

Metodologia di controllo

FARMACIE

Codice attività ATECOFIN 2004:

52.31.0 -	Farmacie
-----------	----------

Codice attività ATECO 2007:

47.73.10-	Farmacie
-----------	----------

Indice

1. INTRODUZIONE	3
1.1 Le metodologie di controllo.....	3
1.2 Principali fasi dell'attività di controllo da "metodologia"	3
2. FASE PREPARATORIA AL CONTROLLO	8
2.1 Analisi e acquisizione delle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria.....	9
2.2 Ulteriori fonti di informazioni.....	12
2.3 Profili organizzativi e inquadramento giuridico	14
3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO	18
3.1 L'accesso	18
3.2 Rilevazione del personale	18
3.3 Controlli prioritari	19
3.4 Il controllo del volume d'affari.....	20
3.4.1 - Indizi di evasione	20
3.4.2 - Controlli sostanziali	21
3.4.3 - Indice di produttività per addetto	24
3.5 Altri indizi e riscontri	25
3.6 Le indagini finanziarie	25
3.6.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti	27
3.6.2 - Richiesta dati, notizie e documenti agli istituti di credito e finanziari	27
CHECK LIST.....	30

1. INTRODUZIONE

1.1 Le metodologie di controllo

Le metodologie di controllo sono state predisposte, approvate e rese pubbliche tramite circolare a partire dal 1997¹.

Esse sono differenziate per attività economica e contengono le indicazioni per l'effettuazione di controlli contabili e documentali, nonché per la ricerca delle informazioni e dei dati utili alla determinazione dei corrispettivi e dei compensi effettivamente conseguiti, rispettivamente, dall'impresa o dal professionista.

Partendo dalle modalità e dalle condizioni di esercizio di ciascuna attività esaminata, le metodologie guidano il verificatore nella preparazione del controllo e nell'esecuzione dell'accesso, segnalando gli elementi da rilevare e la documentazione, anche extracontabile, da acquisire. Dopo un breve cenno alle tipologie di evasione più ricorrenti, viene descritta la procedura da seguire per la ricostruzione del volume d'affari e vengono individuati gli accertamenti, i riscontri e le analisi utili a tale fine. A questo proposito, in molti casi, vengono suggeriti gli elementi di stima necessari ed evidenziate le relazioni logiche che devono sussistere tra dati contabili ed extracontabili e l'ammontare dei corrispettivi.

Queste caratteristiche fanno delle metodologie uno strumento valido anche per tipologie di attività istruttoria diverse da quelle della verifica, come istruttorie collegate a questionari e successivi contraddittori svolti in ufficio, indagini finanziarie ecc.

Gli obiettivi delle metodologie sono:

- ~ uniformare i comportamenti operativi degli uffici, al fine di assicurare ai controlli uno standard qualitativo più elevato;
- ~ contribuire allo sviluppo di maggiori professionalità e capacità di controllo del personale;
- ~ aumentare la proficuità dei risultati attraverso una sistematica utilizzazione delle indagini indirette (riscontri esterni, ecc.);
- ~ indirizzare le indagini sugli aspetti sostanziali della posizione fiscale del contribuente, riducendo al minimo i controlli formali.

1.2 Principali fasi dell'attività di controllo da "metodologia"

L'attività di controllo è finalizzata alla raccolta di elementi, dati e notizie per l'eventuale successiva azione di rettifica, di accertamento o di liquidazione dell'imposta o della maggiore imposta dovuta; il d.Lgs. n. 300 del 30.07.1999 stabilisce che "all'Agenzia delle entrate sono attribuite tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali che non sono assegnate alla competenze di altre agenzie, amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, enti od organi...". Più nello specifico, gli uffici dell'Agenzia delle entrate hanno competenza accertativa sulle seguenti imposte: imposte dirette (Imposta sul reddito delle persone fisiche, le correlate addizionali regionale e comunale, Imposta sul reddito delle società, Imposta regionale sulle attività produttive), IVA, Imposta di registro, successione e donazione, ipotecarie e catastali, bollo ed Imposta sugli intrattenimenti (ISI).

La disciplina relativa agli obblighi ed alle facoltà del personale impegnato in attività di controllo esterno è contenuta in via generale nella Legge n. 4 del 1929, nelle singole leggi di imposta, nello statuto del contribuente e nei codici penale e di procedura penale.

Più in particolare, le attribuzioni e i poteri degli uffici dell'Agenzia delle entrate sono stati previsti dal d.P.R. n. 633 del 1972 e dal d.P.R. n. 600 del 1973, i quali disciplinano gli obblighi ed i controlli in materia di Imposta sul valore aggiunto e di Imposte sui redditi. L'articolo 35, comma 24, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni nella Legge n. 248 del 4 agosto 2006) ha introdotto l'articolo 53 bis nel d.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986 (testo unico dell'Imposta di registro) che estende le attribuzioni ed i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del d.P.R. n. 600 del 1973 con riguardo all'imposta di registro, nonché all'imposta ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al d.Lgs. del 31 ottobre 1990, n. 347.

Gli aspetti procedurali dell'attività di controllo ai fini dell'Imposta del valore aggiunto e delle Imposte dirette sono disciplinate dal combinato disposto degli articoli 33 del d.P.R. n. 600 e 52 del d.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, l'articolo 33 del d.P.R. n. 600 del 1973 prevede i controlli ai fini delle imposte dirette facendo espresso rinvio all'articolo 52 del d.P.R. n. 633 del 1972 che regola gli aspetti procedurali per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche ai fini dell'Imposta del valore aggiunto.

Possono distinguersi quattro momenti fondamentali in cui si esplica l'attività di controllo: la fase preparatoria al controllo, la fase dell'accesso e dell'acquisizione di dati e documenti, quella del controllo documentale e quella del controllo di merito.

Fase preparatoria al controllo

Tale fase è antecedente a quella vera e propria dell'accesso presso la sede dove il contribuente svolge la propria attività ed è finalizzata all'acquisizione di tutte le informazioni utili per l'inquadramento della complessiva posizione fiscale del soggetto e del settore nel quale quest'ultimo opera.

Le informazioni verranno reperite prevalentemente in Ufficio mediante gli strumenti a disposizione, primo tra tutti il collegamento all'Anagrafe Tributaria: si rimanda al capitolo 2 per l'approfondimento di tale fase dell'attività di controllo.

Fase dell'accesso

La fase dell'accesso è prodromica allo svolgimento dei controlli dei documenti fiscalmente rilevanti e del controllo di merito.

Essa, infatti, si basa sul potere di entrare in un determinato luogo e di restarvi per effettuare ricerche della documentazione, contabile ed extracontabile, fiscalmente rilevante, anche se chi ne ha la materiale disponibilità non presti il suo consenso o addirittura si opponga all'esecuzione dell'attività in corso.

La fase in argomento implica:

- ~ la presentazione di rito dei verificatori alla controparte con l'esibizione dei tesserini di riconoscimento;
- ~ far prendere visione e consegnare copia della lettera d'incarico per l'effettuazione del controllo a firma del Direttore dell'ufficio di appartenenza dei verificatori;
- ~ la ricerca e l'acquisizione di dati e documentazione rilevante ai fini fiscali.

¹ Circolare n. 199/E del 10.07.1997

Inoltre, i verificatori effettueranno – sussistendone i presupposti – la rilevazione del personale presente al momento dell'accesso, individuando le mansioni svolte, la data di inizio e la natura del rapporto contrattuale, il tutto finalizzato, poi, a raffrontare i dati acquisiti con quelli risultanti dai libri e dalle scritture obbligatorie e a riscontrare il rispetto della normativa in materia di lavoro.

Ulteriori controlli da eseguire nel corso dell'accesso riguardano il rispetto della normativa vigente con riferimento ai *misuratori fiscali*, per le attività commerciali in cui ne è obbligatorio l'utilizzo.

Si specifica che ai sensi dell'articolo 15 del decreto ministeriale 24 marzo 1983, "gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto e la guardia di finanza constatano l'avvenuta messa in uso degli apparecchi misuratori fiscali, ne rilevano l'eventuale omissione e procedono ad ispezioni documentali, verificazioni e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per la repressione delle violazioni alle disposizioni previste dalla legge 26 gennaio 1983, n.18. L'ispezione documentale si estende alla documentazione prevista dal presente decreto e al regolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali anche con l'ausilio dei tecnici abilitati alla manutenzione".

