

Metodologia di controllo

COMMERCIO AL DETTAGLIO DI PICCOLI ANIMALI DOMESTICI

Codice attività ATECOFIN 2004:

52.48.B -	Commercio al dettaglio di piccoli animali domestici
-----------	---

Codice attività ATECO 2007:

47.76.20-	Commercio al dettaglio di piccoli animali domestici
-----------	---

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.....	7
2.1 Analisi e acquisizione delle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria	8
2.2 Ulteriori fonti di informazioni.....	11
2.3 Profili organizzativi e inquadramento giuridico.....	13
3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO	15
3.1 L'accesso	15
3.2 Rilevazione del personale.....	16
3.3 Controlli prioritari	17
3.4 Controllo del volume d'affari	20
3.4.1 - Tipologie di evasione	20
3.4.2 - Indizi di evasione	21
3.4.3 - Prospetto degli eventuali indizi di evasione	25
3.4.4 - Possibili approfondimenti dell'indagine.....	26
3.4.5 - Quantificazione dei ricavi omessi	26
3.4.6 - Controllo di carico e scarico del magazzino	26
3.4.7 - Controllo del ricarico	27
3.4.8 - Indice di rotazione del magazzino	29
3.4.9 - Indice di produttività per addetto.....	31
3.4.10 - Altri controlli ed analisi	31
3.5 Altri indizi e riscontri	32
3.6 Le indagini finanziarie	33
3.6.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti.....	34
3.6.2 - Richiesta dati, notizie e documenti agli istituti di credito e finanziari	35
CHECK LIST	36

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; 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 e nei codici penale e di procedura penale.

¹ Circolare n. 199/E del 10.07.1997

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, 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 si esplica fondamentalmente:

- ~ nella presentazione di rito dei verificatori alla controparte con l'esibizione dei tesserini di riconoscimento;
- ~ nel 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.

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.

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.

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'affari.

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 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 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 risposta² 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

² 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*.

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 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.

Successivamente, con l'articolo 83, comma 18 del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni nella Legge n. 133 del 6 agosto 2008, è stato 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 operativa³ e settoriale⁴ 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

³ Ci si riferisce al processo produttivo e gestionale dell'azienda o al modus operandi del professionista da controllare.

⁴ Ci si riferisce al settore economico in cui opera l'azienda o il professionista.

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:

- ~ 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 Tributaria⁵.

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 (Agenzia del Territorio, 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 qualità⁶.

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:

⁵ In questo contesto si fa riferimento all'applicazione SERPICO, disponibile sul portale FISCO (area *Funzioni Generali*) della intranet dell'Agenzia delle Entrate.

Persona fisica	Persona non fisica
<u>INFORMAZIONI ANAGRAFICHE</u>	
codice fiscale	codice fiscale
partita IVA attiva (e data di apertura)	partita IVA attiva (e data di apertura)
codice attività dichiarato	codice attività dichiarato
residenza (ed eventuali variazioni)	sede legale (ed eventuali variazioni)
esistenza di eventuali partite I.V.A. cessate	domicilio fiscale (ed eventuali variazioni)
sede di esercizio dell'attività	altre sedi di esercizio dell'attività e luogo di conservazione delle scritture contabili
rappresentanze e partecipazioni in società	esistenza di eventuali partite I.V.A. cessate
luogo di conservazione delle scritture contabili	dati del rappresentante
dati del registro imprese (fonte CCIAA)	precedenti Denominazioni / Nature Giuridiche variate dal soggetto
dati del registro protesti (fonte CCIAA)	Rappresentanze, soci e confluenze
	dati del registro imprese (fonte CCIAA)
	dati del registro protesti (fonte CCIAA)
<u>INFORMAZIONI REDDITUALI</u>	
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)	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, concordato preventivo biennale, aiuti di Stato ecc.)	presenza di provvedimenti agevolativi (sanatorie, crediti d'imposta, emersione lavoro irregolare, concordato preventivo biennale, aiuti di Stato ecc.)
presenza di comunicazioni (dichiarazioni d'intento, ecc.)	presenza di comunicazioni (dichiarazioni d'intento, consolidato nazionale, trasparenza ecc.)
dati dei rimborsi	dati dei rimborsi
<u>DATI DELL'ACCERTAMENTO</u>	
presenza e dati di attività istruttorie (verifiche,	presenza e dati di attività istruttorie (verifiche,

⁶ In particolare viene sempre verificata la correttezza del codice fiscale ovvero della partita IVA del soggetto a cui si riferiscono.

accessi)	accessi)
presenza e dati di segnalazioni (es. segnalazioni dei Comuni, della GdF, dell'INPS ecc.)	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	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	domande di chiusura liti pendenti e proposte di conciliazione
presenza e dati dei ricorsi in sede contenziosa	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 versamenti con modello F24 e F23
presenza e dati dei ruoli, degli sgravi, delle rateazioni e sospensioni	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 del Catasto (fabbricati e terreni)
dati della conservatoria	dati della conservatoria
presenza e dati sui veicoli (autovetture, aeromobili, natanti) intestati al soggetto	presenza e dati sui veicoli (autovetture, aeromobili, natanti) intestati al soggetto
presenza e dati degli atti registrati	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)	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	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.	bonifici bancari effettuati/ricevuti con riferimento alle agevolazioni per ristrutturazioni edilizie ovvero per riqualificazione energetica.
movimenti di capitale da e per l'estero superiori a 12.500,00 euro	movimenti di capitale da e per l'estero superiori a 12.500,00 euro
presenza e dati sui contratti assicurativi stipulati	presenza e dati sui contratti assicurativi stipulati

dal soggetto

altre comunicazioni da enti esterni (iscrizione ad albi professionali, licenze e autorizzazioni comunali ecc.)

presenza e dati riguardanti importazioni/esportazioni e acquisti/vendite intracomunitari

dal soggetto

altre comunicazioni da enti esterni (licenze e autorizzazioni comunali ecc.)

presenza e dati riguardanti importazioni/esportazioni e acquisti/vendite intracomunitari

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, si 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; <http://www1.agenziaentrate.it/ufficiostudi/>; 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 è individuato dal codice attività ATECO 2007 47.76.20 Commercio al dettaglio di piccoli animali domestici. Di fatto, però, alcuni operatori economici svolgono tale attività con un codice diverso ed in particolare con codici attività generici "N.C.A.". Ne consegue che la presente metodologia va applicata anche ai suddetti operatori, in ragione delle peculiari caratteristiche dell'attività svolta.

E' da evidenziare che il settore è in crescente espansione. La passione per gli animali da compagnia coinvolge numerosissimi appassionati ed ha determinato la proliferazione dei negozi specializzati.

Dalle peculiarità dei prodotti commercializzati, "animali vivi", scaturiscono una serie di aspetti specifici (costi relativi al loro mantenimento, natalità e/o mortalità, ecc.) che dovranno essere attentamente valutati nel corso della verifica.

Una classificazione degli esercizi commerciali deve tener conto degli assetti dimensionali ed organizzativi adottati, della tipologia dei prodotti commercializzati, dei diversi canali di approvvigionamento.

