

Metodologia di controllo

STUDI ODONTOIATRICI

Codice attività ATECOFIN 2004:

85.13.0 -	Servizi degli studi odontoiatrici
------------------	--

Codice attività ATECO 2007:

86.23.00-	Attività degli studi odontoiatrici
------------------	---

Indice3

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	16
3.1 L'accesso	16
3.2 Rilevazione del personale	16
3.3 Controlli prioritari	18
3.4 Il controllo del volume d'affari.....	20
3.4.1 - Individuazione della tipologia delle prestazioni rese.....	21
3.4.2 - Controllo indiretto sui materiali di consumo.	22
3.4.3 - Ulteriori elementi di valutazione	25
3.4.4 - Quantificazione dei proventi non contabilizzati.....	26
3.4.5 – Resa oraria per addetto e resa del riunito	27
3.5 Altri indizi e riscontri	28
3.6 Le indagini finanziarie	29
3.6.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti	31
3.6.2 - Richiesta dati, notizie e documenti agli istituti di credito e finanziari	31
CHECK LIST.....	32

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 addotti, 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

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

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

altre attività esercitate

autorizzazione alle operazioni intracomunitarie

domicilio fiscale (ed eventuali variazioni)

ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente sul soggetto in base al domicilio fiscale

famiglia fiscale

esistenza di eventuali partite I.V.A. cessate

sede di esercizio dell'attività

rappresentanze e partecipazioni in società

luogo di conservazione delle scritture contabili

residenze estere

dati del registro imprese (fonte CCIAA)

dati del registro protesti (fonte CCIAA)

altre attività esercitate

autorizzazione alle operazioni intracomunitarie

sede legale (ed eventuali variazioni)

domicilio fiscale (ed eventuali variazioni)

ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente sul soggetto in base al domicilio fiscale

esistenza di eventuali partite I.V.A. cessate

altre sedi di esercizio dell'attività e luogo di conservazione delle scritture contabili

precedenti Denominazioni / Nature Giuridiche variate dal soggetto

rappresentanze, soci e confluenze

dati del registro imprese (fonte CCIAA)

dati del registro protesti (fonte CCIAA)

INFORMAZIONI REDDITUALI

dati delle dichiarazioni dei redditi ed in particolare reddito d'impresa/lavoro autonomo e complessivo (va controllato un trend di almeno tre anni, ricomprendendo sempre i periodi d'imposta oggetto del controllo)

presenza di provvedimenti agevolativi (sanatorie, crediti d'imposta, emersione lavoro irregolare, aiuti di Stato ecc.)

presenza di comunicazioni (dichiarazioni d'intento, ecc.)

dati dei rimborsi

dati delle dichiarazioni dei redditi ed in particolare reddito d'impresa/lavoro autonomo e complessivo (va controllato un trend di almeno tre anni, ricomprendendo sempre i periodi d'imposta oggetto del controllo e quello in corso al momento dell'accesso)

presenza di provvedimenti agevolativi (sanatorie, crediti d'imposta, emersione lavoro irregolare, aiuti di Stato ecc.)

presenza di comunicazioni (dichiarazioni d'intento, consolidato nazionale, trasparenza ecc.)

dati dei rimborsi

DATI DELL'ACCERTAMENTO

presenza e dati di attività istruttorie (verifiche, accessi)

presenza e dati di segnalazioni (es. segnalazioni dei Comuni, della GdF, dell'INPS ecc.)

presenza e dati di attività istruttorie (verifiche, accessi)

presenza e dati di segnalazioni (es. segnalazioni dei Comuni, della GdF, dell'INPS ecc.)

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

domande di chiusura liti pendenti e proposte di conciliazione

presenza e dati dei ricorsi in sede contenziosa

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

domande di chiusura liti pendenti e proposte di conciliazione

presenza e dati dei ricorsi in sede contenziosa

DATI DELLE RISCOSSIONI

presenza e dati dei versamenti con modello F24 e F23

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

presenza e dati dei versamenti con modello F24 e F23

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

ALTRE INFORMAZIONI

(di carattere patrimoniale e relativi alla capacità contributiva)

dati del Catasto (fabbricati e terreni)

dati della conservatoria

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

presenza e dati degli atti registrati

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

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

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

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

presenza e dati sui contratti assicurativi stipulati dal soggetto

altre comunicazioni da enti esterni (iscrizione ad albi professionali, licenze e autorizzazioni

dati del Catasto (fabbricati e terreni)

dati della conservatoria

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

presenza e dati degli atti registrati

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

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

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

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

presenza e dati sui contratti assicurativi stipulati dal soggetto

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

comunali, concessioni, contratti d'appalto, ecc.)	ecc.)
presenza e dati riguardanti importazioni/esportazioni e acquisti/vendite intracomunitari e da black list	presenza e dati riguardanti importazioni/esportazioni e acquisti/vendite intracomunitari e da black list
comunicazioni crediti d'imposta Ministero per le attività produttive (MAP) e Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (MIUR)	comunicazioni crediti d'imposta Ministero per le attività produttive (MAP) e Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (MIUR)
presenza del soggetto come comunicante elenco "clienti e fornitori"	presenza del soggetto come comunicante elenco "clienti e fornitori"
comunicazioni da strutture sanitarie private	comunicazioni da strutture sanitarie private
comunicazioni stampati fiscali	comunicazioni stampati fiscali
comunicazioni contribuenti minimi in franchigia	

2.2 Ulteriori fonti di informazioni

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

Collegamento alle Camere di Commercio

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

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

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

Informazioni da statuto, statuto depositato
 Capitale e strumenti finanziari
 Storia delle società o enti controllanti
 Scioglimento, procedure concorsuali, cancellazione

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

INTERNET e Mass Media

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

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

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

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

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

Anche le informazioni quotidianamente riportate sulla stampa (soprattutto quella locale e quella specializzata) possono rappresentare utili elementi per l'identificazione di comportamenti evasivi ovvero

corroborativi delle ricostruzioni da effettuare nel corso del controllo: basti pensare alle pubblicità ovvero agli annunci promozionali ecc..

