

Metodologia di controllo

BAR E CAFFÈ

Codice attività ATECOFIN 2004:

55.40.A -	Bar e caffè
------------------	--------------------

Codice attività ATECO 2007:

56.30.00 -	Bar e altri esercizi simili senza cucina
-------------------	---

Indice

1. INTRODUZIONE	3
1.1 Le metodologie di controllo.....	3
1.2 Principali fasi dell'attività di controllo da "metodologia"	3
2. FASE PREPARATORIA AL CONTROLLO.....	7
2.1 Analisi e acquisizione delle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria	8
2.2 Ulteriori fonti di informazioni.....	11
2.3 Profili organizzativi e inquadramento giuridico.....	12
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 - Tipologie di evasione	21
3.4.2 - Indizi di evasione	21
3.4.3 - Ricostruzione indiretta dei ricavi	22
3.4.4 - Indice di produttività per addetto.....	24
3.5 Altri indizi e riscontri	25
3.6 Le indagini finanziarie	25
3.6.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti.....	27
3.6.2 - Richiesta dati, notizie e documenti agli istituti di credito e finanziari	27
CHECK LIST	29

1. INTRODUZIONE

1.1 Le metodologie di controllo

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

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

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

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

Gli obiettivi delle metodologie sono:

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

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

L'attività di controllo è finalizzata alla raccolta di elementi, dati e notizie per l'eventuale successiva azione di rettifica, di accertamento o di liquidazione dell'imposta o della maggiore imposta dovuta; gli uffici dell'Agenzia delle entrate hanno competenza accertativa sulle seguenti imposte: imposte dirette (Imposta sul reddito delle persone fisiche, le correlate addizionali regionale e comunale, Imposta sul reddito delle società, Imposta regionale sulle attività produttive), IVA, Imposta di registro, successione e donazione, ipotecarie e catastali, bollo ed Imposta sugli intrattenimenti (ISI).

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

¹ Circolare n. 199/E del 10.07.1997

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

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

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

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

Fase preparatoria al controllo

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

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

Fase dell'accesso

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

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

La fase in argomento si esplica fondamentalmente:

- ~ nella presentazione di rito dei verificatori alla controparte con l'esibizione dei tesserini di riconoscimento;
- ~ nel far prendere visione e consegnare copia della lettera d'incarico per l'effettuazione del controllo a firma del Direttore dell'ufficio di appartenenza dei verificatori.

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

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

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

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

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

Fase del controllo documentale

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

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

Fase del controllo di merito

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

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

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

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

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

Nella procedura di ricostruzione citata, i controlli si traducono in operazioni di stima della potenzialità produttiva dell'attività economica oggetto di controllo, idonee da un lato a smentire l'entità del giro d'affari risultante dalle scritture contabili e, dall'altro a pervenire alla quantificazione del volume d'affari più verosimile in relazione alle effettive caratteristiche dell'attività svolta.

Verbalizzazioni

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

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

1. nella fase dell'accesso dovrà essere redatto il **processo verbale di accesso**, in cui dovranno essere descritte le operazioni compiute in tale fase (presentazione di rito, consegna lettera d'incarico ecc.). Nella prassi, si è soliti redigere tale documento alla fine della prima giornata di controllo, specificando anche la richiesta di esibizione della documentazione fiscalmente rilevante, la risposta² e le dichiarazioni della parte;
2. nel caso in cui sia stata effettuata la rilevazione del personale al momento dell'accesso, andrà redatto il **processo verbale di constatazione di impiego di lavoratori** che, in caso di constatazione di irregolarità (lavoratori parzialmente o totalmente in "nero"), andrà spedito alla competente Direzione Provinciale del Lavoro per la successiva irrogazione delle sanzioni in materia;
3. nel corso di ogni giornata successiva a quella dell'accesso dovrà essere redatto il **processo verbale giornaliero**, che sintetizzerà le operazioni svolte quotidianamente e gli eventuali contraddittori o dichiarazioni del contribuente;
4. al termine delle attività di controllo, infine, i verificatori redigeranno il **processo verbale di constatazione**. Tale documento è un atto pubblico per il quale è prevista la forma scritta e fa fede fino a querela di falso (articolo 2700 del codice civile), che ha la funzione di documentare e spiegare (in primis 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.

² Il processo verbale di accesso conterrà la descrizione della documentazione consegnata dal contribuente nel corso della giornata; nel caso tutta o parte della documentazione venga consegnata in giorni diversi, la descrizione di tali documenti avverrà negli appositi *processi*

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

In linea generale, i documenti appena descritti dovranno indicare: il nome e cognome dei verbalizzanti con l'indicazione dell'ufficio di appartenenza, gli estremi di identificazione della parte, il luogo, la data e l'ora in cui il processo verbale viene sottoscritto, la sottoscrizione dei verbalizzanti e del contribuente, l'eventuale circostanza della mancata sottoscrizione da parte del contribuente e dei motivi 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.