Si possono distinguere:

- ◆ *negozi di dimensioni piccole e medie.* Sono caratterizzati da una struttura organizzativa di dimensioni contenute e rappresentano il modello tipico e diffuso di negozio di animali da affezione;
- ◆ *negozi specializzati nella vendita di particolari animali e/o prodotti per il loro mantenimento.* In maggioranza sono imprese individuali la cui attività consiste prevalentemente nel commercio di specifici animali da affezione, come ad esempio i negozi specializzati nel settore dell'acquariofilia o dei volatili oppure nel "petfood";
- ◆ *punti vendita localizzati in centri commerciali al dettaglio o ipermercati.* Si caratterizzano per la presenza delle spese per beni e servizi comuni nettamente superiori alla media nonché di aree di parcheggio riservate alla clientela.

In alcuni casi si riscontra che l'attività viene esercitata anche presso mercati, fiere, ecc..

Nella maggior parte dei casi, le logiche gestionali sono improntate a criteri di tipo tradizionale con il titolare direttamente coinvolto nella gestione in proprio dell'attività.

Nel settore si registra l'espansione del franchising che riguarda pressoché esclusivamente la vendita di articoli ed attrezzature per il mantenimento degli animali.

Per quanto concerne gli approvvigionamenti è da rilevare che le principali fonti, comuni a tutte le tipologie di operatori del settore, sono costituite da commercianti all'ingrosso, da imprese produttrici italiane ed estere, anche extracomunitarie, da allevatori professionisti italiani ed esteri. Pur se in quantità modiche, è anche possibile riscontrare l'approvvigionamento attraverso allevatori amatoriali.

Si segnala, inoltre, l'incremento del numero di operatori del settore che procedono all'approvvigionamento mediante la forma del cosiddetto "gruppo d'acquisto".

Cenni normativi – consuetudini commerciali

L'art. 15 del d.Lgs. del 31 maggio 1998, n. 114 e successive modifiche ed integrazioni che disciplina le

vendite straordinarie, è configurabile, nel settore economico in argomento, solo per le seguenti tipologie di vendite straordinarie:

- ◆ le “liquidazioni” sono effettuate da chi vuole vendere in breve tempo tutte le merci o gran parte di esse a seguito di “cessazione dell’attività commerciale, cessione d’azienda, trasferimento dell’azienda in altro locale, trasformazione o rinnovo dei locali” e possono essere realizzate in qualsiasi momento dell’anno, previa comunicazione al Comune;
- ◆ le “promozionali” sono invece vendite effettuate per periodi di tempo limitato. La regolamentazione è demandata a leggi regionali. L’art. 49, commi 1 e 2, della Legge Regionale del Lazio del 25 maggio 2001, n. 12, prevede, ad esempio, l’obbligo di comunicare al Comune ove ha sede l’esercizio commerciale, almeno quindici giorni prima, la data d’inizio della vendita promozionale che nel settore si realizza generalmente in prossimità del periodo estivo, motivata dall’aumento della mortalità degli animali a causa dell’eccessivo caldo.

Si evidenzia che “lo sconto o il ribasso effettuato deve essere espresso in percentuale sul prezzo normale di vendita che deve essere comunque esposto” (art. 15, comma 5, d.Lgs. n. 114/98).

Le modalità di svolgimento delle vendite straordinarie, i periodi e la durata delle vendite di liquidazione, vengono disciplinate, in dettaglio, da fonte normativa regionale (art. 15, comma 6, d.Lgs. n. 114/98).

Ai sensi dell’art. 12, comma 1, del d.Lgs. n. 114/98, gli esercenti l’attività commerciale nei comuni ad economia prevalentemente turistica, nelle città d’arte o nelle zone del territorio dei medesimi, hanno la possibilità di determinare gli orari di apertura e di chiusura, derogando anche all’obbligo di chiusura domenicale e festiva.

Gli operatori del settore, ove detengono particolari specie protette di animali e vegetali, hanno l’obbligo di tenuta del relativo registro di detenzione.

Tale registro è stato istituito con il D.M. del 22 febbraio 2001 poi modificato, integrato e sostituito dai DD.MM. del 28 marzo 2001, del 3 maggio 2001 e dell’8 gennaio 2002, emanati dal Ministero dell’Ambiente e della Tutela del Territorio di concerto con il Ministero delle Politiche Agricole e Forestali. I richiamati decreti hanno trovato origine nella previsione normativa Nazionale (Legge n. 150/92) e Comunitaria (Regolamenti CE n. 338/97 e n. 1808/01) che hanno recepito i principi statuiti nella Convenzione Internazionale di Washington del 1973 sul commercio di specie di fauna e flora in pericolo di estinzione.

Il registro deve essere compilato da tutte le imprese commerciali, a prescindere dalla loro natura giuridica, e comunque da chiunque utilizzi, detenga o esponga a scopo di lucro, o svolga atti di disposizione finalizzati allo scambio, locazione, permuta o cessione a fini commerciali di qualsiasi natura e titolo, di animali e vegetali rientranti negli appositi elenchi allegati alla normativa comunitaria (Reg.to CE n. 338/97 e successive modifiche) ed a cui fanno riferimento i decreti istitutivi del registro.

Il registro è vidimato su ogni pagina dal Servizio Certificazione C.I.T.E.S. del Corpo Forestale dello Stato, competente per territorio, che cura anche la conservazione delle copie dei registri compilati e relativi alle specie più rare di cui all’allegato A del sopra menzionato Reg.to CE n. 338/97.

E’ formato da una tabella di “carico” ed una di “scarico” dove, entro i termini previsti dalla normativa speciale, vengono iscritti progressivamente per data gli esemplari in entrata ed in uscita.

L’obbligo di iscrizione nel registro è previsto esclusivamente per le specie elencate negli allegati A e B

del Regolamento CE; in particolare, il registro, a seconda della specie detenuta, è diversamente identificato con:

- ◆ codice EA – in relazione agli animali contenuti nell'allegato A;
- ◆ codice EB – in relazione agli animali contenuti nell'allegato B;
- ◆ codice PAB – in relazione alle parti di animali e vegetali contenuti negli allegati A e B;
- ◆ codice VAB – in relazione ai vegetali contenuti nelle tabelle A e B.

La normativa che regola il commercio delle specie protette prevede, inoltre, varie certificazioni quali ad esempio la "licenza di esportazione" ed i "certificati di importazione e di riesportazione". Particolare importanza riveste il così detto certificato comunitario C.I.T.E.S. (Convention on International Trade in Endangered Species of Wild Fauna and Flora). E' previsto obbligatoriamente per le specie di cui all'allegato A, nei casi previsti, mentre è facoltativo per le altre categorie.

Il certificato comunitario C.I.T.E.S. riporta una serie di informazioni identificative dell'esemplare a cui si accompagna, quali: nome scientifico, nascita e luogo d'origine; elemento di riconoscimento (anellino, microcip) nonché il nominativo del possessore ed il luogo di detenzione, elementi, quest'ultimi, che dovranno essere aggiornati ad ogni variazione.

La mancata tenuta del registro o l'irregolare registrazione degli esemplari detenuti può comportare, salvo che il fatto non costituisca reato, l'applicazione di severe sanzioni amministrative da parte dei competenti organi di controllo.

L'importanza che il registro potrebbe assumere, al fine di reperire elementi extracontabili utili alla verifica, e la contemporanea complessità della normativa in materia, potrebbero giustificare l'opportunità di richiedere la collaborazione del Servizio C.I.T.E.S. del Corpo Forestale dello Stato, competente per territorio. Informazioni sono reperibili accedendo al sito internet del Corpo Forestale dello Stato (www.corpoforestale.it), alla sezione "Servizio C.I.T.E.S."