2.3 Profili organizzativi e inquadramento giuridico

Modalità di esercizio della professione

La presente metodologia di controllo si riferisce principalmente agli studi odontoiatrici che si dividono in:

- a) studi professionali odontoiatrici;
- b) strutture ambulatoriali odontoiatriche.

Si individuano come studi professionali odontoiatrici quelle strutture ove viene svolta, esclusivamente, l'attività libero-professionale di un medico, titolare della struttura stessa, in forma singola o associata.

Sono strutture ambulatoriali odontoiatriche tutti gli studi odontoiatrici in cui:

- ◆ esiste, relativamente alle strutture tecniche, al medico addetto ed alle consulenze sanitarie effettuate, una complessa organizzazione che permette l'esercizio dell'attività in rassegna indipendentemente dalla presenza del titolare dello studio;
- ◆ esiste una postazione interna nella quale si eseguono modifiche o adattamenti su manufatti protesici ed ortodontici con personale odontotecnico dipendente.

I criteri per individuare i modelli organizzativi delle imprese che operano nel settore odontoiatrico possono essere:

- ◆ la forma in cui viene esercitata l'attività; tale elemento consente di classificare gli operatori del settore in due grandi categorie:
 1. Odontoiatri che esercitano la professione in forma individuale: è il modo di operare tipico della maggior parte dei professionisti.
 2. Odontoiatri che esercitano la professione in forma associata: è un modo di operare meno diffuso e solitamente viene impiegato tra odontoiatri con specializzazioni diverse, che si riuniscono con lo scopo di garantire ai loro clienti un servizio più ampio possibile.
- ◆ la titolarità delle strutture in cui opera il professionista; si tratta di un elemento che permette di separare i professionisti titolari di una propria struttura (solitamente si tratta di ambulatorio) dai professionisti che, viceversa, operano presso strutture delle quali non sono titolari.
- ◆ La specializzazione dei professionisti; il livello di specializzazione è valutabile in relazione alle competenze specifiche maturate dai singoli professionisti operanti nello studio. In tal modo si individuano i professionisti altamente specializzati che si occupano generalmente di una singola branca (tipicamente i professionisti che operano presso le strutture di cui non sono titolari) e i professionisti poco specializzati che si occupano di due o tre branche (es. i titolari di studi odontoiatrici di piccola e media dimensione). I medici dentisti che hanno raggiunto un più alto grado di specializzazione o che comunque esplicano la propria attività dedicandosi ad alcune branche della odontoiatria (tipico in tal senso il caso di medici specializzati in ortodonzia), oltre allo studio principale, ubicato solitamente nel luogo di residenza, possono avere recapiti ambulatoriali in altre città. Non è rara la possibilità di una loro prestazione professionale presso case di cura private ovvero di

attività di consulenza svolta presso studi professionali di colleghi.

In base al vigente quadro normativo (Legge n.409/25 luglio 1985; sentenza della Corte Costituzionale n. 100 del 1989), il legittimo esercizio della professione odontoiatrica presuppone l'iscrizione nell'albo degli odontoiatri ovvero l'iscrizione nell'albo dei medici chirurghi con specifica annotazione dello svolgimento della propria attività.

L'articolo 13 della legge Comunitaria n. 13/2007, ha modificato l'articolo 20 della legge n. 409/1985 istitutiva della professione di odontoiatra.

A seguito della suddetta modifica possono iscriversi all'Albo degli odontoiatri:

1. i laureati in medicina e chirurgia abilitati all'esercizio professionale che hanno iniziato la loro formazione universitaria in medicina anteriormente al 28 gennaio 1980;
2. i laureati in medicina e chirurgia abilitati all'esercizio professionale che hanno iniziato la loro formazione universitaria in medicina dopo il 28 gennaio 1980 ed entro il 31 dicembre 1984 e che hanno superato la prova attitudinale di cui al d.Lgs n. 386/1998, o sono in possesso dei diplomi di specializzazione indicati all'articolo 19, comma 3;
3. i laureati in medicina e chirurgia che hanno iniziato la loro formazione universitaria in medicina dopo il 31 dicembre 1984 e che sono in possesso di un diploma di specializzazione triennale in campo odontoiatrico il cui corso di studi ha avuto inizio entro il 31 dicembre 1994.

In assenza di tali requisiti l'attività dovrà considerarsi svolta abusivamente, con conseguente obbligo di denuncia alla competente Procura della Repubblica presso la Pretura e, nel caso di soggetto iscritto all'Ordine dei medici Chirurghi, anche alla Presidenza dell'Ordine.

Alla figura dell'odontoiatra sono associabili varie specializzazioni, come indicato di seguito:

- ◆ chirurgo orale: si tratta di uno specialista cui ci si rivolge per l'estrazione di denti inclusi o per patologie che necessitano di un chirurgo esperto del cavo orale;
- ◆ endodontista: è esperto nel trattamento dei canali dei denti (es. devitalizzazione), il suo intervento è richiesto per il trattamento di quei denti che presentano difficoltà di accesso per un dentista generico e che abbiano una particolare rilevanza nel trattamento clinico del cliente;
- ◆ paradontologo: è uno specialista nella cura delle malattie gengivali, della biologia molecolare e delle tecniche di rigenerazione guidata per la guarigione delle ferite;
- ◆ ortodontista: è un odontoiatra specializzato in ortodonzia dell'adulto e del bambino, alcuni possiedono ulteriori qualifiche ed esperienze in tecniche particolari quali l'ortodonzia fissa linguale;
- ◆ protesista: è uno specialista di protesi mobili e fisse, inoltre può occuparsi di occlusione e gnatologia nonché di metallurgia e tecnologia delle ceramiche e polimeri.