In particolare è necessario controllare:

- ~ la dichiarazione di messa in servizio presentata presso il competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate (ex art. 8 DM 23 marzo 1983 e art.19 DM 30 marzo 1992);
- ~ l'integrità del sigillo fiscale e dell'etichetta di verifica periodica;
- ~ il libretto di dotazione, (ex art. 2 del DM 23 marzo 1983). Nello stesso vanno annotate anche le verifiche periodiche effettuate dai tecnici abilitati;
- ~ il giornale di fondo del misuratore di cassa, nel quale è riportato l'incasso giornaliero;
- ~ il registro per il mancato o irregolare funzionamento del misuratore di cassa, nel quale sono annotati i corrispettivi relativi a ciascuna operazione, fino a quando non sia ultimato il servizio di assistenza.

Nella *lettera di incarico* devono essere indicati: l'ufficio che ha disposto il controllo, i nominativi dei funzionari preposti, la data ed i motivi dell'intervento, lo scopo dell'incarico e il tipo di controllo (es. verifica, accesso breve, accesso mirato), le generalità del contribuente, il luogo di esecuzione dell'accesso, le annualità sottoposte a controllo, il timbro ed il protocollo dell'ufficio e la sottoscrizione del direttore o del delegato. Alla luce dell'articolo 12 della Legge 27 luglio 2000, n. 212 è, inoltre, opportuno che già nella lettera di incarico siano menzionate le esigenze d'indagine che giustificano lo svolgimento del controllo sul luogo di esercizio dell'attività.

In taluni casi, per specifici rilevanti motivi, potrebbe rendersi necessario effettuare l'accesso in luoghi adibiti ad abitazione dove non si svolga alcuna attività commerciale o agricola, in uffici di enti che non esercitino attività industriale, commerciale o agricola, in circoli privati o in locali adibiti promiscuamente allo svolgimento dell'attività ed ad abitazione: in tali evenienze, oltre alla lettera d'incarico, è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente.

Altro importante adempimento dei verificatori al momento dell'accesso è il richiamo al contribuente della Legge n. 212 del 2000 ed, in particolare, di quanto disposto dall'articolo 12 di tale norma. Tale richiamo può avvenire anche mediante la consegna al contribuente di copia dello Statuto ovvero del solo articolo 12.

Inoltre si richiama l'attenzione sul comma 5 dell'articolo 12 della Legge n. 212 del 2000, modificato dal comma 2, lettera c) dell'articolo 7 del d.l. n. 70 del 13 maggio 2011, convertito dalla Legge n. 106 del 12 luglio 2011, che precisa: "Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come

l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente".

Si rinvia al paragrafo 3.1 ("L'accesso") per l'approfondimento delle specifiche rilevazioni connesse alla presente metodologia.

Fase del controllo documentale

La fase del controllo documentale si esplica non solo sull'esame delle scritture contabili obbligatorie ma anche delle eventuali altre scritture e documenti (anche elettronici) rilevanti la cui tenuta non sia obbligatoria e che si trovino nei locali nei quali si accede.

L'ispezione ha come finalità il controllo della corretta istituzione, tenuta e conservazione delle scritture, nonché della loro complessiva attendibilità, anche nella prospettiva di una possibile rideterminazione in via induttiva del reddito e del volume d'affari².

Fase del controllo di merito

Il controllo di merito non può prescindere dal controllo documentale contabile in quanto, in sostanza, finalizzato ad appurare la rispondenza del contenuto delle scritture con il reale svolgimento dei fatti aziendali o di quelli relativi all'attività professionale.

Nel corso della fase in argomento i verificatori svolgono attività indirizzate al controllo e riscontro della completezza, esattezza e veridicità delle scritture obbligatorie ai fini fiscali sulla scorta delle fatture e degli altri documenti relativi all'attività esercitata, compresi i libri sociali e le altre scritture previste da disposizioni non tributarie o comunque in possesso del contribuente controllato.

Vi sono controlli che possono basarsi su situazioni di fatto appurate direttamente dai verificatori, mediante l'analisi della contabilità. Un esempio potrebbe essere l'accertamento dell'esistenza fisica di un bene strumentale annotato nel registro dei cespiti ammortizzabili.

I controlli da metodologia, in particolare, sono finalizzati alla ricostruzione anche in via presuntiva dell'effettiva dimensione dell'attività economica oggetto del controllo e del reale volume d'affari prodotto dal soggetto.

Quest'ultima tipologia di controllo trova legittimazione nell'articolo 62-sexies, comma 3, del d.l. n. 331 del 1993 (convertito in Legge 29 ottobre 1993, n. 427), in base al quale la rettifica delle dichiarazioni può essere fondata sulla esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, compensi e corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle caratteristiche e condizioni di esercizio della specifica attività svolta o dagli studi di settore.

Nella procedura di ricostruzione citata, i controlli si traducono in operazioni di stima della potenzialità

² Al riguardo, si ricorda che il d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito dalla Legge n. 214 del 22 dicembre 2011, all'articolo 11, comma 1, afferma: "Chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del d.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, e agli articoli 51 e 52 del d.P.R. n. 633 del 29 settembre 1972, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero

produttiva dell'attività economica oggetto di controllo, idonee da un lato a smentire l'entità del giro d'affari risultante dalle scritture contabili e, dall'altro a pervenire alla quantificazione del volume d'affari più verosimile in relazione alle effettive caratteristiche dell'attività svolta.

Verbalizzazioni

Il controllo fiscale si estrinseca attraverso l'esercizio di poteri istruttori intrusivi nella sfera giuridica del contribuente controllato. L'esercizio di tali poteri è peraltro strettamente vincolato da modalità e condizioni dettate dalla legge, per cui deve essere adeguatamente documentato dai funzionari procedenti a riprova del rispetto della legge stessa.

Pertanto, durante tutto l'iter del controllo i verificatori dovranno redigere appositi processi verbali:

1. nella fase dell'accesso dovrà essere redatto il **processo verbale di accesso**, in cui dovranno essere descritte le operazioni compiute in tale fase (presentazione di rito, consegna lettera d'incarico ecc.). Nella prassi, si è soliti redigere tale documento alla fine della prima giornata di controllo, specificando anche la richiesta di esibizione della documentazione fiscalmente rilevante, la risposta³ e le dichiarazioni della parte;

2. nel caso in cui sia stata effettuata la rilevazione del personale al momento dell'accesso, andrà redatto il **processo verbale di constatazione di impiego di lavoratori** che, in caso di constatazione di irregolarità (lavoratori parzialmente o totalmente in "nero"), andrà spedito alla competente Direzione Provinciale del Lavoro per la successiva irrogazione delle sanzioni in materia;

3. nel corso di ogni giornata successiva a quella dell'accesso dovrà essere redatto il **processo verbale giornaliero**, che sintetizzerà le operazioni svolte quotidianamente e gli eventuali contraddittori o dichiarazioni del contribuente;

4. al termine delle attività di controllo, infine, i verificatori redigeranno il **processo verbale di constatazione**. Tale documento è un atto pubblico per il quale è prevista la forma scritta e fa fede fino a querela di falso (articolo 2700 del codice civile), che ha la funzione di documentare e spiegare (in primis al contribuente verificato e poi al funzionario accertatore dell'ufficio) l'intero iter del controllo e gli eventuali rilievi da esso scaturiti. Nel redigere tali rilievi, occorrerà indicare le violazioni commesse e gli elementi probatori documentali e/o deduttivi che hanno portato alla rilevazione delle stesse, motivando adeguatamente e con chiarezza argomentativa i passaggi che hanno condotto alla formulazione dei rilievi e richiamando le norme che regolano la materia.

Al processo verbale di constatazione, una copia del quale deve essere consegnata al contribuente, dovranno essere allegati: il processo verbale di accesso, quello di rilevazione dei lavoratori, i processi verbali giornalieri e copia degli altri documenti, acquisiti nel corso del controllo, direttamente collegati agli elementi presuntivi o probatori da cui discendono gli eventuali rilievi.

In linea generale, i documenti appena descritti dovranno indicare: il nome e cognome dei verbalizzanti con

fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del d.P.R. n. 445 del 28 dicembre 2000.".

³ Il processo verbale di accesso conterrà la descrizione della documentazione consegnata dal contribuente nel corso della giornata; nel caso tutta o parte della documentazione venga consegnata in giorni diversi, la descrizione di tali documenti avverrà negli appositi *processi verbali giornalieri*.

l'indicazione dell'ufficio di appartenenza, gli estremi di identificazione della parte, il luogo, la data e l'ora in cui il processo verbale viene sottoscritto, la sottoscrizione dei verbalizzanti e del contribuente, l'eventuale circostanza della mancata sottoscrizione da parte del contribuente e dei motivi adottati, nonché l'indicazione della consegna alla parte di una copia dello stesso o del fatto che lo stesso non è stato ritirato, specificando che la copia del contribuente è comunque disponibile in ufficio.