Una dettagliata e, in alcuni casi, più restrittiva normativa regionale, a cui si fa rinvio, prevede ulteriori obblighi. Si evidenzia, ad esempio, sia la Legge della Regione Lazio del 14 dicembre del 1990, n. 89, che prevede una specifica autorizzazione al commercio e detenzione degli animali esotici, da richiedere alle rispettive autorità comunali (Sindaco) ed alla competente A.S.L., sia l'art. 20 della Legge della Regione Lazio del 21 ottobre 1997, n. 34, in materia di detenzione di cani e gatti a scopo di commercio, che prevede la tenuta di apposito registro di carico e scarico, vidimato a cura della competente A.S.L., dove il commerciante deve segnalare anche l'eventualità della morte dell'animale.

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.

Sono ipotizzabili diverse modalità di accesso in dipendenza delle differenti caratteristiche organizzative dell'attività:

- ◆ esistenza di un unico punto vendita e assenza di depositi con diversa ubicazione;
- ◆ esistenza di un punto vendita in luogo diverso dalla sede legale della società, esistenza di un deposito in luogo diverso dal punto vendita o dalla sede legale, esistenza di vendita al di fuori della sede fissa effettuata in particolari orari e/o giorni;
- ◆ punto vendita di grandi dimensioni o con deposito adiacente.

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 artigiane/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*⁷ 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 lavoro⁸ (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.

Gli eventuali rilievi deriveranno, oltre che dalla mancata tenuta dei documenti obbligatoriamente previsti dalla normativa, dalle discrepanze emerse 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*”⁹, al fine della irrogazione delle sanzioni, di cui all'articolo 3 commi 3 e 5 del d.l. n. 12/2002¹⁰.

3.3 Controlli prioritari

I verificatori dopo aver adempiuto alle formalità di rito, procederanno ad una serie di operazioni, tra le quali le più importanti risulteranno essere:

- ◆ ricercare l'eventuale documentazione extracontabile che possa assumere rilievo ai fini dell'indagine (ad esempio: agende, appunti, quietanze, corrispondenza, brogliacci, indirizzi, ecc.);
- ◆ controllare la cassa per verificare se i valori rinvenuti (denaro, assegni, ricevute di carte di credito e bancomat) trovano riscontro con gli incassi complessivi e parziali registrati;
- ◆ rilevare quali carte di credito vengono accettate in pagamento, anche dalle etichette esposte sulle vetrine o presso la cassa o da altri avvisi alla clientela;
- ◆ individuare le ultime operazioni effettuate ed in particolare l'ultimo D.D.T., documento fiscale emesso, ecc.;

⁷ 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.

⁸ Il comma 1 dell'articolo 39 del d.l. n. 112 del 25 giugno 2008, convertito con modificazioni nella 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 ricorrono, la qualifica e il livello, la retribuzione base, l'anzianità di servizio, nonché le relative posizioni assicurative*”.

⁹ 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.

¹⁰ Modificato dall'art. 36-bis, comma 7, del d.l. n. 223/2006, convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248.

- ◆ rilevare i beni strumentali e le attrezzature;
- ◆ analizzare la quantità e la composizione delle attrezzature informatiche presenti. 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, nonché di tutti i dati utili al controllo: bilancio di verifica, inventario di magazzino, giacenze, listino prezzi, tariffari, ecc.. La lettura di detti supporti magnetici potrà consentire la rilevazione di clienti, fornitori, incassi e pagamenti non presenti in contabilità. Debita attenzione va riservata ai dati registrati nell'hard disk del personal computer, utilizzato dal titolare dell'impresa o da soggetti aventi particolari responsabilità gestionali.

Si rammenta che se la parte non consente l'utilizzazione dei propri impianti 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 d'accesso o codici particolari a tutela del contenuto dei supporti magnetici, si potrà chiedere al titolare dell'azienda di eseguire le operazioni necessarie per accedere alle informazioni in esso contenute.

Con la larga diffusione delle nuove tecnologie è sempre più frequente lo scambio di dati ed informazioni tramite posta elettronica (E-mail). Tali informazioni desunte dalla casella di posta elettronica dell'azienda possono avere rilevanza ai fini del controllo. A questo proposito si fa presente che i messaggi già "aperti", come per la normale corrispondenza attinente l'attività, sono direttamente acquisibili mentre quelli non ancora letti sono da trattare secondo quanto previsto dall'art. 52, 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);

- ◆ riscontrare l'esistenza di un eventuale sito Internet non rilevato durante la fase preparatoria al controllo dell'azienda, attraverso l'esame della documentazione reperita;
- ◆ rilevare il personale che opera effettivamente nell'impresa, con indicazione dei dati anagrafici, delle mansioni svolte, della data di inizio dell'attività, e del rapporto che intercorre con l'azienda (dipendente, collaboratore, associato) al fine di raffrontare i dati acquisiti con quelli risultanti dai libri tenuti ai fini previdenziali e del lavoro considerando l'eventuale presenza di personale precario, a tempo determinato, in particolari periodi dell'anno;
- ◆ rilevare i prezzi di vendita dai cartellini degli articoli esposti al pubblico, dai listini prezzi dei cataloghi e dalle fatture di vendita emesse;
- ◆ inventariare (quantità, valore e fornitore) le merci e gli animali destinati alla vendita esistenti presso l'esercizio, estendendo la ricerca anche ad eventuali altri locali a disposizione di cui si abbia conoscenza.

Il controllo del magazzino può essere fatto anche a campione. La scelta sarà determinata caso per caso in funzione della situazione concreta. Per alcune tipologie di articoli commercializzati, in particolare gli "animali vivi" (per esempio pesci) non è sempre possibile una esatta quantificazione.

Il controllo delle giacenze per campione deve essere effettuato scegliendo, in contraddittorio con il

contribuente e verbalizzando le relative scelte, alcune categorie di merci che siano particolarmente rappresentative dell'intero magazzino: in linea di massima è opportuno individuare le categorie in base al maggior concorso al fatturato. I verificatori si assicureranno che tutte le movimentazioni di merce effettuate sino al termine delle operazioni di inventario siano segnalate. Nel caso in cui il soggetto verificato tenga una contabilità di magazzino "automatizzata", sarà utile analizzarne il sistema di funzionamento, dal quale si potrebbero rilevare informazioni utili alla ricostruzione del volume d'affari (procedure d'acquisto che segnalano all'esercente le tipologie e le quantità di merce da ordinare, oppure collegamento automatico tra lo scarico della merce dal magazzino e l'emissione del documento fiscale alla vendita). In tal caso si provvederà anche a reperire il file relativo al magazzino che potrà essere trasferito in SIC¹¹ seguendo le istruzioni disponibili nella relativa guida operativa, al capitolo "import ed export dei dati". La tenuta di un magazzino informatizzato non esclude la presenza di merci acquistate "a nero" nel database di gestione merce;

- ◆ individuare eventuale vendita di animali per conto terzi;
- ◆ rilevare e controllare i dati dichiarati dal contribuente ai fini degli Studi di Settore. Il relativo studio SM48U, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale S.O. del 20 marzo 2003, n. 47, si applica dal periodo d'imposta 2002;
- ◆ acquisire il registro di detenzione delle specie protette ed i registri previsti dalle disposizioni speciali;
- ◆ controllare l'esistenza e la corretta tenuta della contabilità;
- ◆ richiedere alla parte, con contestuale verbalizzazione delle dichiarazioni rese, notizie relative a:
 - orari di apertura al pubblico e giorni di chiusura settimanale;
 - individuazione delle merci più significative;
 - acquisto di animali da privati o da allevatori amatoriali e relative autofatture emesse;
 - tempi e modalità di approvvigionamento della merce e le fatture da ricevere (con individuazione dei fornitori, anche esteri o "privati");
 - attività parallela di allevatore, anche se amatoriale;
 - 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;
 - misura e modalità di riconoscimento degli sconti praticati eventualmente su determinate categorie di merce;
 - percentuali di sconto ottenute dai fornitori;
 - quantificazione degli animali morti;
 - quantificazione degli acquisti finalizzati alla rivendita (prodotti per il mantenimento e sanitari, ecc.) poi diversamente destinati al mantenimento degli animali tenuti per la vendita;
 - tipologia dei servizi offerti nonché modalità di svolgimento e remunerazione di tali attività accessorie, quali ad esempio installazione e manutenzione di acquari, rettilari e voliere, toilettatura di cani e gatti, attività di "dog sitter", consulenza veterinaria.