All'interno della professione odontoiatrica sono comprese varie branche, riconducibili alle specializzazioni più importanti sopra descritte, come indicato nel seguente elenco:

- ◆ STOMATOLOGIA, che comprende l'igiene orale, la paradontologia e la chirurgia;
- ◆ IMPLANTOLOGIA e CHIRURGIA ORALE, che comprende gli impianti endo-ossei e iuxta-ossei;
- ◆ CONSERVATIVA, che comprende la terapia ricostruttiva ed endodontica;

- ◆ **PROTESI**, che comprende la realizzazione e la messa in opera di protesi fissa, protesi mobile e protesi su impianti;
- ◆ **RADIOLOGIA ODONTOIATRICA**, che comprende la radiografia endorale, la teleradiografia, l'O.P.T. (panoramica) e la tomografia (A.T.M);
- ◆ **ORTODONZIA**, che comprende l'applicazione di apparecchi correttivi, per la correzione di anomalie della struttura masticatoria.

Si segnalano, infine, ulteriori attività svolte dagli odontoiatri a completamento e supporto di quelle principali. In particolare si evidenziano gli esami radiologici (es. radiografia endorale e radiografia panoramica) e le attività di consulenza e perizia (es. consulenze in materia odontoiatrica fornite a imprese farmaceutiche o ad altri enti, perizie richieste da compagnie assicurative a seguito di incidenti automobilistici).

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

3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO

3.1 L'accesso

Nel richiamare le indicazioni operative contenute nel paragrafo 1.2, nella parte "Fase dell'accesso", trattandosi di controllo presso la sede di un'attività professionale, dovranno essere osservate le prescrizioni di cui all'art. 52, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, con riferimento alla presenza in studio del professionista o di un suo delegato.

Al fine di evitare ritardi nell'inizio del controllo e sfruttare al meglio l'effetto "sorpresa" è, peraltro, opportuno programmare l'accesso con modalità ed in ore tali da farlo svolgere in coincidenza con la presenza del professionista nello studio.

Nell'ipotesi in cui dall'attività preparatoria emerga l'esistenza di più strutture in cui il contribuente esercita la professione, l'accesso sarà eseguito in stretta successione temporale, in tutti i luoghi individuati, dei quali il medesimo abbia la materiale disponibilità o nei quali conservi documentazione relativa alla propria attività.

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.

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".

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

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

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

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

3.3 Controlli prioritari

Si dovrà procedere alla ricerca della documentazione contabile e soprattutto extracontabile (agende, rubriche telefoniche, schedario pazienti, preventivi, corrispondenza, ecc.) e a rilevare:

- ◆ il numero e le mansioni dei dipendenti, i cui dati vanno riscontrati sui libri obbligatori in materia previdenziale e del lavoro;
- ◆ il numero e il tipo dei collaboratori non dipendenti e degli associati all'attività professionale;
- ◆ il numero dei pazienti presenti nello studio. Questi andranno confrontati con l'agenda degli appuntamenti della giornata e con le fatture fino a quel momento emesse. Tali informazioni possono supportare una eventuale ricostruzione indiretta del volume d'affari.

E' opportuno inoltre acquisire:

- ◆ lo schedario dei clienti;
- ◆ i supporti magnetici rinvenuti nello studio.

Qualora il professionista si avvalga di sistemi informatici, si provvederà a richiedere il programma di gestione, che solitamente prevede un archivio clienti, e, dal menù generale, una stampa dei clienti. Saranno ovviamente acquisiti anche i dati presenti nell'hard disk dei personal computer eventualmente rinvenuti.

Si rammenta che, se il contribuente non consente l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale, i

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.

funzionari che procedono all'accesso possono, ai sensi dell'art. 52, comma 9, del d.P.R. n.633/72, provvedere con propri mezzi alla elaborazione e lettura dei supporti magnetici fuori dai locali.

Ove venga opposto il segreto professionale, dovrà essere richiesta alla Procura della Repubblica territorialmente competente o alla più vicina Autorità Giudiziaria l'autorizzazione di cui al comma 3 del citato art. 52.

E' opportuno far presente alla parte e anche all'Autorità Giudiziaria, che i verificatori sono tenuti al segreto per tutto ciò che concerne i dati e le notizie acquisite nel corso del controllo, ai sensi degli artt. 66 del d.P.R. n. 633/72 e 68 del d.P.R. n. 600/73, rappresentando inoltre i motivi che rendono necessario il vaglio della documentazione.

Altra operazione da eseguire in sede di accesso riguarderà l'inventario fisico del materiale di consumo impiegato dal professionista utile alla ricostruzione del volume delle prestazioni effettuate nell'anno. Tale operazione può fornire utili elementi di riscontro, da valutare comunque sempre in contraddittorio con la parte, posto che non sussiste a carico dei professionisti alcun obbligo in ordine all'inventario fisico delle merci. Tuttavia, ai sensi dell'articolo 19 del d.P.R. n. 600/1973, le merci acquistate e di cui si richiede la deduzione analitica, devono essere annotate nel registro cronologico, pertanto in sede di accesso è opportuno effettuare anche un raffronto tra le spese annotate nel registro e quanto rinvenuto presso la sede del soggetto.

Al fine di stabilire la potenzialità dell'attività professionale, sarà utile rilevare le attrezzature e le strumentazioni diagnostiche, il numero dei "riuniti con poltrona" e tutta l'attrezzatura occorrente per interventi di microchirurgia esistenti nello studio.

La presenza di lettini operatori diversi dal semplice riunito con poltrona da studio, del carrello per respirazione assistita, di strumentario prettamente chirurgico (pinze, portaaghi, bisturi, ecc. laser, ecc.) lascia supporre lo svolgimento di attività operatoria notoriamente più remunerativa.