Si vuole ricordare che l'articolo 6, comma 1, del d.Lgs. del 19 giugno 1997, n. 218 prevede la possibilità, per il contribuente nei cui confronti siano stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche, di chiedere all'ufficio, con apposita istanza, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.

L'articolo 83, comma 18 del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni nella Legge n. 133 del 6 agosto 2008, ha introdotto nel d.Lgs. 19 giugno 1997 n. 218 l'articolo 5 bis che prevede la possibilità, da parte del contribuente, di prestare adesione anche ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto, redatti ai sensi dell'articolo 24 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4, che consentano l'emissione di accertamenti parziali previsti dall'articolo 41 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e dall'articolo 54, comma quarto, del d.P.R. n. 633 del 1972.

2. FASE PREPARATORIA AL CONTROLLO

L'Amministrazione finanziaria è già in possesso, a vario titolo, di importanti informazioni, reddituali e non, che consentono un primo, e spesso ampio, inquadramento dell'azienda o del professionista da sottoporre a controllo. Ulteriori informazioni possono essere raccolte mediante Internet, l'accesso a banche dati on-line di altre istituzioni, analisi e studi statistici sul settore economico a cui appartiene il soggetto che si intende sottoporre a controllo, oltre che – nel caso si rendesse necessario – mediante appostamenti nelle adiacenze della sede di esercizio dell'attività.

L'obiettivo finale è quello di predisporre un "fascicolo del contribuente" che possa offrire al verificatore un quadro d'insieme della posizione non solo reddituale e fiscale, ma anche operativa⁴ e settoriale⁵ del contribuente stesso. Questo permette, infatti, di identificare sin da subito elementi di criticità tra l'operato del soggetto e quanto da questo dichiarato, di finalizzare al meglio il controllo e rendere lo stesso più veloce e proficuo, di corroborare – infine – i riscontri derivanti dalla ricostruzione del volume dei ricavi o compensi conseguiti nell'esercizio di attività di impresa o artistico-professionali basate su prove di natura presuntiva.

In questa fase sarà opportuno che l'analisi della posizione del soggetto, pur dovendosi concentrare sul/i periodo/i d'imposta oggetto della verifica, permetta di avere un trend dell'andamento economico e reddituale del soggetto nel tempo. A tal fine, quindi, l'analisi abbraccerà un lasso di tempo di almeno 3 anni, ricomprendendo i periodi d'imposta oggetto del controllo.

Questa fase dell'attività, inoltre, consente ai verificatori di:

- ~ verificare se nei confronti del soggetto sono state già eseguite nel corso degli ultimi anni altre attività istruttorie esterne, la loro tipologia ed il risultato delle stesse al fine di valutare l'opportunità di una reiterazione del controllo⁶;

⁴ Ci si riferisce al processo produttivo e gestionale dell'azienda o al modus operandi del professionista da controllare.

⁵ Ci si riferisce al settore economico in cui opera l'azienda o il professionista.

⁶ Al riguardo si richiama l'attenzione sul co. 2, punto 1 della lettera a) dell'articolo 7 del d.l. n. 70 del 13 maggio 2011, convertito dalla Legge n. 106 del 12 luglio 2011.

- ~ valutare l'opportunità di predisporre l'accesso contemporaneo o in tempi ravvicinati nei diversi punti di esercizio dell'attività (unità locale principale e succursali);
- ~ in caso di società, controllare la presenza dei soci di società di persone "con occupazione prevalente";
- ~ controllare l'esistenza e l'entità dei rapporti commerciali fra società e soci con partita I.V.A. ed analogo codice attività;
- ~ dare una prima valutazione complessiva sulla credibilità dei redditi dichiarati dall'azienda o dal professionista;
- ~ acquisire le informazioni sull'evoluzione storica del fatturato e del reddito dichiarati, da completare con i dati riscontrabili presso l'azienda;
- ~ indagare sui rapporti finanziari fra società e soci (finanziamenti dalla società ai soci) nel caso di società di capitale a ristretta base azionaria;
- ~ indagare sui criteri di determinazione dei compensi agli amministratori.

2.1 Analisi e acquisizione delle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria

Primo e fondamentale strumento operativo per acquisire informazioni è l'interrogazione dei dati del contribuente al sistema dell'Anagrafe Tributaria⁷.

La base dati dell'Anagrafe Tributaria è "dinamica", in quanto contiene le informazioni disponibili al momento dell'interrogazione su un soggetto, sia esso persona fisica ovvero società. Tali informazioni provengono dagli atti che il contribuente ha trasmesso all'Amministrazione finanziaria (dichiarazioni di inizio attività, dichiarazioni dei redditi, versamenti, atti del registro ecc.), da quelli che quest'ultima gli ha notificato (processi verbali di constatazione, accertamenti o atti di contestazione, iscrizioni a ruolo, contenzioso ecc.) e da ulteriori fonti, prevalentemente esterne all'Amministrazione finanziaria, quali altri enti (Motorizzazione, CCIAA ecc.), istituti di credito, aziende che stipulano contratti di fornitura di energia elettrica, servizi telefonici, idrici e del gas ecc.

Tutte le informazioni contenute in Anagrafe Tributaria sono ormai trasmesse e acquisite mediante procedure telematiche e sono sottoposte ad un processo di "validazione" che mira a garantirne la qualità⁸.

Per predisporre il fascicolo del contribuente che si sta sottoponendo a controllo, occorrerà acquisire – ove presenti – almeno le seguenti informazioni, distinte a seconda della tipologia di soggetto:

Persona fisica	Persona non fisica
<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
altre attività esercitate	altre attività esercitate

⁷ In questo contesto si fa riferimento all'applicazione SERPICO, disponibile sul portale FISCO (area *Funzioni Generali*) della intranet dell'Agenzia delle Entrate.

⁸ In particolare viene sempre verificata la correttezza del codice fiscale ovvero della partita IVA del soggetto a cui si riferiscono.

autorizzazione alle operazioni intracomunitarie
 domicilio fiscale (ed eventuali variazioni)
 ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente sul soggetto in base al domicilio fiscale
 famiglia fiscale
 esistenza di eventuali partite I.V.A. cessate
 sede di esercizio dell'attività
 rappresentanze e partecipazioni in società
 luogo di conservazione delle scritture contabili
 residenze estere
 dati del registro imprese (fonte CCIAA)
 dati del registro protesti (fonte CCIAA)

autorizzazione alle operazioni intracomunitarie
 sede legale (ed eventuali variazioni)
 domicilio fiscale (ed eventuali variazioni)
 ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente sul soggetto in base al domicilio fiscale
 esistenza di eventuali partite I.V.A. cessate
 altre sedi di esercizio dell'attività e luogo di conservazione delle scritture contabili
 precedenti Denominazioni / Nature Giuridiche variate dal soggetto
 rappresentanze, soci e confluenze
 dati del registro imprese (fonte CCIAA)
 dati del registro protesti (fonte CCIAA)

INFORMAZIONI REDDITUALI

dati delle dichiarazioni dei redditi ed in particolare reddito d'impresa/lavoro autonomo e complessivo (va controllato un trend di almeno tre anni, ricomprendendo sempre i periodi d'imposta oggetto del controllo)
 presenza di provvedimenti agevolativi (sanatorie, crediti d'imposta, emersione lavoro irregolare, aiuti di Stato ecc.)
 presenza di comunicazioni (dichiarazioni d'intento, ecc.)
 dati dei rimborsi

dati delle dichiarazioni dei redditi ed in particolare reddito d'impresa/lavoro autonomo e complessivo (va controllato un trend di almeno tre anni, ricomprendendo sempre i periodi d'imposta oggetto del controllo e quello in corso al momento dell'accesso)
 presenza di provvedimenti agevolativi (sanatorie, crediti d'imposta, emersione lavoro irregolare, aiuti di Stato ecc.)
 presenza di comunicazioni (dichiarazioni d'intento, consolidato nazionale, trasparenza ecc.)
 dati dei rimborsi