Altri elementi utili ad inquadrare la potenzialità reddituale dell'impresa sono:

- ◆ superficie dell'azienda;

¹¹ "Sistema Interattivo per i Controlli". SIC è l'applicativo di ausilio per la conduzione delle attività istruttorie esterne dei verificatori dell'Agenzia delle entrate; il software è disponibile sia sui PC portatili che sui PC stanziali.

- ◆ beni strumentali (ad esempio: numero di voliere, acquari, rettilari, box, ecc., destinati agli animali in vendita) ed attrezzature;
- ◆ numero di automezzi impiegati e loro portata;
- ◆ anno di inizio dell'attività dell'impresa, titolo di possesso dei locali utilizzati, eventuali ristrutturazioni effettuate negli ultimi anni;
- ◆ ubicazione territoriale (centro-periferia, zona commerciale, zona di richiamo turistico) e livello di concorrenza (presenza di altri esercizi simili nelle zone, dati sulle nuove iscrizioni o cancellazioni di ditte del settore operanti nel territorio comunale);
- ◆ capitale investito;
- ◆ iscrizioni ad associazioni operanti nel settore anche come allevatori amatoriali, quali ad esempio E.N.C.I. (ente nazionale cinofili italiani), F.O.I. (federazione ornitologica italiana) e simili.

3.4 Controllo del volume d'affari

Il problema principale dell'attività di controllo in questo specifico settore è costituito dal possibile occultamento dei corrispettivi grazie al rapporto diretto che intercorre con il consumatore finale ed alla possibilità di effettuare acquisti "in nero" di animali direttamente da allevatori amatoriali.

3.4.1 - Tipologie di evasione

Le principali metodologie di evasione adottate nel settore si realizzano attraverso l'occultamento dei ricavi.

In particolare si possono distinguere tre tipologie di comportamento strumentali al suddetto fine, che possono essere adottate anche congiuntamente:

a) **metodo della sottofatturazione** che si basa sulla contabilizzazione di prezzi di vendita più bassi. Si realizza o attraverso la mancata emissione di una parte degli scontrini oppure emettendoli con un importo inferiore a quello dovuto. La mancata emissione può riguardare acquisti di scarso valore unitario, l'emissione di scontrini di importo inferiore a quello dovuto può riguardare gli acquisti di maggiore entità. Un'ipotesi di sottofatturazione può riguardare l'emissione dello scontrino limitatamente all'importo corrisposto quale acconto al momento dell'acquisto, al quale non fa seguito alcun altro documento al momento della consegna.

Si evidenzia che un occultamento delle vendite produce una sproporzione eccessiva fra il fatturato teorico e quello dichiarato. La riduzione (sconti, vendite promozionali) praticata dall'impresa, suscettibile in parte di giustificare tale sproporzione, deve poter essere avvalorata da documenti in possesso dell'impresa (comunicazioni all'Autorità Amministrativa competente, percentuale di sconto riportata sugli scontrini fiscali, ecc.).

Tale tipologia di evasione realizzata tramite il metodo della "sottofatturazione" consente di:

- ◆ non fare emergere tutto l'utile effettivamente realizzato, facendo apparire un ricarico inferiore a quello reale;
 - ◆ evadere l'I.V.A. sulle vendite, relativamente ai minori ricavi contabilizzati;
- b) **metodo del "magazzino gonfiato"** attribuendo alle merci invendute un valore superiore a quello effettivo; in sostanza si fa apparire tra le rimanenze finali anche parte delle merci vendute.

Tale tecnica viene adottata quando nel corso dell'esercizio non sono stati correttamente contabilizzati tutti i ricavi per vendite e quindi il risultato d'esercizio configura un ricarico percentuale (rapporto tra utile operativo e costo del venduto) particolarmente basso, che può costituire pertanto un sintomo di evasione.

Con la sopravvalutazione delle rimanenze finali si perseguono i seguenti risultati:

- ◆ non far emergere perdite civilistiche e fiscali (peraltro non veritiere) che potrebbero, rispettivamente, deteriorare i rapporti con le banche e "insospettare" il fisco;
- ◆ non ridurre la percentuale di ricarico risultante dalla contabilità rispetto a quella effettiva;
- ◆ non fare emergere tutto l'utile effettivamente realizzato;
- ◆ evadere l'I.V.A. sulle vendite;

c) metodo degli "acquisti e vendite in nero"

E' attuabile quando è possibile effettuare acquisti in nero, circostanza poco frequente nel caso di beni individuati dalle marche delle ditte produttrici.

Questa modalità di evasione consente di:

- ◆ non ridurre la percentuale di ricarico risultante dalla contabilità rispetto a quella effettiva;
- ◆ non fare emergere tutto l'utile effettivamente realizzato;
- ◆ evadere l'I.V.A. sulle vendite in nero.

E' da rilevare che le vendite straordinarie possono dar luogo a fenomeni di evasione: l'impresa soggetta a controllo potrebbe aver omesso di contabilizzare una parte dei corrispettivi nei periodi ordinari e, per contro, aver incrementato artificialmente le vendite relative ai periodi di liquidazioni e vendite promozionali.

3.4.2 - Indizi di evasione

Al fine di verificare l'esistenza degli indizi di evasione e ricondurli alle tipologie prima individuate, si elencano alcuni fra i principali elementi indiziari con le relative fonti documentali sulle quali sono riscontrabili.

a) Gli indizi di evasione attuata con il metodo della "sottofatturazione" possono essere trovati:

- ◆ dal controllo della cassa effettuato al momento dell'accesso. Occorre confrontare il denaro e gli altri valori rilevati al momento dell'accesso con gli scontrini emessi a partire dal giorno dell'ultimo prelievo effettuato dal titolare. Una piccola differenza può essere giustificata da esigenze di funzionamento della cassa che richiedono una giacenza minima (per dare il "resto", per esigenze improvvise, ecc.). Inoltre, ad ogni assegno rinvenuto o ricevuta di carta di credito dovrebbe corrispondere uno scontrino di pari importo;
- ◆ nella registrazione dei corrispettivi. Dalla registrazione dei corrispettivi è riscontrabile la presenza di importi particolarmente elevati negli ultimi giorni del periodo di liquidazione I.V.A. (mensile o trimestrale) e del mese di dicembre, sintomo di un'evasione attuata con l'emissione a posteriori di documenti fiscali, finalizzata a far apparire un ricarico minimo credibile e, nel contempo, un debito I.V.A., ancorché di importo modesto;
- ◆ nel giornale di fondo degli scontrini. È opportuno un attento esame, anche a campione, delle operazioni risultanti dal giornale di fondo del misuratore fiscale (cosiddetto registratore di cassa) al fine di appurare la presenza di anomalie nella emissione degli scontrini (concentrazione di scontrini emessi negli ultimi giorni del periodo di liquidazione I.V.A.). In caso di riscontro positivo è ipotizzabile l'emissione di scontrini