Si evidenzia che nel modello studi di settore UK21U, al quadro E (Beni strumentali), il contribuente deve dichiarare, per ciascuna delle tipologie indicate, il numero dei beni strumentali posseduti e/o detenuti, a qualsiasi titolo, alla data di chiusura del periodo d'imposta cui lo studio di settore si riferisce. Dalla consultazione preventiva delle suddette informazioni, i verificatori possono appurare le dimensioni dello studio e la tipologia di prestazioni offerte e, a seguito dell'accesso, confrontare i dati dichiarati con quelli effettivi riscontrati.

Altri elementi da considerare ai fini del controllo

Le seguenti informazioni di carattere generale possono essere utili ad inquadrare la presumibile realtà reddituale del professionista:

1. esperienza del titolare; tale elemento è valutabile in relazione sia all'età del medico sia alla data di iscrizione all'albo;
2. notorietà; tale elemento è rilevabile dall'eventuale presenza, a fini pubblicitari, su giornali, riviste e mezzi telematici nonché dalla clientela acquisita che, attraverso il "passaparola", funge da richiamo nella ricerca dell'odontoiatra cui rivolgersi;
3. dotazione tecnologica; l'impostazione tipica dell'attività odontoiatrica prevede l'utilizzo di apparecchiature complesse e di valore elevato. I beni più utilizzati sono:

- il "riunito": è costituito dalla poltrona (su cui viene fatto sdraiare il cliente), dalle apparecchiature per vari tipi di intervento (es. trapano), dai tubi per aspirazione dei liquidi organici e dalle lampade per una corretta illuminazione;
- il compressore: è lo strumento che fornisce l'aria compressa necessaria per il funzionamento degli strumenti del riunito;
- l'autoclave: è il macchinario impiegato per la sterilizzazione;
- l'apparecchiatura per RX endorale: è lo strumento che fornisce immagini radiografiche relative a piccole zone della bocca;
- l'ortopantomografo: è l'apparecchiatura impiegata per effettuare le radiografie panoramiche, si tratta di uno strumento molto costoso che è utilizzato solo negli ambulatori odontoiatrici più importanti, a differenza di quanto avviene per l'RX endorale che si trova, invece, presso quasi tutte le strutture dentistiche.

Si segnala che in odontoiatria si utilizza, sia a scopo diagnostico (ad esempio per individuare una carie), sia a scopo terapeutico (per eliminare la carie per desensibilizzare il dente, per incidere la gengiva o altre parti della bocca) il laser. Un altro strumento utilizzato in odontoiatria e comune ad altri settori della medicina è la TAC (Tomografia assiale computerizzata) che fornisce informazioni più approfondite della semplice radiografia.

Ulteriori elementi da considerare per avere un quadro più approfondito della realtà reddituale del professionista:

- ◆ eventuale rilevamento dell'attività da uno o da entrambi i genitori. In tal caso il contribuente dovrebbe aver conservato la maggior parte della precedente clientela;
- ◆ prestigio della sede, ubicazione ed ampiezza della stessa;
- ◆ ristrutturazioni operate di recente;
- ◆ titolo di possesso dei locali adibiti a studio (proprietà ovvero locazione) anche ai fini della ricostruzione di una redditività figurativa, su cui v. infra 3.4;
- ◆ spese sostenute per assicurazioni professionali.

Allo stesso fine sarà opportuno rilevare lo svolgimento di altre attività. In particolare:

- ◆ insegnamento;
- ◆ incarichi esterni;
- ◆ attività pubblicistica;
- ◆ altri rapporti professionali.

3.4 Il controllo del volume d'affari

Scopo dell'indagine è quello di ricostruire con sufficiente attendibilità il tipo e la quantità delle prestazioni professionali rese.

In linea di massima le tipologie delle prestazioni di servizi odontoiatrici erogati da professionisti possono essere ricondotte alle seguenti categorie:

- ◆ terapia conservativa ed endodontica;
- ◆ terapia ricostruttiva e protesica;
- ◆ terapia ortodontica;
- ◆ interventi di microchirurgia eseguibili in ambulatorio con attrezzatura specifica.

3.4.1 - Individuazione della tipologia delle prestazioni rese

Preliminarmente il verificatore dovrà effettuare l'esame delle fatture emesse dal professionista, al fine di individuare i vari tipi di prestazioni rese, in relazione ai corrispettivi contabilizzati.

Al riguardo si evidenzia che è molto diffusa, tra i professionisti in genere, la prassi di emettere fatture con descrizione generica delle prestazioni rese. E' evidente che tale modalità di emissione della fattura costituisce ostacolo alla ricostruzione delle prestazioni rese e non è in linea con quanto disposto dall'art. 21 del d.P.R. n. 633/72, fattispecie peraltro ribadita dall'Amministrazione Finanziaria con la risoluzione n.111 del 3.5.1995 proprio con riferimento alle prestazioni rese dai medici specialisti in odontostomatologia e dagli odontoiatri.

Nel caso di genericità della descrizione delle fatture, il verificatore potrà anche valutare di procedere alla ricostruzione della tipologia e quantità delle prestazioni con l'ausilio del professionista, riscontrandole con la documentazione contabile ed extracontabile rinvenuta presso lo studio (in particolare si segnala l'importanza dell'archivio-clienti e più in particolare delle schede "storiche" intestate a ciascun paziente, dalle quali potrà essere constatata sia l'eventuale omissione di fatturazione degli acconti periodicamente percepiti, che l'omessa o la parziale fatturazione e contabilizzazione di compensi afferenti alle prestazioni effettivamente rese).

Eventuali incongruenze circa il numero ed il tipo di prestazioni descritte in fattura o comunque indicate dal professionista scaturiranno dal controllo indiretto basato sul consumo dei materiali utilizzati per le diverse tipologie di prestazioni.

Con riferimento alla determinazione degli onorari professionali, negli ultimi anni ci sono stati diversi interventi normativi, che si sintetizzano di seguito.

Con il decreto legge n. 223/2006, articolo 2, comma 1 lett. a), convertito, con modificazioni, nella legge n. 248 del 4 agosto 2006, sono state abrogate le disposizioni che, per le attività libero-professionali, prevedevano l'obbligatorietà di tariffe minime o fisse, nonché il divieto di pattuire compensi parametrati al raggiungimento degli obiettivi perseguiti.