DATI DELL'ACCERTAMENTO

presenza e dati di attività istruttorie (verifiche, accessi)
 presenza e dati di segnalazioni (es. segnalazioni dei Comuni, della GdF, dell'INPS ecc.)
 presenza e dati di atti di accertamento,

presenza e dati di attività istruttorie (verifiche, accessi)
 presenza e dati di segnalazioni (es. segnalazioni dei Comuni, della GdF, dell'INPS ecc.)
 presenza e dati di atti di accertamento,

accertamento con adesione, atti di contestazione, accertamenti parziali, accertamenti da studi di settore e da parametri

domande di chiusura liti pendenti e proposte di conciliazione

presenza e dati dei ricorsi in sede contenziosa

accertamento con adesione, atti di contestazione, accertamenti parziali, accertamenti da studi di settore e da parametri

domande di chiusura liti pendenti e proposte di conciliazione

presenza e dati dei ricorsi in sede contenziosa

DATI DELLE RISCOSSIONI

presenza e dati dei versamenti con modello F24 e F23

presenza e dati dei ruoli, degli sgravi, delle rateazioni e sospensioni

presenza e dati dei versamenti con modello F24 e F23

presenza e dati dei ruoli, degli sgravi, delle rateazioni e sospensioni

ALTRE INFORMAZIONI

(di carattere patrimoniale e relativi alla capacità contributiva)

dati del Catasto (fabbricati e terreni)

dati della conservatoria

presenza e dati sui veicoli (autovetture, aeromobili, natanti) intestati al soggetto o in leasing

presenza e dati degli atti registrati

presenza e dati riguardanti quote di interessi passivi e relativi oneri accessori per mutui in corso, premi di assicurazione sulla vita e contro gli infortuni, contributi previdenziali ed assistenziali (ex art. 78 della Legge n. 413/91)

titolarità e dati sulle utenze elettriche, idriche, gas e telefoniche

bonifici bancari effettuati/ricevuti con riferimento alle agevolazioni per ristrutturazioni edilizie ovvero per riqualificazione energetica.

movimenti di capitale da e per l'estero coerenti con la soglia antiriciclaggio

presenza e dati sui contratti assicurativi stipulati dal soggetto

altre comunicazioni da enti esterni (iscrizione ad albi professionali, licenze e autorizzazioni comunali, concessioni, contratti d'appalto, ecc.)

dati del Catasto (fabbricati e terreni)

dati della conservatoria

presenza e dati sui veicoli (autovetture, aeromobili, natanti) intestati al soggetto o in leasing

presenza e dati degli atti registrati

presenza e dati riguardanti quote di interessi passivi e relativi oneri accessori per mutui in corso, premi di assicurazione sulla vita e contro gli infortuni, contributi previdenziali ed assistenziali (ex art. 78 della Legge n. 413/91)

titolarità e dati sulle utenze elettriche, idriche, gas e telefoniche

bonifici bancari effettuati/ricevuti con riferimento alle agevolazioni per ristrutturazioni edilizie ovvero per riqualificazione energetica.

movimenti di capitale da e per l'estero coerenti con la soglia antiriciclaggio

presenza e dati sui contratti assicurativi stipulati dal soggetto

altre comunicazioni da enti esterni (licenze e autorizzazioni, o concessioni, contratti d'appalto, ecc.)

presenza e dati riguardanti importazioni/esportazioni e acquisti/vendite intracomunitari e da black list

comunicazioni crediti d'imposta Ministero per le attività produttive (MAP) e Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (MIUR)

presenza del soggetto come comunicante elenco "clienti e fornitori"

comunicazioni da strutture sanitarie private

comunicazioni stampati fiscali

comunicazioni contribuenti minimi in franchigia

presenza e dati riguardanti importazioni/esportazioni e acquisti/vendite intracomunitari e da black list

comunicazioni crediti d'imposta Ministero per le attività produttive (MAP) e Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (MIUR)

presenza del soggetto come comunicante elenco "clienti e fornitori"

comunicazioni da strutture sanitarie private

comunicazioni stampati fiscali

2.2 Ulteriori fonti di informazioni

Al fine di raccogliere maggiori informazioni sul soggetto da sottoporre a controllo e completare il suo inquadramento economico e reddituale, sarà estremamente importante effettuare ricerche ed analisi mediante ulteriori fonti e strumenti operativi: se ne riportano, di seguito, alcuni tra i più importanti.

Collegamento alle Camere di Commercio

Tale procedura è stata realizzata e messa a disposizione mediante apposito link in SERPICO. Essa consente di interrogare i dati sia di una impresa che di una persona fisica contenuti nel Registro Imprese delle Camere di Commercio.

Tale sezione di SERPICO presenta una schermata distinta in tre sezioni:

- ~ la prima, denominata *Dati Identificativi della posizione REA presso la CCIAA*, riporta le informazioni anagrafiche del soggetto interrogato;
- ~ la seconda, denominata *"Informazioni sui Bilanci"*, in cui sono riportati e puntualmente scaricabili/interrogabili i singoli Bilanci relativi ai vari periodi d'imposta;
- ~ la terza, denominata *"Informazioni presenti"*, che evidenzia informazioni di dettaglio sull'azienda che vengono di seguito sintetizzate:

Informazioni da statuto, statuto depositato

Capitale e strumenti finanziari

Storia delle società o enti controllanti

Scioglimento, procedure concorsuali, cancellazione

Soci e titolari di diritti su quote o azioni

Partecipazioni in altre società
Amministratori
Sindaci, membri organi di controllo
Titolari di altre cariche o qualifiche
Società o enti controllanti
Trasferimenti d'azienda, fusioni, scissioni, subentri
Attività, albi, ruoli e licenze
Sede e unità locali
Pratiche in istruttoria
Storia delle modifiche
Storia delle partecipazioni in altre società

INTERNET e Mass Media

Internet rappresenta una fonte molto ampia e proficua di informazioni, non solo con riferimento al reperimento di dati puntuali riguardanti il soggetto che si sta indagando ma anche con riguardo agli elementi che consentono di fare un'analisi del settore economico di riferimento dell'attività da controllare e del suo andamento.

Nel corso della navigazione in Internet finalizzata all'acquisizione delle informazioni sopra citate, occorre ricordare l'importanza di saper valutare la fondatezza dei dati trovati, al fine di saper selezionare quelli effettivamente spendibili in sede di controllo (anche attraverso il contraddittorio con il contribuente).

Nel caso in cui già si dispone di uno specifico indirizzo web che fa riferimento all'impresa/soggetto indagato, è evidente la possibilità di navigare nel sito al fine di acquisire indicazioni sia di carattere generale sull'attività (ad esempio la localizzazione pubblicizzata, la tipologia di attività svolta in concreto ecc.) sia di tipo specifico direttamente utilizzabili ai fini della ricostruzione del volume d'affari (ad esempio la presenza di cataloghi, listini, vendite realizzate, ecc.).

Le ricerche in Internet, tuttavia, non devono prescindere mai dall'utilizzo dei cosiddetti "motori di ricerca" (ad esempio Google all'indirizzo www.google.it). I motori di ricerca contengono una finestra in cui è possibile digitare una o più parole per avviare l'indagine sulla rete: il verificatore potrà, ad esempio, digitare il nome/denominazione del soggetto e cliccare su "cerca", ottenendo una serie di collegamenti (link) e di pagine web contenenti la parola da lui cercata.

Con riferimento all'acquisizione di elementi che possano consentire un'analisi di settore anche di tipo territoriale, si richiamano – a mero titolo di esempio – alcuni siti istituzionali e altri privati (ma di ampia notorietà ed affidabilità): www.istat.it; www.unioncamere.it; www.sose.it; www.censis.it; www.cnel.it; www.tagliacarne.it.

Anche le informazioni quotidianamente riportate sulla stampa (soprattutto quella locale e quella specializzata) possono rappresentare utili elementi per l'identificazione di comportamenti evasivi ovvero corroborativi delle ricostruzioni da effettuare nel corso del controllo: basti pensare alle pubblicità ovvero agli

annunci promozionali ecc..

2.3 Profili organizzativi e inquadramento giuridico

Caratteristiche del settore

Con la Legge 8 novembre 1991, n. 362, è stato riordinato il settore farmaceutico.

In forza di tale normativa, l'autorizzazione ad aprire una farmacia è rilasciata dalla Regione competente per territorio, sentita l'Azienda Sanitaria Locale e tenuto conto del piano comunale.

La relativa regolamentazione prevede una farmacia ogni 5.000 abitanti nei comuni con popolazione fino a 12.500 abitanti e una farmacia ogni 4.000 abitanti negli altri comuni. In particolare, le aperture delle farmacie e la loro dislocazione sono regolamentate dagli articoli da 1 a 6 della legge suindicata.

La gestione di una farmacia può essere privata o comunale.

La titolarità delle farmacie private, oltre che alle persone fisiche, è riservata alle società di persone ed alle società cooperative a responsabilità limitata. In tali casi, la società deve avere come oggetto esclusivo la gestione della farmacia e può annoverare tra i soci soltanto i farmacisti iscritti all'albo della provincia in cui ha sede. A uno di essi spetta la direzione della farmacia.

Le farmacie comunali possono essere gestite nelle seguenti forme (art. 10 della citata legge n. 362/1991):

- a) in economia, direttamente dal Comune;
- b) a mezzo di azienda speciale;
- c) a mezzo di consorzi tra comuni per la gestione delle farmacie di cui sono unici titolari;
- d) a mezzo di società di capitali costituite tra il comune e i farmacisti che, al momento della costituzione della società, prestano servizio presso la farmacia di cui il comune ha la titolarità.