“a posteriori”;

- ◆ dai conti cassa e banche. L'esistenza di finanziamenti all'impresa provenienti dai soci o dal titolare può rappresentare la spia di vendite non contabilizzate. Particolarmente significative sono le registrazioni di versamenti del titolare nel conto “cassa” per evitare un saldo negativo della stessa;
- ◆ dal confronto del ricarico. Occorre confrontare il ricarico che emerge dalla contabilità con quello che scaturisce dal raffronto tra i prezzi di acquisto delle merci e i corrispondenti prezzi di vendita al pubblico, rilevati dalle etichette apposte sugli articoli, dai listini interni;
- ◆ dalle dichiarazioni e liquidazioni I.V.A.. L'esistenza di dichiarazioni chiuse costantemente con saldi a debito di importo molto ridotto o, addirittura, con I.V.A. a credito sono indizio di corrispettivi non contabilizzati.

b) Gli indizi di evasione attuata con il metodo del “magazzino gonfiato” possono essere trovati:

- ◆ dall'inventario fisico al momento dell'accesso. È possibile riscontrare una consistenza (quantità e valore) effettiva inferiore a quella ricostruita contabilmente; minori giacenze di merci rinvenute sono la prova di una sopravvalutazione del magazzino;
- ◆ dalle registrazioni e dalle dichiarazioni I.V.A.. L'esistenza di frequenti saldi a credito nelle liquidazioni periodiche I.V.A. e, conseguentemente, l'esistenza di una o più dichiarazioni annuali I.V.A. chiuse a credito possono rappresentare un indizio di corrispettivi di vendita non registrati a fronte di acquisti regolarmente contabilizzati;
- ◆ dal libro inventari, dal bilancio e dalle schede contabili. Una descrizione sommaria delle rimanenze finali ed uno scarso dettaglio nella loro classificazione rappresenta un indizio del tentativo di mascherare una sopravvalutazione del magazzino;
- ◆ dall'indice di rotazione del magazzino. Se particolarmente basso, evidenzia un importo troppo elevato delle rimanenze finali in rapporto al costo del venduto, ed è un indizio della sopravvalutazione del magazzino attuata per occultare vendite non contabilizzate.

c) Gli indizi di evasione attuata con il metodo degli “acquisti e vendite in nero” possono essere trovati:

- ◆ dall'inventario fisico al momento dell'accesso. È possibile riscontrare una consistenza (quantità e valore) effettiva superiore a quella ricostruita contabilmente: il rinvenimento di maggiori quantità di merci dimostra l'esistenza di acquisti non contabilizzati.

Peraltro, nel settore economico in esame, non di rado possono avvenire degli acquisti, da privati, allevatori amatoriali, effettuati “in nero”, con assenza, quindi, di autofatturazione e/o attingendo dall'eventuale allevamento, seppur amatoriale, di cui è proprietario lo stesso soggetto verificato;

- ◆ dal conto cassa e dagli estratti conto bancari. Rilevanti giacenze di cassa inutilizzate o consistenti prelievi bancari del titolare o dei soci, privi di una plausibile giustificazione, sono sintomatici di acquisti senza fatture. Non sempre, infatti, è possibile finanziare “spese non documentabili” o “acquisti in nero” con fondi extracontabili; ragioni contingenti possono costringere l'impresa a ricorrere alle risorse finanziarie “ufficiali”;
- ◆ dal conto “prelevamenti del titolare”. La mancata movimentazione conto “Prelevamenti del titolare” può costituire un indizio di evasione qualora il contribuente, che non abbia altri redditi oltre quelli provenienti dall'attività commerciale, non sia in grado di indicare le fonti finanziarie disponibili alle quali attinge normalmente per fronteggiare le esigenze della vita quotidiana e per il mantenimento della famiglia;
- ◆ dal registro di detenzione degli esemplari di specie protette di animali e vegetali, descritto nel paragrafo

2.3. L'insieme dei dati riscontrabili dal registro, messo a confronto con gli elementi fiscalmente rilevanti, potrebbe far emergere utili elementi di sottofatturazione o di acquisti "in nero" relativamente agli esemplari, spesso rari e per ciò stesso "costosi". Infatti, dal registro è riscontrabile la modalità di acquisizione e di cessione degli esemplari unitamente alla relativa documentazione di acquisto e di cessione. Sarà rilevabile, ad esempio, se l'esemplare è stato "acquistato" (con relativa fattura), se è stato acquisito gratuitamente, se è proveniente da riproduzione in cattività e/o allevamento, ecc.. Così come sarà riscontrabile se l'esemplare è stato "venduto" (con relativa fattura), se è stato ceduto gratuitamente, se è morto, ecc..

L'assenza del registro, la mancata esibizione o la non corretta tenuta dello stesso può, quindi, far ritenere utile ai verificatori produrre idonea richiesta di informazioni e riscontro al competente Servizio C.I.T.E.S. del Corpo Forestale dello Stato;

- ◆ da archivi informatici. Al momento dell'accesso, è possibile acquisire, da supporti magnetici o da file registrati sull'hard disk di personal computer: elenchi di incassi, pagamenti, vendite, acquisti, nomi e consegne non risultanti dalla contabilità e quant'altro sia sintomatico di una contabilità parallela "in nero". Ciò rappresenta un indizio molto circostanziato di facile approfondimento e di notevole forza probatoria. Gli indizi di evasione, eventualmente riscontrati, andranno valutati complessivamente in quanto possono essere comunque sintomatici di più tipologie di evasione poste in essere dal contribuente.

Si sottolinea che la possibilità di perdita dei prodotti commercializzati a seguito di eventi fortuiti o comunque non dipendenti dalla volontà del soggetto possono essere ricorrenti nell'attività economica in esame.

Si potrebbero far rientrare in tali eventi la morte o la fuga degli animali posti in vendita. L'eventuale mortalità degli animali, però, potrebbe costituire facile "alibi" per mascherare vendite "in nero". Pertanto, sarà opportuno, in contraddittorio con il contribuente, effettuare una "quantificazione" basata su riscontri obiettivi.

Tra le cause più ricorrenti di morte degli animali, sono da menzionare i postumi del trasporto, lo sviluppo di epidemie, gli sbalzi eccessivi di temperatura dell'ambiente, ecc.. L'eventualità in cui il contribuente verificato non giustificasse l'assenza di fatturazione con comprovate e plausibili cause di mortalità, dovrebbe indurre i verificatori ad un più attento esame degli elementi extracontabili utili a riscontrare la veridicità delle dichiarazioni, nonché a prendere in considerazione, quale elemento, al fine di avvalorare più efficacemente la ricostruzione della merce venduta in "nero", il mancato rispetto degli obblighi previsti in materia (ad esempio: registro smaltimento degli animali morti previsto da alcune normative regionali).

Parte degli acquisti di prodotti destinati alla vendita (prodotti sanitari, alimenti, ecc.) potrebbero essere stati utilizzati per il mantenimento degli animali. Si dovranno determinare, quindi, anche in contraddittorio con il contribuente, i quantitativi di prodotti che sono stati destinati, in un determinato periodo, al benessere degli animali, per poi procedere al confronto tra quantità e tipologia di prodotti consumati e gli animali tenuti nel medesimo periodo, risultanti dai documenti contabili.