In sostanza, a seguito di detta norma, le tariffe e i parametri professionali non potevano essere considerati minimi inderogabili: tuttavia gli stessi hanno continuato a rappresentare un valido riferimento per il professionista, al fine di determinare il proprio onorario. Con il d.l. n. 1/2012, articolo 9, comma 1, convertito, con modificazioni, nella legge n. 27 del 24 marzo 2012, sono state definitivamente abrogate le tariffe delle professioni regolamentate nel sistema ordinistico.

Il comma 5 del medesimo articolo afferma che "sono abrogate le disposizioni vigenti che, per la determinazione del compenso del professionista, rinviano alle tariffe..." e il comma 4 precisa "il compenso per le prestazioni professionali è pattuito, nelle forme previste dall'ordinamento, al momento del conferimento dell'incarico professionale. Il professionista deve rendere noto al cliente il grado di complessità dell'incarico, fornendo tutte le informazioni utili circa gli oneri ipotizzabili dal momento del conferimento fino alla conclusione

dell'incarico e deve altresì indicare i dati della polizza assicurativa per i danni provocati nell'esercizio dell'attività professionale. In ogni caso la misura del compenso è previamente resa nota al cliente con un preventivo di massima, deve essere adeguata all'importanza dell'opera e va pattuita indicando per le singole prestazioni tutte le voci di costo, comprensive di spese, oneri e contributi. ...”.

In pratica con detto decreto il libero professionista, nella determinazione del compenso per le prestazioni rese, non può più fare espresso riferimento a tariffe predeterminate in quanto la determinazione è affidata alla libera contrattazione delle parti a seguito di trattativa tra professionista e cliente.

Si evidenzia che il comma 2 dell'articolo 9, del d.l. n. 1/2012, afferma che “ferma restando l'abrogazione di cui al comma 1, nel caso di liquidazione da parte di un organo giurisdizionale, il compenso del professionista è determinato con riferimento a parametri stabiliti con decreto del Ministro vigilante, da adottare nel termine di centoventi giorni successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto...”.

Tanto premesso, ai fini del controllo del volume d'affari, per determinare la congruità dei compensi dichiarati, i verificatori dovranno fare riferimento, in via preliminare, ai preventivi e ai contratti stipulati dai professionisti: sebbene questi ultimi non possono fare esplicito riferimento, nella determinazione dei compensi, a tariffe prestabilite, dovranno sicuramente ancorarsi a parametri e criteri di valutazione oggettivi, come ad esempio tariffe medie di mercato anche legate al territorio, collegati alla tipologia di prestazioni da svolgere.

In ogni caso, si evidenzia che le informazioni relative ai compensi percepiti per le prestazioni rese vanno sempre specificati in contraddittorio con la parte.

3.4.2 - Controllo indiretto sui materiali di consumo.

Conclusi i citati riscontri, i verificatori determineranno innanzitutto i consumi di materiale del periodo verificato. Procederanno quindi con l'ausilio del professionista ad individuare le quantità di materiali necessari per ogni tipologia di prestazione.

Occorre comunque segnalare che non tutti i professionisti utilizzano gli stessi materiali pertanto è fondamentale rilevare, in contraddittorio con la parte, anche il materiale che viene di regola impiegato per le varie tipologie di prestazioni rese.

Inoltre, attenzione dovrà essere prestata alle tecniche usate dal professionista, considerato che vari possono essere i metodi di cura in relazione alle singole tipologie di prestazioni e che ogni metodo può richiedere una diversa combinazione di materiali.

Si forniscono di seguito alcune indicazioni sulle varie tipologie di prestazioni e sui relativi consumi di materiale.

TERAPIA CONSERVATIVA (otturazioni- ricostruzioni)

Solitamente l'otturazione del dente si effettua con amalgama dentale ottenuto combinando mercurio e lega a base di argento.

I restauri in amalgama sono durevoli ma di colore diverso rispetto a quello dei denti e, pertanto, vengono utilizzati prevalentemente nella ricostruzione dei molari.

L'amalgama è commercializzata in capsule monouso predosate (da una, due o tre dosi). Orientativamente la

ricostruzione di una piccola carie necessita di una capsula monodose, quella di una carie di media dimensione richiede una capsula da due o tre dosi, mentre la ricostruzione di una grossa carie può comportare l'utilizzo di più capsule da tre dosi.

Nel caso di carie insistenti su denti in vista il professionista usa effettuare otturazioni in cemento bianco (provvisorie) o in materiale composito (definitive). Il composito viene solitamente venduto in tubetti-siringhe o in "beccucci monodose" ed è prodotto in una vasta gamma di tonalità e sfumature del bianco.

Circa il dosaggio medio, è il caso di valutare, in contraddittorio con la parte, la quantità di prodotto utilizzato per ogni otturazione. Si specifica che, per motivi di igiene, ogni beccuccio dovrebbe essere utilizzato per una sola otturazione.

I vecchi stucchi a base di resine riempite di metalli (oro o mercurio) sono stati generalmente rimpiazzati dalle resine a base di ceramica, di quarzo o vetro. Grazie allo studio della chimica e della fisica di tali composti, è stato possibile ottenere nuove otturazioni in grado, non solo di riempire i buchi lasciati da una carie, ma anche di ricostruire parti di dente mancante (per esempio le zone del colletto che si sono deteriorate anche per semplice usura e abrasione).

In alcuni casi l'otturazione non basta ma è necessaria la copertura con una capsula. Anche in questo caso il materiale tradizionale era costituito da un misto di resina e di metalli; oggi si preferisce usare lo zirconio, un materiale sintetico dalle proprietà fisiche simili al diamante, ma con una resistenza all'usura quattro volte maggiore rispetto alle vecchie capsule di ceramica. A differenza di quest'ultime, quelle in zirconio sono più facilmente modellabili e consentono una gamma di gradazioni di bianco più ricca, quindi possono inserirsi meglio tra i denti naturali e risultare indistinguibili.