Le norme vigenti classificano le farmacie aperte al pubblico in:

- a) urbane, se situate in comuni o centri abitati con popolazione superiore a 5.000 abitanti;
- b) rurali, se situate in comuni o centri abitati con popolazione non superiore a 5.000 abitanti.

Nei comuni, frazioni o centri abitati con popolazione superiore a 5.000 abitanti, ove manchi o non sia aperta la farmacia prevista dalla pianta organica, vengono istituiti, su richiesta del Sindaco, i dispensari farmaceutici (art. 1 della Legge 8 marzo 1968, n. 221).

Per le farmacie rurali è prevista un'indennità di residenza il cui ammontare è determinato, con apposita delibera, da ogni singola regione.

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

I prodotti in vendita

Per quanto riguarda i prodotti distribuiti in farmacia, in linea di massima può distinguersi tra:

- ◆ farmaci che solo il farmacista può vendere;
- ◆ prodotti diversi che non rappresentano, invece, un'esclusiva dell'esercizio farmaceutico.

A loro volta i farmaci si classificano in:

- ◆ *specialità*;
- ◆ *galenici*.

Le specialità sono rappresentate da quei prodotti terapeutici, semplici o composti, che non possono essere venduti senza il preventivo esame del Ministero della Sanità, il quale ne controlla la formula, ne fissa il prezzo, ne autorizza la registrazione e l'immissione sul mercato per la vendita al pubblico.

Ai sensi dell'art. 8, comma 10, della Legge 24 dicembre 1993, n. 537, le specialità vengono classificate nelle seguenti fasce:

- A) farmaci essenziali e farmaci per malattie croniche;
- B) farmaci, diversi da quelli di cui alla lettera A, di rilevante interesse terapeutico;
- C) altri farmaci privi delle caratteristiche indicate alle lettere A e B.

Rientrano in tale ultima fascia anche i c.d. prodotti da banco vendibili senza prescrizione medica e per i quali è consentita la pubblicità.

I prodotti galenici si suddividono in:

- ◆ magistrali, quando sono preparati direttamente dal farmacista (una volta in misura esclusiva, oggi raramente);
- ◆ officinali, che costituiscono la maggioranza dei prodotti galenici, quando sono preparati dall'industria.

I prodotti diversi sono rappresentati da una gamma molto ampia di articoli sanitari, dietetici, di profumeria, per l'infanzia, etc.

Oltre alla vendita di farmaci e prodotti diversi, la farmacia effettua anche alcune prestazioni sanitarie quali, ad esempio, prelievo ed esame del sangue, misurazione della pressione sanguigna, etc., in regime di esenzione I.V.A..

Gli approvvigionamenti

Per l'acquisto dei medicinali, le farmacie possono rivolgersi o direttamente alle case farmaceutiche ovvero ad aziende grossiste.

Tenuto conto dell'elevatissimo numero di specialità e dei prodotti galenici officinali, il farmacista, ai fini degli approvvigionamenti, ricorre normalmente ad aziende grossiste.

Tale forma di acquisto permette al farmacista di rifornirsi, anche con frequenza giornaliera, delle quantità indispensabili. In tal modo si riduce l'esposizione di capitali e la necessità di disporre di adeguati locali per il deposito dei medicinali.

Il grossista pratica al farmacista uno sconto base sul prezzo di vendita al pubblico al netto dell'IVA sulle specialità medicinali dispensate parzialmente o totalmente dal S.S.N..

Tale sconto minimo è stato regolamentato per legge a decorrere dall'anno 1992, come di seguito precisato:

anni da 1992 al 1995	25,5 % (art. 4, comma 4 della Legge 30/12/1991, n. 412);
anno 1996	26 % (art. 2, comma 1 della Legge 28/12/1995, n. 549);
anno 1997	26,7 % (art. 1, comma 40 della Legge 23/12/1996, n. 662).

Le suddette percentuali di sconto costituiscono altresì il valore minimo applicato dal grossista per le altre specialità medicinali non dispensate dal S.S.N..

Ogni ulteriore sconto è in funzione del fatturato raggiunto nell'anno oppure in relazione alle modalità di pagamento.

Per gli acquisti di tutti gli altri prodotti il farmacista si rivolge indifferentemente, a seconda dell'economicità dell'operazione, al grossista o al produttore.

Su tali prodotti lo sconto minimo è del 29% e varia in dipendenza del fatturato, raggiungendo anche la misura del 50%.

In alcune realtà locali i farmacisti si sono riuniti costituendo cooperative o società commerciali (S.n.c. - S.a.s. - S.r.l. - S.p.A.) al fine di procedere all'acquisto dei prodotti direttamente dalle case farmaceutiche a condizioni più vantaggiose di quelle suindicate.

Le modalità di vendita

Le vendite dei farmaci collocati nella fascia A sono totalmente a carico del S.S.N.; i farmaci della fascia B sono, invece, a carico dell'utente per il 50% e quelli della fascia C per l'intero prezzo.

Per i medicinali dispensati dal S.S.N. (fascia A per il totale, fascia B per il 50%) il richiedente è tenuto al pagamento di una quota fissa (ticket) di £. 3.000 o £. 6.000, a seconda che la prescrizione medica riguardi una ovvero più confezioni.

Tale contributo non è dovuto dai soggetti indigenti e da quelli affetti da invalidità totale (100%), che usufruiscono anche dell'indennità di accompagnamento.

Il farmacista consegna al richiedente i medicinali prescritti nella ricetta medica, riscuotendo il ticket suindicato unitamente all'eventuale quota percentuale (50%) di prezzo a carico dello stesso e richiede all'Azienda Sanitaria Locale, competente secondo la propria sede, il pagamento di quanto dovutogli per la vendita effettuata.

Criteri di liquidazione delle competenze da parte del S.S.N.

In relazione alla cessione dei medicinali delle fasce A e B, il farmacista è tenuto a concedere uno sconto al S.S.N. in sede di liquidazione delle relative competenze, con esclusione dell'ossigeno e degli ex galenici officinali.

Sono altresì esclusi dallo sconto le preparazioni magistrali e i generici, nonché i prodotti relativi all'assistenza integrativa (siringhe per diabetici, prodotti per l'incontinenza, prodotto dietetici, etc.).

Lo sconto, differenziato a seconda del prezzo delle specialità medicinali, deve essere applicato sull'importo al lordo del ticket e al netto dell'I.V.A..

E' da tenere presente che si applica sempre la normativa relativa all'anno di cessione dei medicinali, anche nei casi di inoltro della richiesta di rimborso all'A.S.L. in un anno successivo.

A carico del farmacista vengono effettuate, a cura del S.S.N., le trattenute per l'ENPAF, Sindacali o Convenzionali.

Esse sono calcolate sull'importo delle specialità per le quali è dovuto lo sconto.

Indennizzo dei resi

Può verificarsi che le specialità in possesso del farmacista non siano più vendibili per sopravvenuta scadenza, perché si sono avariate o danneggiate, ovvero perché è stata revocata o sospesa l'autorizzazione da parte del Ministero della Sanità.

In tali casi, il farmacista può essere indennizzato dopo aver provveduto alla restituzione delle confezioni integre dei medicinali.

Il reso può essere fatto o direttamente alla casa farmaceutica interessata che potrà successivamente rimborsare il farmacista oppure, con esclusione delle specialità da banco e veterinarie, mediante spedizione all'Associazione per l'indennizzo dei resi delle specialità medicinali - Ass. I.N.D.E. - con sede in Roma, Piazza della Rotonda n. 2.

Tale Associazione, costituita da parte delle case farmaceutiche nazionali ed estere, provvede alla distruzione dei suddetti medicinali rispettando la normativa vigente in materia di prodotti nocivi ed alla liquidazione, in nome e per conto delle aziende produttrici aderenti, degli importi spettanti sulla base dei parametri previsti dall'accordo sui resi, vigente al momento della richiesta.

Detta liquidazione viene accompagnata da una nota di indennizzo.

La liquidazione dell'indennizzo relativo ai medicinali prodotti dalle case farmaceutiche che non hanno dotato l'Ass. I.N.D.E. dei relativi fondi resta sospesa sino alla remissione all'associazione degli importi dovuti.

3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO

3.1 L'accesso

Tutte le operazioni di seguito descritte necessitano, per essere realmente efficaci, di un elevato grado di riservatezza; l'effetto "sorpresa" è, infatti, determinante per acquisire ogni elemento o documento utile per la ricostruzione del reale giro d'affari.