Un utilizzo abnorme di prodotti per il mantenimento, rispetto al numero degli animali tenuti, potrebbe essere un indice di vendite non contabilizzate dei prodotti o della presenza, nel periodo, di animali acquistati "in nero".

Con riferimento alle varie tipologie di controllo su indicate si richiamano le novità introdotte dal d.P.R. del 07.12.2001, n. 435, "Regolamento recante modifiche al decreto del Presidente della Repubblica del 22 luglio

1998, n. 322, nonché disposizioni per la semplificazione e la razionalizzazione di adempimenti tributari”.

A decorrere dal 02.01.2002 i contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, possono non tenere i registri prescritti ai fini I.V.A., a condizione che le registrazioni siano effettuate nel libro giornale e che su richiesta dell'Amministrazione siano forniti gli stessi dati, che sarebbero stati annotati nei relativi registri (art. 12 del d.P.R. del 07.12.2001, n. 435).

Lo stesso D.P.R. ha previsto che tutte le imprese, indipendentemente dal volume d'affari, non dovranno più presentare le dichiarazioni periodiche I.V.A. a decorrere dalle liquidazioni periodiche relative al 2002. Inoltre, sempre nell'ottica della riduzione degli adempimenti fiscali, è stato eliminato l'obbligo di effettuare le annotazioni relative alle liquidazioni I.V.A. periodiche, mensili o trimestrali, e all'avvenuto versamento dell'imposta.

Gli imprenditori devono, comunque, fornire gli elementi in base ai quali hanno operato la liquidazione in caso di specifica richiesta da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

L'art. 15 dello stesso d.P.R. ha eliminato l'obbligo di allegare al registro dei corrispettivi gli scontrini riepilogativi giornalieri. Pertanto, è consentito effettuare la registrazione, sia giornaliera sia riepilogativa mensile, dei corrispettivi, entro il giorno 15 del mese successivo.

Per ulteriori chiarimenti si rinvia alla circolare del 25 gennaio 2002, n. 6/E, dell'Agenzia delle Entrate.

3.4.3 - Prospetto degli eventuali indizi di evasione

FONTI	INDIZI	TIPO EVASIONE
Controllo di cassa al momento dell'accesso	<ul style="list-style-type: none"> consistenza di cassa superiore agli importi registrati 	1. Sottofatturazione
Registrazione dei corrispettivi	<ul style="list-style-type: none"> maggiori volumi di vendite realizzate negli ultimi giorni dei periodi di liquidazione I.V.A. e del mese di dicembre 	1. Sottofatturazione
Giornale di fondo scontrini	<ul style="list-style-type: none"> emissione di scontrini concentrata negli ultimi giorni del periodo di liquidazione I.V.A. (mensile e trimestrale) 	1. Sottofatturazione
Fatture emesse, prezzi esposti e listini interni Fatture di acquisto	<ul style="list-style-type: none"> percentuale di ricarico superiore a quella risultante dalla contabilità 	1. Sottofatturazione
	<ul style="list-style-type: none"> inattendibile distribuzione degli approvvigionamenti 	3. Acquisti e vendite in nero
Registrazioni I.V.A. e copie dichiarazioni degli ultimi 2 anni	<ul style="list-style-type: none"> ridottissimi saldi a debito nelle liquidazioni periodiche I.V.A. e nelle dichiarazioni annuali 	1. Sottofatturazione
	<ul style="list-style-type: none"> frequenti saldi a credito nelle liquidazioni periodiche I.V.A. e nelle dichiarazioni annuali 	2. Magazzino gonfiato
Conti Cassa e Banche	<ul style="list-style-type: none"> presenza di numerosi accrediti con causale diversa da incassi, quali: finanziamenti provenienti da soci o titolare 	1. Sottofatturazione
	<ul style="list-style-type: none"> giacenze di cassa consistenti ed inutilizzate; prestiti ai soci o al titolare, ovvero prelievi bancari a favore di questi 	3. Acquisti e vendite in nero
Libro inventari, bilancio, schede contabili	<ul style="list-style-type: none"> indice di rotazione di magazzino basso; descrizione sommaria e classificazione poco analitica delle rimanenze 	2. Magazzino gonfiato
Inventario fisico al momento dell'accesso	<ul style="list-style-type: none"> minori merci rinvenute rispetto al magazzino ricostruito dalla contabilità 	2. Magazzino gonfiato
	<ul style="list-style-type: none"> maggiori merci rinvenute rispetto al magazzino ricostruito dalla contabilità 	3. Acquisti e vendite in nero
Registro di detenzione di specie protette	<ul style="list-style-type: none"> maggiori merci acquistate e vendute rispetto a quelle contabilizzate 	3. Acquisti e vendite in nero
Archivi informatici	<ul style="list-style-type: none"> elenchi di incassi, pagamenti, nomi ed altro non riscontrabile in contabilità 	3. Acquisti e vendite in nero

3.4.4 - Possibili approfondimenti dell'indagine

- ◆ Controllo incrociato nei confronti dei maggiori fornitori, in particolare per esaminare la documentazione relativa ai pagamenti effettuati dal dettagliante;
- ◆ controllo incrociato con società di gestione di carte di credito;
- ◆ controllo incrociato nei confronti dei clienti abituali.

3.4.5 - Quantificazione dei ricavi omessi

a) Presenza di indizi di evasione del tipo "sottofatturazione":

per quanto riguarda le tecniche di indagine per far emergere questa tipologia di evasione, si rinvia al paragrafo 3.4.7, che illustra le problematiche relative alla determinazione delle percentuali di ricarico riscontrate in sede di accesso e le ipotesi in cui tali ricarichi possono essere applicati anche ad annualità precedenti.

b) Presenza di indizi di evasione del tipo "magazzino gonfiato":

è possibile quantificare i maggiori ricavi applicando alla merce non rinvenuta in magazzino la percentuale di ricarico media praticata dall'impresa o, se diversa, quella constatata in sede di verifica (spetterà ovviamente la deduzione del costo).

c) Presenza di indizi di evasione del tipo "acquisti e vendite in nero":

occorre distinguere i seguenti casi:

1. acquisti "in nero" relativi all'anno dell'accesso (maggior magazzino accertato rispetto a quello contabile). In tal caso sono contestabili soltanto violazioni ai fini I.V.A.;
2. acquisti "in nero" relativi ad anni precedenti quello dell'accesso (risultanti da incongruenze fra quantità uscite ed entrate nelle scritture di magazzino, oppure da documentazione extracontabile). In tal caso sono contestabili maggiori ricavi applicando al valore degli acquisti non contabilizzati la percentuale di ricarico constatata in sede di verifica (riferimento paragrafo 3.4.7), mentre spetterà, ovviamente, la deduzione del costo;
3. vendite "in nero" risultanti da documentazione extracontabile o da incongruenze documentali e contabili. Si rilevano maggiori ricavi pari agli importi rilevati.

3.4.6 - Controllo di carico e scarico del magazzino

Il controllo del magazzino può essere fatto per intero o a campione. La scelta relativa non può essere predeterminata, ma adottata caso per caso in funzione della situazione concreta e del tempo a disposizione dei verificatori, a seconda delle dimensioni dei locali e della presenza di uno o più punti vendita.

Il controllo delle giacenze per campione deve essere effettuato scegliendo, in contraddittorio con la parte e verbalizzando le relative scelte, alcune categorie di merci che siano particolarmente rappresentative dell'intero magazzino.