TERAPIA ENDODONTICA (cure canalari)

La tecnica più diffusa per la chiusura dei canali dentari prevede l'utilizzo di coni di guttaperca i quali vengono inseriti nei canali aperti ed assicurano, attraverso la loro condensazione nel cavo pulpare, un'otturazione completa. Si rammenta che per i denti anteriori "canini ed incisivi" si opera su un solo canale dentale; per i premolari si opera su due canali e per i molari si opera su tre o più canali; di conseguenza l'impiego del numero di coni varia a seconda della tipologia del dente su cui si interviene.

Anche per tali prestazioni sarà lo stesso professionista a indicare, in contraddittorio con i verbalizzanti, il numero di coni impiegati per ogni cura canalare; ciò consentirà ai verificatori di ricostruire con sufficiente approssimazione il numero delle cure canalari effettuate nel periodo considerato.

Naturalmente, se non si dovessero trovare acquisti di coni di guttaperca si procederà alla rilevazione degli acquisti di altro materiale endodontico usato dal professionista per chiudere i canali pulpari.

E' da tenere presente che il cemento endodontico (quale l'endometasone) si commercializza in boccette di diversa capacità che consentono ovviamente un diverso numero di cure canalari. Anche in tal caso, la relativa quantificazione andrà fatta in contraddittorio con il contribuente.

TERAPIA RICOSTRUTTIVA (protesi fissa - protesi mobile)

Le protesi sono fornite da laboratori odontotecnici. Laddove fossero rilevati acquisti di materiale protesico (capsule, ponti, protesi totali, ecc.) che non trovano riscontro nelle fatture emesse dall'odontoiatra, si provvederà alla quantificazione del corrispondente compenso non fatturato.

Ai fini del controllo indiretto delle prestazioni protesiche eseguite dall'odontoiatra, assumono importanza gli adempimenti previsti dal Decreto Legislativo n. 46 del 24/2/97 in attuazione della Direttiva CEE 93/42/CEE, riguardante i requisiti essenziali che devono possedere i dispositivi medici e i relativi accessori. Il professionista deve effettuare una serie di adempimenti, tra cui conservare la "dichiarazione di conformità" dei dispositivi commissionati, rilasciati dall'odontotecnico. I dati contenuti in tali documenti saranno riscontrati con le relative ordinazioni dell'odontoiatra ("prescrizione di dispositivo odontoiatrico su misura") che riportano anche il nome del paziente. Ovviamente ai nomi dei pazienti dovranno corrispondere altrettante fatture con il dettaglio delle protesi applicate.

Per ulteriori notizie in ordine alle tipologie di manufatti protesici si fa rinvio alla metodologia di controllo relativa ai laboratori odontotecnici.

IMPLANTOLOGIA

L'implantologia é una tecnica medica che consente l'inserimento permanente nell'osso, privo di dente, di strutture che simulano a tutti gli effetti le radici dell'elemento dentale.

Ciò consente la successiva applicazione di una protesi fissa.

Per tali tipi di trattamento esistono diverse tecniche di esecuzione; si forniscono di seguito informazioni orientative sul numero di sedute occorrenti e sul materiale utilizzato:

- ◆ Prima seduta: Radiografia e studio del caso con misurazione altezza osso;
- ◆ Seconda seduta: fase chirurgica (immissione delle viti con punti sutura e anestesia). Generalmente si richiede l'utilizzo di n. 2 anestesie per ogni impianto, ma in ogni caso occorre effettuare tali valutazioni in contraddittorio con la parte;
- ◆ Terza seduta: rimozione punti;
- ◆ Quarta seduta: riapertura impianti con anestesia e punti.

Conclusa la fase chirurgica, si procede alla fase protesica; in tali casi nella determinazione del prezzo finale complessivo vanno considerate le diverse fasi in cui è concretizzata la complessiva prestazione di servizi.

ORTODONZIA

Le prestazioni di terapia ortodontica consistono principalmente nell'applicazione di apparecchi correttivi fissi o mobili, per la correzione di anomalie della struttura masticatoria.

In genere l'utilizzo di apparecchi mobili avviene sull'arcata superiore ed il loro uso può essere associato a strutture fisse (bande, fili, ecc.) applicate direttamente dal professionista.

Va precisato che:

- ◆ tutti gli apparecchi e le strutture vengono acquistati e il professionista provvede personalmente al loro assemblaggio;
- ◆ le bande e gli attacchi possono essere sostituiti (per deterioramento o rottura) o aggiunti nel corso della cura;
- ◆ per pazienti adulti, dopo il primo anno di cura vengono in media aggiunte due bande e dodici attacchi; per pazienti bambini ciò avviene dopo la fuoriuscita dei denti permanenti. La sostituzione potrebbe rendersi

necessaria anche una volta al mese;

- ◆ l'applicazione dell'apparecchio richiede ovviamente una serie di sedute preliminari che servono da inquadramento del problema e da rilevazione della morfologia dentale;
- ◆ la durata della terapia può variare in base all'età del paziente; normalmente il trattamento può durare circa due anni per pazienti adulti; per bambini da due a quattro anni.

Al termine del trattamento vengono normalmente applicati apparecchi di contenzione o posizionatori, che servono a mantenere costanti nel tempo i risultati ottenuti.

In ordine al controllo delle prestazioni rese, considerato che i trattamenti in argomento richiedono da un lato un impiego modesto, anche se variegato, di materiali e dall'altro un numero considerevole di sedute, ne consegue che il costo della cura dipenderà soprattutto da queste ultime; la quantificazione delle prestazioni dovrà comunque considerare gli acquisti di bende, attacchi, ecc. nonché di apparecchi commissionati direttamente all'odontotecnico.