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

2. FASE PREPARATORIA AL CONTROLLO

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

L'obiettivo finale è quello di predisporre un "fascicolo del contribuente" che possa offrire al verificatore un quadro d'insieme della posizione non solo reddituale e fiscale, ma anche operativa³ e settoriale⁴ del contribuente stesso. Questo permette, infatti, di identificare sin da subito elementi di criticità tra l'operato del soggetto e quanto da questo dichiarato, di finalizzare al meglio il controllo e rendere lo stesso più veloce e proficuo, di corroborare – infine – i riscontri derivanti dalla ricostruzione del volume dei ricavi o compensi 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 sull/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.

verbali giornalieri.

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

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

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

2.1 Analisi e acquisizione delle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria

Primo e fondamentale strumento operativo per acquisire informazioni è l'interrogazione dei dati del contribuente al sistema dell'Anagrafe Tributaria⁵.

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

Tutte le informazioni contenute in Anagrafe Tributaria sono ormai trasmesse e acquisite mediante procedure telematiche e sono sottoposte ad un processo di "validazione" che mira a garantirne la qualità⁶.

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

Persona fisica	Persona non fisica
<u>INFORMAZIONI ANAGRAFICHE</u>	
codice fiscale	codice fiscale

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

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

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

partita IVA attiva (e data di apertura)
 codice attività dichiarato
 residenza (ed eventuali variazioni)
 esistenza di eventuali partite I.V.A. cessate
 sede di esercizio dell'attività
 rappresentanze e partecipazioni in società
 luogo di conservazione delle scritture contabili
 dati del registro imprese (fonte CCIAA)
 dati del registro protesti (fonte CCIAA)

partita IVA attiva (e data di apertura)
 codice attività dichiarato
 sede legale (ed eventuali variazioni)
 domicilio fiscale (ed eventuali variazioni)
 altre sedi di esercizio dell'attività e luogo di conservazione delle scritture contabili
 esistenza di eventuali partite I.V.A. cessate
 dati del rappresentante
 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 e quello in corso al momento dell'accesso)
 presenza di provvedimenti agevolativi (sanatorie, crediti d'imposta, emersione lavoro irregolare, concordato preventivo biennale, aiuti di Stato ecc.)
 presenza di 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, concordato preventivo biennale, aiuti di Stato ecc.)
 presenza di comunicazioni (dichiarazioni d'intento, consolidato nazionale, trasparenza ecc.)
 dati dei rimborsi

DATI DELL'ACCERTAMENTO

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

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,

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

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
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 superiori a 12.500,00 euro
presenza e dati sui contratti assicurativi stipulati dal soggetto
altre comunicazioni da enti esterni (iscrizione ad albi professionali, licenze e autorizzazioni comunali ecc.)
presenza e dati riguardanti

dati del Catasto (fabbricati e terreni)
dati della conservatoria
presenza e dati sui veicoli (autovetture, aeromobili, natanti) intestati al soggetto
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 superiori a 12.500,00 euro
presenza e dati sui contratti assicurativi stipulati dal soggetto
altre comunicazioni da enti esterni (licenze e autorizzazioni comunali ecc.)
presenza e dati riguardanti

importazioni/esportazioni e acquisti/vendite
intracomunitari

importazioni/esportazioni e acquisti/vendite
intracomunitari

2.2 Ulteriori fonti di informazioni

Al fine di raccogliere maggiori informazioni sul soggetto da sottoporre a controllo e completare il suo inquadramento economico e reddituale, sarà estremamente importante effettuare ricerche ed analisi mediante ulteriori fonti e strumenti operativi: se ne riportano, 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; <http://www1.agenziaentrate.it/ufficiostudi/>; www.sose.it; www.censis.it; www.cnel.it; www.tagliacarne.it.

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

2.3 Profili organizzativi e inquadramento giuridico

Caratteristiche del settore

Il settore si presenta molto eterogeneo sia per la varietà e qualità di alimenti e bevande somministrati, la presenza di giochi ed intrattenimenti vari, sia per l'aspetto dimensionale ed organizzativo, anche se il tipo di esercizio più diffuso è quello di piccole dimensioni.

All'interno della categoria oggetto della presente metodologia rientrano anche quegli esercizi che svolgono sempre in maniera prevalente l'attività di bar ma a questa associano anche attività secondarie quali la produzione e la somministrazione di gelati e pasticceria, nonché attività di intrattenimento e spettacolo.⁷

Per questi ultimi trova applicazione il regime tributario degli spettacoli e degli intrattenimenti, riformato con il Decreto Legislativo 26 febbraio 1999 n. 60 emanato in attuazione della Legge 3 agosto 1998 n. 288.

Dal 1 gennaio 2000 è stata abolita l'imposta sugli spettacoli ed è stata istituita la nuova imposta sugli intrattenimenti, limitatamente alle attività elencate nella tariffa allegata al d.P.R. 26/10/72 n. 640, così come modificato dal citato d.Lgs. n. 60/99.

Le attività di intrattenimento rientrano nel campo di applicazione del regime speciale I.V.A., di cui all'art. 74, comma 6, del d.P.R. n. 633/72; l'imposta sul valore aggiunto si applica sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti. Per la determinazione dell'I.V.A. dovuta, la detrazione di cui all'art. 19 risulta forfettizzata in misura pari al 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili.