In linea di massima è opportuno individuare le categorie in base al maggior concorso al fatturato.

In definitiva i casi che si possono presentare sono:

- ◆ magazzino fisico INFERIORE a quello contabile: è in genere determinato da annuale giro a rimanenze di parte degli acquisti ed è il risultato di aggiustamenti contabili effettuati alla fine dell'esercizio.
Accade che a fine anno il contribuente si accorga di aver omesso troppi ricavi e si trova a dover esporre perdite di esercizio oppure utili irrisori;
- ◆ magazzino fisico SUPERIORE a quello contabile: è rivelatore della presenza di merce, acquistata in nero o comunque per la quale non esiste documento di acquisto, che presumibilmente è destinata ad essere rivenduta in nero.

3.4.7 - Controllo del ricarico

La verifica dei ricavi dichiarati muoverà dai dati e dalle notizie acquisite nel corso dell'accesso e tenderà a ricostruire l'effettivo volume d'affari.

Per una corretta rideterminazione del settore dei ricavi relativi al periodo considerato si consiglia la disaggregazione degli stessi a seconda che derivino da:

- Animali (in genere)
- Animali esotici e/o protetti
- Pesci e Piante
- Prodotti di mantenimento (petfood)
- Attrezzature ed accessori
- Antiparassitari e altri prodotti per l'igiene

Come è noto, il "ricarico" è la maggiorazione che il commerciante applica al prezzo di acquisto per determinare il prezzo di vendita.

Sulla base dei dati indicati nel conto economico o nella dichiarazione dei redditi (per le imprese in contabilità semplificata), la percentuale media di ricarico può essere così calcolata:

$$\% \text{ di ricarico} = \frac{\text{Ricavi} - \text{Costo del venduto}}{\text{Costo del venduto}} \times 100$$

$$\text{Costo del venduto} = \text{Giacenze iniziali} + \text{Acquisti} - \text{Rimanenze finali}$$

La principale difficoltà del controllo del ricarico risiede nella diversità dei prodotti commercializzati dalle imprese del settore, a ciascuno dei quali spesso può corrispondere una diversa maggiorazione di vendita, in base alla sua richiesta, alla deperibilità, alla rarità delle specie animali, ecc..

La percentuale di ricarico, inoltre, potrebbe essere influenzata dall'effettuazione di vendite promozionali.

I verificatori nella fase di ricostruzione del volume d'affari, dovranno tenere conto di queste circostanze, nonché di qualsiasi altro elemento che esula dalla specifica vendita degli animali e dei prodotti per il loro mantenimento (installazione e manutenzione acquari, tolettatura, ecc.).

In tal caso sarà opportuno procedere, anche mediante contraddittorio con il contribuente, alla scomposizione dei ricavi a seconda della tipologia della merce venduta da cui derivano.

Laddove il contribuente compravenda animali da privati allevatori amatoriali, si terrà conto di tale ulteriore fattispecie per la determinazione del ricarico complessivo.

Inoltre, è da considerare la possibilità che una parte dei prodotti normalmente destinati alla vendita sono stati diversamente utilizzati per il mantenimento degli animali tenuti per la vendita.

Tutte queste circostanze non devono essere trascurate in sede di accertamento giacché la ricostruzione induttiva del giro d'affari può superare il vaglio del contenzioso soltanto se si fonda su una percentuale media ponderata del ricarico che tenga conto della diversità qualitativa e quantitativa dei beni scambiati e del periodo di vendita.

Negli esercizi di piccole dimensioni è forse possibile ricostruire analiticamente, articolo per articolo, le quantità vendute rilevandole dalle fatture di acquisto e tenendo conto delle variazioni inventariali, in aumento o in diminuzione, verificatesi nel tempo.

Negli esercizi di maggiori dimensioni, però, tale operazione potrebbe rivelarsi troppo complessa anche con l'ausilio di procedure informatiche.

In tal caso il ricarico può essere calcolato con riferimento ad un campione significativo di articoli individuati, anche in contraddittorio con il contribuente, non tanto in base alla tipologia merceologica quanto piuttosto in base alla percentuale di ricarico praticata.

Un metodo alternativo potrebbe essere quello di calcolare il ricarico sulle rimanenze di merce rilevate al momento dell'accesso nel presupposto, generalmente accettato, che la composizione del magazzino sia sufficientemente rappresentativa, quanto a varietà degli articoli trattati e relative incidenze sul totale, dei consumi di merce dell'esercizio.

Il ricarico medio ponderato può essere calcolato come segue:

$$R_{mp} = \frac{\sum_{i=1}^n (R_i \times p_i)}{100}$$

R_{mp} = ricarico medio ponderato

n = numero degli articoli considerati

R_i = ricarico dell'articolo i -esimo considerato

p_i = incidenza o peso del costo del venduto dell'articolo i -esimo sul costo del venduto totale (o sul costo del venduto totale del campione se l'indagine è di carattere campionario)

Ad esempio, nel caso di un campione composto da 3 articoli a , b , c , che presentano ciascuno un ricarico, rispettivamente, del 100%, 150%, 200% ed un'incidenza sul costo del venduto totale (del campione) del 30%, 50% e 20%, il ricarico medio ponderato è uguale a:

$$\frac{(R_a \times p_a) + (R_b \times p_b) + (R_c \times p_c)}{100} = \frac{(100\% \times 30) + (150\% \times 50) + (200\% \times 20)}{100} = 145\%$$

Quanto ai prezzi di vendita da utilizzare per il calcolo del ricarico, essi saranno rilevati dai cartellini applicati sugli articoli rinvenuti al momento dell'accesso, oppure da listini interni ad uso dei commessi ovvero

in contraddittorio con la parte.

A tal riguardo si rammenta l'obbligo espressamente previsto dall'art. 14 del d.Lgs. n. 114/98 di indicare in modo chiaro e leggibile, mediante l'apposizione di cartelli o con altre modalità idonee allo scopo, il prezzo di vendita al pubblico di tutti i beni esposti, ovunque allocati.

E' possibile presumere che la percentuale di ricarico constatata per il periodo d'imposta in corso alla data dell'accesso sia stata applicata anche al costo della merce venduta nell'annualità d'imposta oggetto di verifica, se, dal confronto tra i due periodi non emergono significative variazioni relativamente a:

- ◆ tipologia delle merci trattate, tipologia dei fornitori e condizioni d'acquisto;
- ◆ valore complessivo degli acquisti e delle vendite;
- ◆ periodi di liquidazione o di vendita promozionale di durata non molto diversa da quella riscontrata nell'anno dell'accesso;
- ◆ ubicazione e numero dei punti vendita;
- ◆ condizioni di concorrenza.

Qualora si riscontrino le variazioni sopra menzionate, il ricarico constatato al momento dell'accesso potrà essere esteso agli anni precedenti con le opportune rettifiche da determinare in contraddittorio con la parte.

Tali riduzioni dovranno comunque trovare riscontro in elementi oggettivi e documentati dal contribuente.

Dai suddetti riscontri è necessario dare atto puntualmente nel processo verbale di constatazione, al fine di giustificare, per l'accertamento degli imponibili relativi agli anni precedenti, l'utilizzo di una percentuale di ricarico diversa da quella constatata all'atto dell'accesso.

Le eventuali dichiarazioni rese dalla parte in ordine ad un peggioramento della situazione commerciale avvenuto negli ultimi anni avvaloreranno l'applicazione del ricarico, come individuato dalla rilevazione dei dati all'accesso, agli altri anni oggetto di controllo, in quanto la ricostruzione del volume d'affari dovrebbe risultare più favorevole al verificato.