Dall'esame delle schede si dovranno poi individuare le sedute effettuate da ciascun paziente e dai preventivi di spesa si potranno, altresì, rilevare i compensi pattuiti per la terapia completa. In genere al paziente viene presentato un preventivo che comprende il compenso per l'applicazione dell'apparecchio, nonché i compensi per le successive visite di controllo (in genere mensili) ed, infine, il costo dell'apparecchio di contenzione o posizionatore applicato al termine del trattamento.

Ulteriore riscontro potrà essere dato dalle modalità di pagamento pattuite con il paziente; in genere è previsto un acconto cospicuo, da pagare dopo l'applicazione dell'apparecchio e la somma residua spesso viene rateizzata.

Nel ribadire che le indicazioni sinora suggerite circa i materiali di consumo utilizzati ed i relativi dosaggi medi, non dovranno assolutamente indurre i verificatori ad "automatismi" nella ricostruzione indiretta delle prestazioni, si segnalano ulteriori elementi di valutazione e/o riscontro da assumere in contraddittorio con il professionista e su cui eventualmente fondare la ricostruzione induttiva del volume di attività dello stesso.

3.4.3 - Ulteriori elementi di valutazione

La ricostruzione delle prestazioni rese potrà trarre utili elementi di riscontro dall'esame:

- ◆ dell'agenda degli appuntamenti;
- ◆ dalle schede o dall'archivio clienti.

Qualora non si disponga delle menzionate basi informative occorrerà ricostruire il dato in via induttiva e in contraddittorio con il contribuente.

A tal fine sarà utile accertare:

- ◆ il tempo dedicato all'attività. Bisognerà innanzitutto determinare le ore dedicate all'attività nell'anno verificato, sulla base delle dichiarazioni verbalizzate in contraddittorio con il professionista. Quindi si moltiplicherà il tempo medio impiegato per ogni tipologia di prestazione per il numero di prestazioni fatturate. Qualora questi ultimi tempi totali fossero inferiori al monte ore dedicate all'attività, sarebbero ipotizzabili delle ore non fatturate. La loro valorizzazione sarà fatta proporzionalmente all'incidenza delle varie prestazioni sul totale

dell'attività;

- ◆ i consumi di materiale usa e getta. Il consumo di guanti, tovagliette e bicchieri, depurato di una percentuale utilizzata per campagne di prevenzione dentale, visite di controllo, visite per consulenza, ecc (da determinare possibilmente in contraddittorio con la parte), dovrebbe essere compatibile con il numero delle prestazioni determinate in base al tempo dedicato all'attività, come precedentemente esposto, nonché sulla base dei dati rilevati dalla documentazione extracontabile reperita (agende degli appuntamenti, schede clienti, ecc.);
- ◆ il tempo medio di attesa per ottenere una visita;
- ◆ il tempo mediamente impiegato per una seduta;
- ◆ il numero dei clienti presenti all'atto dell'accesso;
- ◆ il numero degli appuntamenti annotati nei giorni precedenti l'accesso;
- ◆ il numero e la qualità del personale addetto;
- ◆ le spese telefoniche.

Ovviamente, ritardi cospicui nella fissazione degli appuntamenti, un alto numero di clienti trovati in attesa al momento dell'accesso, l'annotazione di numerose visite prenotate per i giorni precedenti e successivi l'accesso, sono tutte circostanze che lasciano presumere un utilizzo intensivo del tempo dedicato all'attività.

La mancanza o l'attenuarsi delle fatturazioni in periodi di normale attività dovrà essere spiegata dalla parte e potrà eventualmente essere considerata un indizio di omessa contabilizzazione di proventi.

Ulteriore elemento da valutare è il personale impiegato nell'attività; la presenza, oltre al titolare che esercita l'attività sanitaria, di uno o più addetti alle funzioni di segreteria e uno o più addetti all'assistenza del medico (infermiere o igienista dentale), nonché l'impiego di altri dentisti nell'attività medica, fanno fondatamente presumere una buona redditività dello studio. Al riguardo, si precisa che il personale medico e infermieristico può essere inquadrato sia come dipendente, sia con contratto di collaborazione.

Inoltre, la presenza continua di personale specializzato (ad esempio anestesista, igienista, ecc.) può far presumere l'esecuzione di particolari prestazioni (ad esempio interventi di implantologia, ablazioni tartaro, ecc.). La loro determinazione quantitativa potrà essere commisurata, in mancanza di informazioni precise reperibili extracontabilmente, ai consumi di materiali che generalmente tali prestazioni comportano (par. 3.4.2).

3.4.4 - Quantificazione dei proventi non contabilizzati

Acquisiti tutti i possibili dati ed elementi utili alla ricostruzione della tipologia e della quantità delle prestazioni effettivamente rese attraverso i procedimenti suesposti, si procederà a riscontrare i dati emersi con la documentazione contabile ed a recuperare a tassazione il totale delle prestazioni non fatturate.

La valorizzazione dei proventi non contabilizzati può essere eseguita sulla base di quanto fatturato per prestazioni simili.

Qualora il contribuente giustifichi la mancata emissione delle fatture con la gratuità della prestazione o con ritardi nella percezione dell'onorario, si deve procedere alla verbalizzazione dei motivi del mancato incasso ed

alla verifica di quanto asserito attraverso controlli incrociati. La gratuità delle prestazioni può essere considerata verosimile nei confronti di parenti o di colleghi-amici operanti nel settore sanitario, tenendo presente che i costi relativi alle protesi utilizzate in tali casi non sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo.

Si potrà inoltre riscontrare presso il Consiglio dell'Ordine se sono state presentate parcelle per il parere o visto di congruità necessari per richiedere l'emissione del decreto ingiuntivo, nei casi in cui il medico sostenga di "non essere stato pagato".

Se il medico controllato svolge un'attività di consulenza ed effettua perizie presso gli uffici giudiziari e le compagnie di assicurazione, si valuterà la possibilità di riscontrare i dati fatturati con quelli assunti presso gli ambienti giudiziari e assicurativi.