Al riguardo si richiamano le indicazioni operative contenute nel paragrafo 1.2 nella parte "Fase dell'accesso".

3.2 Rilevazione del personale

Tra i controlli da effettuarsi al momento dell'accesso presso i locali destinati all'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo, vi è quello del personale presente e della corretta tenuta dei libri e registri obbligatori previsti dalla normativa in materia di lavoro.

L'obiettivo è quello di verificare:

- il corretto adempimento delle prescrizioni stabilite dalla normativa in materia di lavoro, secondo quanto di seguito indicato;
- il corretto adempimento degli obblighi fiscali di cui agli articoli 13 commi 3, 21 e 22 del d.P.R. n. 600/73.

La rilevazione del personale va effettuata con tempestività al momento dell'accesso, proseguendo poi, nel corso del controllo, alla raccolta ed all'esame degli elementi informativi acquisiti sui lavoratori che hanno prestato collaborazione all'impresa o al lavoratore autonomo con particolare riferimento ai periodi d'imposta oggetto di verifica.

Una volta identificato tutto il personale presente in sede, occorrerà procedere ad effettuare delle interviste individuali ad ogni soggetto.

Di seguito si elencano le informazioni minimali che, nel corso dell'intervista, occorre necessariamente acquisire, con riferimento a ciascun lavoratore, per un corretto ed efficace controllo degli adempimenti previsti, in materia contributiva e fiscale, a carico del datore di lavoro:

- *dati identificativi del lavoratore* - codice fiscale (ove attribuito), dati anagrafici (nome, cognome, data e luogo di nascita, residenza);
- *estremi del documento di riconoscimento* (laddove esibito);
- *tipologia del rapporto di lavoro* (ad esempio lavoratore subordinato, co.co.co, co.co.pro, titolari e soci di imprese artigiane/commerciali, coadiuvanti o collaboratori dei titolari o soci di imprese artigiani/commerciali, lavoratori occasionali, lavoratori autonomi ecc.);
- *qualifica del lavoratore* (dirigente, quadro, impiegato, operaio, apprendista ecc.);
- *retribuzione/compenso percepito*.

È del tutto evidente che, prima, durante e dopo l'intervista, i verificatori osserveranno e valuteranno, ove possibile, l'effettiva attività svolta dai singoli lavoratori intervistati, al fine di verificarne la corrispondenza con

quanto riportato nei documenti obbligatoriamente previsti dalla normativa sul lavoro.

Terminate le interviste, infatti, i verificatori avranno cura di chiedere al datore di lavoro l'esibizione, ove obbligatori:

1. delle *comunicazioni preventive*⁹ di instaurazione del rapporto di lavoro che, ai sensi della Legge n. 296/2006, i datori di lavoro hanno l'obbligo di effettuare al centro per l'impiego nel cui ambito territoriale è ubicata la sede di lavoro;

2. il Libro Unico del lavoro¹⁰ (che ha sostituito il libro paga e il libro matricola obbligatoriamente a partire dall'anno d'imposta 2009);

3. la documentazione extra-contabile, qualora reperita, dalla quale emerge l'impiego di lavoratori/collaboratori.

Si raccomanda, in modo particolare, il reperimento delle comunicazioni preventive di cui al precedente punto 1, in quanto l'art. 4 della Legge n. 183 del 4/11/2010 ha modificato l'articolo 3 del d.l. n. 12 del 22 febbraio 2002, convertito dalla Legge n. 73 del 23 aprile 2002, riguardante la massimizzazione per il lavoro sommerso. In particolare il nuovo dettato normativo fa riferimento, anziché all'impiego di lavoratori non risultanti dalle scritture o altra documentazione obbligatoria, all'impiego, da parte di datori privati (con esclusione dei datori di lavoro domestico) di lavoratori subordinati in assenza di comunicazione preventiva fatta al Centro per l'impiego, ai sensi dell'art. 9-bis, co. 2, del d.l. n. 510 del 1996, così come convertito dalla Legge n. 608 del 1996 e da ultimo sostituito dall'art. 1, co. 118 della Legge n. 296 del 2006.

Gli eventuali rilievi deriveranno, oltre che dal riscontro della mancata comunicazione preventiva che il datore di lavoro ha l'obbligo di effettuare al Centro per l'impiego, dalle discordanze tra quanto constatato - anche a seguito delle interviste - e quanto risultante dalla documentazione acquisita.

Tutte le operazioni eseguite, nonché i rilievi effettuati, andranno puntualmente riportate nel "*processo verbale di constatazione di impiego di lavoratori*", che formerà parte integrante del processo verbale di constatazione.

In caso di irregolarità, una copia di tale verbale va trasmessa alla Direzione Provinciale del Lavoro – Servizio Ispettivo, accompagnato da una apposita lettera di "*segnalazione riscontro lavoratori irregolari*"¹¹, al fine della irrogazione delle sanzioni, di cui all'articolo 3 commi 3 e 5 del d.l. n. 12/2002¹².

3.3 Controlli prioritari

Effettuate le formalità di rito, si procederà alle seguenti operazioni:

⁹ La Legge Finanziaria 2007, introduce importanti novità in materia di comunicazioni relative ai rapporti di lavoro. In particolar modo il comma 1184 ha operato cambiamenti all'art. 9-bis della Legge n. 608/1996, stabilendo che a partire dal 1° gennaio 2007 tutte le comunicazioni relative all'instaurazione di un rapporto di lavoro subordinato (qualunque sia la tipologia contrattuale), di lavoro autonomo in forma coordinata e continuativa (anche nella modalità a progetto), di socio lavoratore di cooperativa, di associato in partecipazione con apporto lavorativo, di tirocinio di formazione e di orientamento e ogni altro tipo di esperienza lavorativa assimilata, andranno comunicate al Centro per l'impiego competente almeno il giorno prima dell'instaurazione dei rapporti, attraverso comunicazione avente data certa.

¹⁰ Il comma 1 dell'articolo 39 del d.l. n. 112 del 25 giugno 2008, convertito con modificazioni dalla Legge 6 agosto 2008, n. 133, stabilisce che "Il datore di lavoro privato, con la sola esclusione del datore di lavoro domestico, deve istituire e tenere il libro unico del lavoro nel quale sono iscritti tutti i lavoratori subordinati, i collaboratori coordinati e continuativi e gli associati in partecipazione con apporto lavorativo. Per ciascun lavoratore devono essere indicati il nome e cognome, il codice fiscale e, ove ricorrano, la qualifica e il livello, la retribuzione base, l'anzianità di servizio, nonché le relative posizioni assicurative".

¹¹ Si ricorda che l'applicativo SIC permette di generare in automatico, con format approvati dalla Direzione Centrale Accertamento, sia il *processo verbale di constatazione di impiego di lavoratori* che la lettera di *segnalazione riscontro lavoratori irregolari* da inviare alla DP del lavoro.

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

- ◆ inventariazione analitica (quantità, valore e fornitore) delle merci giacenti presso l'esercizio, estendendo la ricerca anche ad eventuali altri locali a disposizione di cui si abbia conoscenza. La rilevazione della giacenza può essere limitata agli articoli diversi dalle specialità (galenici e prodotti diversi quali articoli di profumeria, articoli per l'infanzia, sanitari, etc.). Per le specialità, infatti, la scorta è pressoché costante, essendo molto elevata la frequenza degli approvvigionamenti;
- ◆ controllo della cassa per verificare se i valori rinvenuti (denaro, assegni, ricevute di carte di credito) trovano riscontro con gli incassi complessivi e parziali registrati (per gli assegni, ad esempio, dovrebbero esserci scontrini di pari importo);
- ◆ verifica dell'esistenza, della bollatura e dell'aggiornamento dei libri contabili obbligatori;
- ◆ ricerca di eventuale altra documentazione che possa assumere rilievo ai fini dell'indagine;
- ◆ acquisizione dei supporti magnetici rinvenuti al fine di procedere alla loro successiva lettura. Se nell'azienda vi sono personal computer, l'acquisizione e la lettura deve riguardare anche i dati presenti nell'hard-disk dell'elaboratore;
- ◆ rilevazione di tutto il personale che opera effettivamente nell'impresa, con l'indicazione dei dati anagrafici, delle mansioni svolte e della data di inizio dell'attività;
- ◆ rilevazione dei prezzi di vendita degli articoli più significativi.

Altri elementi utili ad inquadrare le potenzialità reddituali dell'impresa sono:

- ◆ dimensione dell'azienda;
- ◆ modalità di approvvigionamento;
- ◆ anno di inizio dell'attività dell'impresa, titolo di possesso dei locali utilizzati, eventuali ristrutturazioni effettuate negli ultimi anni;
- ◆ ubicazione territoriale (centro - periferia);
- ◆ capitale proprio investito.