3.4.8 - Indice di rotazione del magazzino

L'indice di rotazione del magazzino, che consente di operare delle valutazioni sull'attendibilità del volume delle vendite e degli acquisti, è dato dal rapporto fra la merce uscita dal magazzino in una certa unità di tempo e la giacenza media presente in esso nella stessa unità di tempo.

In simboli, cioè, si ha:

$$\frac{(\text{Acq.} + \text{E.I.} - \text{R.F.})}{\frac{\text{E.I.} + \text{R.F.}}{2}}$$

Acq. = acquisti

E.I. = esistenze iniziali

R.F. = rimanenze finali

Il calcolo del tasso di rotazione può essere riferito ad intervalli di tempo di diversa lunghezza (mese, settimana, trimestre, ecc.) secondo le esigenze. Considerata la natura e varietà degli articoli commercializzati, sarà opportuno applicare l'indice in argomento a singole categorie di articoli (ad esempio: animali, prodotti di mantenimento, ecc.) anziché a tutte le merci cumulativamente.

Un indice pari ad 1 sta a significare che il magazzino viene rifornito mediamente una volta l'anno.

Un indice di rotazione delle scorte molto basso sta ad indicare un rinnovo del magazzino poco frequente e, potrebbe, nascondere acquisti e vendite "in nero".

Inoltre, un indice particolarmente basso, risultante dai dati dichiarati, potrebbe essere sintomatico della sopravvalutazione contabile delle rimanenze finali. Il magazzino viene "gonfiato", facendo apparire tra le rimanenze finali anche parte delle merci vendute senza la corrispondente registrazione contabile.

Qualora il contribuente avesse effettuato delle operazioni di distruzione merce, al fine di vincere le presunzioni di cessione dei beni non rinvenuti in magazzino, di cui al d.P.R. n. 441/97 (vedasi anche la circolare del 23 luglio 1998, n. 193/E), sarà cura dei verificatori controllare che lo stesso abbia eseguito il seguente iter amministrativo:

- ◆ inviare almeno 5 giorni prima dell'inizio delle operazioni di distruzione una comunicazione scritta all'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate o, in mancanza, all'Ufficio delle Imposte Dirette ed all'Ufficio I.V.A., ed al Comando della Guardia di Finanza competenti territorialmente;
- ◆ specificare il luogo, la data e l'ora in cui si procederà alle operazioni, le modalità di distruzione, la quantità, qualità e ammontare complessivo sulla base del prezzo di acquisto, dei beni da distruggere e l'eventuale valore residuale.

I verificatori dovranno pertanto chiedere l'esibizione del verbale da cui devono risultare i predetti elementi, redatto da dipendenti degli Uffici finanziari, da militari della Guardia di Finanza o, in mancanza di questi, da notai che hanno presenciato alla distruzione.

Si ricorda che per particolari beni il verbale attestante le operazioni di distruzione merci, può essere redatto dal personale appartenente ad altri organi amministrativi quali dipendenti A.S.L., Vigili del fuoco, ecc..

Se l'ammontare del costo dei beni distrutti non sia superiore a € 5.164,56, è sufficiente una dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

Per quanto riguarda la perdita dei beni, dovuta ad eventi fortuiti, accidentali o comunque indipendenti dalla volontà del soggetto, la stessa deve risultare da idonea documentazione fornita da un organo della Pubblica Amministrazione, ovvero secondo quanto previsto dall'art. 16 del d.P.R. del 07/12/2001, n. 435, "Regolamento recante modifiche al decreto del Presidente della Repubblica del 22 luglio 1998, n. 322, nonché disposizioni per la semplificazione e la razionalizzazione di adempimenti tributari" da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, resa entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento o dalla data in cui se ne ha avuto conoscenza, dalle quali risulti il valore complessivo dei beni perduti, salvo l'obbligo di fornire, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, i criteri e gli elementi in base ai quali detto valore è stato determinato.

3.4.9 - Indice di produttività per addetto

Il numero di addetti all'interno di un'attività commerciale è, evidentemente, in stretta correlazione con la dimensione dell'attività stessa.

Potrebbe, dunque, essere utile calcolare l'apporto di ciascun addetto in termini di ricavi:

$$I = \frac{\text{Ricavi al netto dell'I.V.A.}}{\text{numero addetti}}$$

I = indice di produttività per addetto

Si ricorda che il numero degli addetti deve essere ponderato all'anno, tenendo anche conto della tipologia contrattuale del lavoratore.

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

A tal fine, sarà utile determinare l'intero costo aziendale per i dipendenti e la remunerazione corrisposta agli addetti.

Ogni volta che ci si trova di fronte ad un costo per addetto sproporzionato rispetto al fatturato prodotto per l'azienda, sarà necessario indagare su eventuali vendite "in nero".

3.4.10 - Altri controlli ed analisi

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.

Sarà valutata anche l'opportunità di inviare questionari ai clienti (allevatori amatoriali o privati).

Per le imprese che operano in franchising particolare attenzione sarà riservata all'analisi dei costi, considerato che i controlli eseguiti dall'affiliante sono tali da garantire, almeno in parte, la veridicità del fatturato attivo.

Qualora siano stati dedotti importi rilevanti per pubblicità, promozione, rappresentanza occorre verificare se alcuni di essi (ad esempio: convention, mailing, altro) siano stati rimborsati dai fornitori.

3.5 Altri indizi e riscontri

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

Il capitale investito nell'azienda (attrezzature, magazzino, automezzi), il possesso a titolo di proprietà dei locali utilizzati per l'esercizio dell'attività e la retribuzione figurativa del titolare e degli eventuali soci impegnati a tempo pieno nell'azienda, costituiscono altrettanti elementi aventi un carattere indiziario. Si può infatti porre a confronto il reddito dell'impresa con quello conseguibile da un impiego alternativo dei fattori produttivi che concorrono a realizzarlo.

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

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

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

E' evidente, infatti, che le attività commerciali svolte in zone particolarmente vantaggiose potrebbero produrre redditi elevati anche in caso di affitto (dei locali e/o delle licenze); il reddito derivante dalla gestione diretta dovrebbe essere quindi proporzionato agli ipotetici canoni di locazione.

Altri elementi indiziari, come specificato nella parte dedicata alle attività preliminari, possono essere costituiti da manifestazioni di capacità contributiva (possesso di auto, imbarcazioni, acquisto di immobili, ecc.), riferibili al titolare dell'impresa e/o ai soci, particolarmente stridenti con l'ammontare del reddito dichiarato.

In tale caso, soprattutto qualora non sia stato possibile effettuare una convincente ricostruzione del volume d'affari, si potrà procedere, sia pure ai soli fini dell'imposizione diretta, all'accertamento sintetico del

reddito complessivo delle persone fisiche in vario modo coinvolte nella gestione dell'impresa, secondo la procedura di cui all'art. 38, comma 4, del d.P.R. n. 600/73.

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.

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 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 medesimi¹².

Gli uffici, indipendentemente dall'entrata in funzione della nuova banca dati descritta, possono comunque agire, sempre in caso di necessità istruttoria, all'interno dell'ambito oggettivo riportato.

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).

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 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.

¹² In relazioni alle informazioni presenti nell'archivio dei rapporti vedi circ. n. 18/E del 4/4/2007 e n. 42/E del 24/09/2009

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

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

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

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

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

L'indagine può coinvolgere anche altri soggetti 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