Nell'ambito dei compensi dichiarati può essere utile distinguere tra quelli riferibili alle terapie odontoiatriche e quelli ritratti da altri incarichi che non impegnano lo studio medico (perizie, docenze, attività scientifica, ecc.).

La scomposizione per aggregati omogenei può infatti offrire utili chiavi di lettura al verificatore.

Spesso si constata che i dati contabili sono coerenti soltanto nei saldi finali dei componenti positivi e negativi di reddito. Se, invece, vengono scomposti ed elaborati in maniera diversa rispetto alle esigenze della dichiarazione, possono, talvolta, costituire la spia di irregolarità sostanziali.

Si ricorda che è sempre utile la verbalizzazione, in contraddittorio con la parte, di ogni altro elemento che l'intuito dei verificatori ritenga valido per l'eventuale ricorso alla ricostruzione indiretta dei compensi sulla base di presunzioni persuasive.

In questa ottica può essere utile far dichiarare allo stesso professionista l'incidenza delle varie terapie sul totale dei compensi. Una volta stabilite con ampia approssimazione tali incidenze, sarà compito dei verificatori accertare la congruità dei compensi dichiarati relativamente alle varie terapie adottate.

Si fornisce di seguito una ricostruzione induttiva, basata sulle incidenze della terapia ricostruttiva e protesica. Se dalle ricevute emesse o in mancanza, dalle dichiarazioni del professionista, emerge che la protesica incide per una data percentuale (es. un terzo) sull'intera attività si scorporano dai compensi dichiarati e nella stessa proporzione quelli relativi a tale prestazione. Da questi si detraggono tutti i costi specifici (il costo dei manufatti protesici ed ogni altro costo strettamente inerente). Si calcolano, infine, applicando incidenze prima accertate, tutti gli altri costi generali e si stabilisce, così, il reddito netto riferito alla terapia protesica.

Nella presunzione che tale terapia sia un segmento significativo dell'intera attività professionale, con un margine di utile netto superiore alle altre prestazioni, nel caso in cui da tale tipologia di prestazioni sia scaturita un'esigua percentuale di redditività, considerato che ha costituito una parte notevole dell'intera attività, se ne dedurrà l'infedeltà delle connesse registrazioni, da mettere in relazione con altri elementi indiziari.

3.4.5 – Resa oraria per addetto e resa del riunito

I seguenti indicatori economici sono utili ai fini della valutazione della congruità del volume d'affari dichiarato.

$\text{Resa oraria per addetto} = \text{Compensi dichiarati} - \text{Spese per prestazione coordinata e continuativa} - \text{Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale e artistica}$
--

/Numero addetti *50*48¹³

Una bassa resa oraria per addetto può essere determinata dalla fornitura di servizi senza la corrispondente contabilizzazione.

L'alta resa oraria per addetto può sottendere la presenza di personale dipendente non a regolare libro paga oppure l'emissione di fatture per operazioni, in tutto o in parte, "oggettivamente" inesistenti.

Resa del riunito = Compensi dichiarati/ Numero dei riuniti

L'indicatore riguarda il compenso medio per postazione di lavoro. Un basso compenso medio per postazione di lavoro può essere determinato dalla fornitura di servizi senza la corrispondente registrazione contabile.

Un alto compenso medio per postazione di lavoro potrebbe dipendere dalla fornitura di servizi ed elevato valore aggiunto.

3.5 Altri indizi e riscontri

Il controllo incrociato tra i pagamenti effettuati con carte di credito e/o bancomat (laddove esistenti) 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, la richiesta al contribuente e l'acquisizione degli estratti conto delle movimentazioni di pagamenti effettuati con "moneta elettronica" consente di verificare la veridicità dei ricavi contabilizzati.

Si evidenzia che il d.l. 18 ottobre 2012 n. 179 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 245 del 19 ottobre 2012), all'art. 15, comma 4, ha previsto, anche per i professionisti, l'obbligo di accettare i pagamenti effettuati dai propri clienti mediante bancomat e carte di debito, a partire dal 1° gennaio 2014. Con specifici decreti ministeriali saranno disciplinati gli eventuali importi minimi, le modalità e i termini, anche in relazione ai soggetti interessati, di attuazione della disposizione. Inoltre, con gli stessi decreti potrà essere disposta l'estensione degli obblighi a ulteriori strumenti di pagamento elettronici, anche con tecnologie mobili.

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

I valori assicurati contro rischi professionali ed il prestigio degli studi utilizzati, costituiscono elementi che possono assumere rilevanza in via sussidiaria.

¹³ Tali numeri si riferiscono alle settimane lavorative e alle ore settimanali di lavoro

Occorre tenere conto, inoltre, che il reddito dichiarato andrebbe confrontato con:

- ◆ il fitto figurativo dei locali (qualora siano di proprietà) ove si svolge l'attività;
- ◆ la retribuzione conseguibile da una attività di lavoro dipendente nel settore.

Anche l'analisi dei prelievi annotati sul registro dei movimenti finanziari ed il riscontro di un ammontare degli stessi modesto - attesa la necessità di far fronte comunque alle spese ordinarie - potrebbe confermare l'esistenza di ricavi sottratti all'imposizione.

Un altro elemento può essere costituito dall'appartenenza a circoli di carattere sportivo e non, nonché da manifestazioni di capacità contributiva (possessione d'auto di alta cilindrata, di imbarcazioni, acquisti di immobili, ecc.) particolarmente stridenti con l'ammontare del reddito dichiarato.

In tal caso, soprattutto qualora non sia stato possibile addivenire ad una soddisfacente ricostruzione del volume d'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 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;
- Società ed enti di assicurazione¹⁴.

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 medesimi¹⁵.

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

¹⁴ 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.

postali, nonché assegni circolari, vaglia postali e cambiali emessi in forma libera¹⁶.

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 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.

¹⁵ 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.

¹⁶ 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.

CHECK LIST