Le informazioni e gli elementi raccolti saranno particolarmente utili per lo svolgimento di controlli "indiretti" al fine di verificare l'attendibilità delle risultanze contabili e la congruità del volume d'affari dichiarato.

3.4 Il controllo del volume d'affari

3.4.1 - Indizi di evasione

Il controllo deve puntare sulle incongruenze di carattere documentale e contabile essendo molto scarse le manifestazioni esterne dell'attività. Il verificatore deve concentrarsi nella ricerca e nella valutazione degli indizi o prove di evasione anche al fine di dimostrare l'inattendibilità sostanziale delle risultanze contabili e procedere alla rettifica dei corrispettivi.

L'evasione nel settore in esame è generalmente attuata attraverso l'occultamento dei ricavi relativi alla vendita dei prodotti diversi dalle specialità.

A titolo indicativo si fornisce un elenco degli elementi indiziari più caratteristici e sintomatici dell'esistenza di vendite e/o acquisti non contabilizzati:

- ◆ consistenza di cassa superiore al totale degli importi registrati. Occorre confrontare il denaro e gli altri valori rilevati al momento dell'accesso con gli scontrini emessi a partire dal giorno dell'ultimo versamento in banca. Una piccola differenza, rapportata all'importanza dell'esercizio, può essere giustificata da esigenze di

funzionamento della cassa che richiedono una giacenza minima (per dare il “resto”, per esigenze improvvise, ecc.). Ad ogni assegno rinvenuto o ricevuta di carta di credito dovrebbe invece corrispondere uno scontrino di pari importo.

- ◆ anomalie nella distribuzione dei corrispettivi derivanti dalla vendita di prodotti diversi dai medicinali. La concentrazione di detti corrispettivi negli ultimi giorni del periodo di liquidazione I.V.A. può essere il sintomo di un aggiustamento del totale degli incassi operato a posteriori;
- ◆ presenza di merci in magazzino non coperte da fattura;
- ◆ descrizione sommaria o non sufficientemente dettagliata, delle rimanenze finali;
- ◆ giacenze effettive di magazzino inferiori a quelle contabili;
- ◆ elementi emersi dalla documentazione extracontabile ovvero contenuti su archivi informatici (relativi ad incassi, pagamenti, vendite, etc.), privi di riscontro nella contabilità e nella dichiarazione dei redditi;
- ◆ rilevanti giacenze contabili di cassa oppure consistenti prelievi del titolare, prive di una plausibile giustificazione, sono generalmente sintomatici dell'esistenza di acquisti senza fattura. Non sempre, infatti, è possibile finanziare gli acquisti “in nero” con fondi extracontabili; ragioni contingenti possono costringere l'impresa a ricorrere alle risorse “ufficiali”;
- ◆ finanziamenti del titolare o dei soci alla propria impresa, che possono trarre origine da corrispettivi non contabilizzati;
- ◆ assenza di prelievi da parte del titolare o mancata distribuzione degli utili: può far presumere che le spese personali siano finanziate da vendite non contabilizzate.

3.4.2 - Controlli sostanziali

Dopo aver effettuato tutti i controlli sulla corretta tenuta della contabilità ed aver verificato l'esatta annotazione delle principali vicende relative all'esercizio, occorrerà procedere con i riscontri di carattere sostanziale, al fine di ricostruire il reale giro d'affari dell'impresa.

Tenuto conto della specificità del commercio delle farmacie, il verificatore dovrà, in primo luogo, distinguere i ricavi relativi alla vendita dei farmaci, quelli relativi alla vendita di altri prodotti e quelli derivanti da prestazioni sanitarie (misurazione della pressione sanguigna, prelievo ed esame del sangue, etc.).

a) La vendita dei farmaci

Per quanto riguarda la vendita dei farmaci il controllo non presenta particolari difficoltà, in quanto gli importi possono ritenersi sufficientemente affidabili. Infatti, per detti articoli le rimanenze finali dell'esercizio sono quasi sempre uguali alle rimanenze iniziali e gli acquisti vengono fatti presso il grossista con cadenza spesso giornaliera; il costo del venduto è, quindi, solitamente pari all'ammontare degli acquisti dell'esercizio. La determinazione dei ricavi può essere fatta sulla base del seguente schema:

	Totale delle fatture di acquisto
+	sconto concesso dal grossista o dalla casa farmaceutica;
=	<i>totale degli acquisti valorizzati al prezzo di vendita;</i>

- sconto concesso al S.S.N. per i medicinali a carico, totale o parziale, di detto servizio;
- resi;
- + indennizzi;
- = **ammontare dei ricavi ottenuti dalla vendita di farmaci.**

Sarà opportuno tener conto che per i prodotti venduti nei periodi soggetti a turnazione (es.: notturni), le farmacie possono applicare una maggiorazione sul prezzo dei farmaci.

Per il controllo del volume d'affari derivante dalla vendita dei farmaci di fascia A e B possono essere utilizzate anche le distinte di liquidazione delle competenze, emesse dall'A.S.L..

In tal caso occorre verificare che gli importi liquidati siano stati attribuiti ai vari periodi d'imposta rispettando il principio della competenza.

Non sono rari, infatti, i casi di farmacie che contabilizzano erroneamente i ricavi "per cassa" al momento della liquidazione delle competenze da parte dell'A.S.L..

b) La vendita di altri prodotti

Per quanto riguarda gli altri prodotti, il controllo da effettuarsi è quello previsto per una qualsiasi attività di vendita al minuto di beni e comporta, quindi, il controllo del magazzino e la determinazione del ricarico medio.

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

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, a ciascuno dei quali spesso corrisponde una diversa percentuale di ricarico in base al pregio dell'articolo, alla sua richiesta, ecc.

Tale percentuale, inoltre, non è stabile nel tempo ma diminuisce nei periodi in cui vengono effettuate eventuali vendite promozionali, peraltro rare e limitate a prodotti particolari.

Nelle farmacie 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.

Nelle farmacie di maggiori dimensioni, tuttavia, 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, individuato anche in contraddittorio con il contribuente. La percentuale di ricarico medio derivante dall'analisi del campione

potrà essere estesa al totale dei consumi di merce.

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 considerato

p_i = incidenza o peso del costo del venduto dell'articolo 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 degli addetti alle vendite ovvero in contraddittorio con la parte.

E' possibile presumere che la percentuale di ricarico constatata per il periodo d'imposta in corso 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 di acquisto;
- ◆ valore complessivo degli acquisti e delle vendite;
- ◆ eventuali periodi di vendita straordinaria di durata 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, quali, ad esempio: prolungati periodi di vendite promozionali, una rilevante esposizione debitoria del contribuente, ecc.

Dei 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.

E' appena il caso di evidenziare che il ricarico medio ponderato che si registra per i prodotti diversi dai farmaci è di solito superiore a quello realizzato sulle specialità medicinali.

c) I corrispettivi delle analisi ematologiche

Il controllo dei corrispettivi relativi alle analisi ematologiche, eseguibili solo dalle farmacie autorizzate, può avvenire sulla base del consumo dei prodotti reagenti utilizzati.

Acquisti ripetuti nel tempo di tali prodotti dimostrano che gli esami vengono effettuati con altrettanta frequenza; una volta determinata, in contraddittorio con la parte, la quantità di reagente utilizzato per ogni prova, si potrà ricostruire il presumibile ammontare dei corrispettivi sulla base delle tariffe applicate per il servizio reso.

3.4.3 - Indice di produttività per addetto

Per il settore in esame un indice significativo è dato dalla produttività per addetto.

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

Esso va calcolato secondo la seguente formula;

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

I = indice di produttività per addetto.

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

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 una remunerazione per addetto eccessivamente sproporzionata rispetto al fatturato dell'azienda sarà utile proseguire i controlli per identificare eventuali vendite "in nero".

Al fine di valutare l'attendibilità complessiva delle risultanze contabili, gli indici relativi al ricarico ed alla produttività per addetto possono essere raffrontati con quelli medi della categoria di appartenenza elaborati dal Centro informativo del Dipartimento delle Entrate con riferimento a gruppi di esercizi omogenei per classe di ricavi e collocazione territoriale.

3.5 Altri indizi e riscontri

Un'ultima serie di elementi e di analisi può essere utilizzata per riscontrare l'attendibilità della dichiarazione, ovvero la congruità minima di quanto accertato, attraverso due procedimenti.

Si può, ad esempio, porre a confronto la redditività dichiarata con quella conseguibile da un impiego alternativo privo di rischio, del capitale ricavabile dalla vendita dell'esercizio, cui va sommata la retribuzione figurativa dell'imprenditore e degli eventuali soci direttamente impegnati nell'azienda.

