati per cassa,

ai sensi del citato art. 88, concorrendo quindi alla formazione del reddito e non possono più essere accantonati per il 50% in sospensione d'imposta.

Sono contributi in conto impianti invece quelli destinati esclusivamente all'acquisto di beni strumentali; essi sono esclusi dai proventi costituenti sopravvivenze attive e concorrono a formare il reddito secondo le regole della competenza di cui all'art. 109 del T.U.I.R. I suddetti contributi potranno essere contabilizzati a diretta riduzione del costo di acquisto del bene cui il contributo inerisce, ovvero tra i ricavi poliennali che concorrono alla formazione del reddito, sempre in stretta correlazione con il processo di ammortamento dei beni cui il contributo inerisce.

L'obbligo della tassazione dei contributi solo per le aziende che hanno optato per il regime ordinario di determinazione del reddito discende, oltre che dall'interpretazione letterale della disposizione dell'art. 5 della Legge n. 413 del 1991 "i soggetti determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti ... il coefficiente di redditività del 25%", altresì da orientamenti dell'Amministrazione Finanziaria.

Il problema della detraibilità dell'I.V.A. si pone solo per le imprese in regime agricolo ordinario in relazione ad interventi effettuati sui fabbricati destinati all'attività di agriturismo.

Gli interventi ipotizzabili sono:

- ◆ restauro, risanamento e ristrutturazione di annessi rustici;
- ◆ manutenzione ordinaria e straordinaria di annessi rustici.

L'I.V.A. relativa agli interventi descritti sui fabbricati destinati ad abitazione non è in alcun caso ammessa in detrazione, stante il divieto dell'art. 19 bis 1, lettera i), del d.P.R. n. 633/72.

L'articolo 3, comma 3, della Legge quadro n. 96 del 2006 stabilisce che i locali utilizzati ad uso agriturismo sono assimilabili ad ogni effetto alle abitazioni rurali.

I verificatori dovranno accertare il rispetto dei requisiti di ruralità degli immobili strumentali all'impresa agricola. A tal proposito si richiama l'art. 9 del d.l. del 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla Legge del 26 febbraio 1994, n. 133 che ha enucleato i requisiti degli immobili strumentali in assenza dei quali il proprietario deve chiedere l'iscrizione al catasto urbano dei fabbricati ed il comma 3 bis del medesimo articolo, introdotto dal d.l. del 23 marzo 1998, n. 139 che riconosce come "fabbricati strumentali" all'esercizio dell'attività agricola gli edifici destinati all'attività agrituristica.

I verificatori faranno cenno nel processo verbale dei risultati di tali accertamenti.

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 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

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.

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

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

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

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

Indipendentemente dall'esercizio della facoltà di cui al punto precedente, i verificatori possono richiedere, sempre previa autorizzazione del Direttore Regionale dell'Agenzia delle entrate, dati, notizie e documenti relativi

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.

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.

CHECK LIST