A tale proposito si tenga presente che nel settore viene generalmente riconosciuto a titolo di avviamento un importo pari al 120% del volume di affari.

Tale percentuale, tuttavia, è suscettibile di qualche attenuazione quando ricorrono particolari condizioni oggettive che possono influenzare la determinazione del valore.

Si può altresì raffrontare il reddito dichiarato con quello conseguibile dall'affitto dei locali di proprietà sommato alla retribuzione figurativa del titolare.

Eventuali scostamenti negativi perduranti nel tempo devono essere considerati incoerenti con una 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 (ad esempio all'interno di un centro commerciale oppure nelle strade del centro di una città) potrebbero produrre redditi elevati anche in caso di affitto dei locali, il reddito derivante dalla gestione diretta dovrebbe essere quindi proporzionato agli ipotetici canoni di locazione.

Un'altra circostanza sintomatica dello stato di salute dell'attività commerciale è inoltre costituita dalla frequenza nel rifacimento degli arredi, dal loro pregio e dal loro costo.

Si dovranno infine valutare le manifestazioni di capacità contributiva (possesso d'auto, di imbarcazioni, acquisti d'immobili, etc.) particolarmente stridenti con l'ammontare del reddito dichiarato.

In tal caso, soprattutto qualora non sia stato possibile effettuare una convincente ricostruzione del volume di affari, si potrà procedere, sia pure ai soli fini dell'imposizione diretta, all'accertamento sintetico del reddito complessivo secondo la procedura di cui all'art. 38, comma 4, del d.P.R. n. 600/73, nei confronti del titolare persona fisica ovvero dei soci.

3.6 Le indagini finanziarie

I controlli sulle operazioni finanziarie costituiscono uno strumento molto incisivo per l'esame della posizione fiscale del contribuente.

L'indagine finanziaria è certamente consigliabile in presenza di gravi indizi di evasione, ovvero qualora permanga un significativo divario tra il volume d'affari ed i redditi accertati con la metodologia in precedenza descritta e quanto fondatamente attribuibile al contribuente sulla base delle condizioni di esercizio dell'attività, della sua potenziale capacità reddituale, della consistenza del suo patrimonio ovvero di altri elementi di valutazione.

Con riferimento a tale tipologia di controllo, sono quindi delineabili diversi percorsi d'indagine, che potranno essere seguiti anche in via alternativa, tenendo presente che i commi 402 e 403 della Legge n. 311/2004 hanno ampliato i poteri dell'Amministrazione finanziaria, sia dal punto di vista soggettivo che oggettivo, modificando la normativa di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600/73 e all'art. 51 del d.P.R. n. 633/72.

Al fine di una corretta applicazione della nuova disciplina, la Direzione Centrale Accertamento ha diffuso la Circolare n. 32 del 19 ottobre 2006 nella quale sono state affrontate le novità legislative ed i relativi riflessi giuridici e procedurali.

I soggetti, in via generale, a cui oggi si possono effettuare le richieste di dati, documenti e notizie in merito alle suddette indagini, sono i seguenti:

- Banche;
- Società Poste italiane S.p.a.;
- Intermediari finanziari;
- Imprese di investimento;
- Organismi di investimento collettivo del risparmio;
- Società di gestione del risparmio;
- Società fiduciarie;
- Società ed enti di assicurazione¹³.

La Circolare n. 32 del 19 ottobre 2006, ha chiarito, all'interno delle categorie sopra indicate, quali sono i soggetti destinatari delle richieste predette, fornendo indicazioni sulla procedura da seguire.

Gli artt. 32, 1° comma, d.P.R. n. 600/73 e 51, 2° comma, d.P.R. n. 633/72 sono stati modificati, ai rispettivi numeri 7, con riferimento all'oggetto delle richieste.

Mentre nella precedente stesura si faceva esclusivo riferimento ai "rapporti intrattenuti", intesi quali "conti" inerenti un rapporto continuativo nel tempo, la legge ha variato tale fattispecie, ampliandola, specificando che le richieste effettuate ai soggetti sopra riportati riguardano "dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata con i loro clienti, ivi compresi i servizi prestati, nonché alle garanzie prestate da terzi".

È evidente che le fattispecie oggettive riguardano non solo i "conti" cui prima la norma faceva riferimento, ma tutte le operazioni, anche isolate, che il cliente ha concluso nel corso del tempo con i soggetti specificati. Ciò comporta che nel controllo rientrino tutte le operazioni "extra-conto" che, nella stesura precedente, come anche esplicitato nella Circolare n. 116/E del 10 maggio 1996, non potevano essere oggetto delle richieste da parte degli Uffici.

La citata Circolare n. 32 del 19 ottobre 2006 ha chiarito che, con riferimento all'ambito oggettivo delle richieste di dati, documenti e notizie, le stesse si possono correlare a tutti i rapporti continuativi e non, vale a dire aperture, variazioni e chiusure di conti, libretti, depositi ed altro, operazioni singole, contratti relativi a cassette di

¹³ Al riguardo si veda il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 6 dicembre 2011. In particolare, detti enti a partire dal 30 giugno 2012 sono tenuti a trasmettere in via telematica i dati delle polizze unit-linked, index-linked ed ai contratti e alle operazioni di capitalizzazione in essere dal 6 luglio 2011.

sicurezza, mutui, finanziamenti di qualsiasi natura e tutte le altre operazioni di qualsiasi specie, sia finanziarie che relative a servizi accessori e ai mezzi di pagamento, sempreché rilevanti agli effetti dell'indagine.

La stessa Circolare, inoltre, ha considerato la nuova banca dati di cui all'art. 37, comma 4, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, con riferimento alle nuove comunicazioni all'Anagrafe Tributaria degli operatori finanziari, all'interno della disciplina in argomento.

Pertanto, la formazione della suddetta banca dati in un'apposita sezione dell'Anagrafe Tributaria - alimentata dalle comunicazioni in via telematica da parte degli intermediari sui soggetti con i quali gli stessi intrattengono i rapporti (specificando la natura di questi ultimi) ovvero effettuano operazioni extra-conto – deve essere considerata ai fini di un'attività di selezione preventiva, affinché si possano dimensionare più precisamente le indagini, coinvolgendo, almeno tendenzialmente, solo gli operatori finanziari che hanno intrattenuto i rapporti o effettuato operazioni extra-conto con i contribuenti medesimi¹⁴.

Gli stessi commi 402 e 403, della summenzionata Legge n. 311/2004, istituiscono altresì la nuova procedura telematica relativa alle predette indagini, mediante l'inoltro delle richieste agli operatori finanziari, nonché la relativa ricezione delle risposte, attraverso il sistema della posta elettronica certificata (PEC).

In tale ambito è intervenuto, da ultimo, l'art. 49, comma 11, del D. Lgs. n. 231/2007 che ha introdotto il potere di acquisire le informazioni anagrafiche dei soggetti che hanno richiesto e/o incassato assegni bancari e postali, nonché assegni circolari, vaglia postali e cambiali emessi in forma libera¹⁵.

Il mutato quadro normativo, unitamente alle più agevoli modalità di colloquio con gli operatori finanziari, richiede un attento esame delle informazioni che si intendono acquisire al fine di individuare con precisione le categorie di intermediari finanziari cui rivolgere le richieste in via telematica.

3.6.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti

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

In tal caso viene richiesta alla parte, previa autorizzazione del Direttore Regionale competente dell'Agenzia delle entrate, la dichiarazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con banche, società Poste italiane S.p.a., intermediari finanziari, imprese di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio, società di gestione del risparmio e società fiduciarie.

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

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

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

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

¹⁴ In relazione alle informazioni presenti nell'archivio dei rapporti vedi circ. n. 18/E del 4/4/2007 e n. 42/E del 24/09/2009.

¹⁵ Per i profili applicativi della richiesta in parola si rinvia alle Comunicazioni di Servizio della DCA n. 81 del 25 ottobre 2011 e n. 9 del 7 marzo 2012.

a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi, come precedentemente specificato, direttamente a: banche, società Poste italiane S.p.a., intermediari finanziari, imprese di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio, società di gestione del risparmio e società fiduciarie.

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

Le indagini dovranno comunque essere condotte secondo selezionate opzioni investigative che restringano la forbice costi-benefici dell'azione di accertamento.

L'indagine può coinvolgere anche altri soggetti motivatamente sospettati di essere intestatari di comodo di conti riferibili al contribuente (interposizione del soggetto terzo) o di cui il medesimo abbia comunque la disponibilità.

Per la fattispecie in argomento, come in precedenza indicato, si deve tener conto di quanto rappresentato nella Circolare n. 32 del 19 ottobre 2006 della Direzione Centrale Accertamento.

CHECK LIST