Alle attività spettacolistiche, indicate nella tabella C allegata al d.P.R. n. 633/72, si applicano i principi generali che regolano l'imposta sul valore aggiunto, con le specificità previste dall'art. 74 quater del citato decreto I.V.A., così come introdotto dall'art. 18 del d.Lgs. n. 60/99.

L'ubicazione degli esercizi è molto diversificata, potendo i bar essere presenti anche all'interno di alberghi, discoteche, circoli privati, strutture sportive, ecc..

La somministrazione di alimenti e bevande effettuata da bar ed esercizi similari presso le sedi ove viene svolta l'attività istituzionale delle associazioni di promozione sociale di cui all'art.6, comma 3, della Legge n.287/91 – enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno –non è considerata commerciale purché l'attività sia strettamente complementare a quella istituzionale ed effettuata nei confronti di associati e partecipanti anche verso pagamento di corrispettivi specifici (art. 5, comma 2, lettera c, del Decreto Legislativo n. 460/97).

Relativamente ai prodotti commercializzati (quantità e qualità) esiste un'accentuata diversificazione, determinata innanzitutto dalle dimensioni del locale e poi dal genere di clientela del bar.

Negli esercizi di bar e caffè i corrispettivi sono ritraibili da:

- somministrazione di prodotti tipici (caffè ed altre bevande, pasticceria, dolci, ecc.);
- somministrazione di prodotti gastronomici (tavola fredda/tavola calda);
- vendita di confezioni di pasticcerie e di alcolici;
- lotterie occasionalmente organizzate dallo stesso gestore;
- spettacoli e musica dal vivo, Pay-TV, ecc., che generalmente costituiscono elementi di richiamo;
- giochi vari (ad esempio: biliardo, calcio balilla, carte, ecc.);
- concorsi pronostici (aggi da totocalcio, totogol, totip, lotto, enalotto, ecc.);
- vendita di biglietti di trasporto (aggi);
- vendita di generi di monopolio (aggi su tabacchi, valori bollati, ecc.);
- vendita di tessere telefoniche e di schede di ricarica per telefoni cellulari;
- uso di juke box, videogiochi e altri apparecchi di intrattenimento, dai quali il gestore ricava compensi

⁷ Per quegli esercizi che in maniera prevalente svolgono attività di gelateria e pasticceria si rinvia alle specifiche metodologie.

percentuali se le apparecchiature sono installate in base a contratto di noleggio;

- utilizzo del telefono pubblico (aggi).

Si sta diffondendo l'offerta di altri servizi da parte degli esercizi commerciali del settore. Tra tali servizi, offerti a pagamento, si rilevano:

- collegamenti ad Internet;
- corsi di informatica;
- giochi in "multiplayer".

Le operazioni che danno luogo ad aggi non concorrono alla formazione del volume d'affari; il Ministero delle Finanze ha sostenuto l'obbligatorietà della registrazione degli aggi, da ultimo con la circolare 87/E del 21 marzo 1997; l'annotazione va effettuata nel libro giornale, se in contabilità ordinaria, e nel registro I.V.A. - quali operazioni fuori campo - se in semplificata.

E' necessario tener presente che l'obiettivo del verificatore è la ricostruzione del reddito prodotto nell'esercizio dell'attività di fatto, anche in assenza di tutte o alcune autorizzazioni.

Caratteristiche particolari dei bar/pasticceria

Relativamente alla pasticceria, la maggior parte dei bar utilizza prodotti congelati che vengono fatti cuocere giornalmente, secondo necessità.

Pochi esercizi presentano anche il laboratorio per la produzione di pasticceria fresca: in tal caso sarà necessario procedere alla ricostruzione dei ricavi con tecniche e modalità proprie della metodologia del settore, avendo presente che non sempre è tenuta una separata contabilità sia in ordine ai corrispettivi che alle materie prime utilizzate per la produzione della pasticceria (ad esempio: caffè, liquori, latte, ecc.).

Modalità di pagamento da parte della clientela

Comunemente il pagamento delle consumazioni avviene in contanti, ma da alcuni anni è diffuso l'uso dei buoni pasto, che consentono agli utilizzatori di consumare a credito per l'importo risultante dal titolo stesso.

In tali casi l'esercente emetterà un documento fiscale con l'indicazione "corrispettivo non riscosso", e, successivamente, emetterà fattura nei confronti della società emittente i buoni pasto.

Alcuni esercizi incentivano la clientela con prezzi ridotti in periodi particolari della giornata (ad esempio cappuccino più brioche a prezzo speciale fino ad una certa ora - c.d. "happy hour" - oppure aperitivo a prezzo speciale in ristrette fasce orarie).

Sovente si riscontra anche il cosiddetto abbonamento caffè o cappuccino, con tessera prepagata, a prezzi ovviamente più convenienti

Ricarichi rilevati

Da rilevazioni effettuate in alcune grandi città, è risultato che i ricarichi applicati ai prodotti utilizzati per le somministrazioni si attestano orientativamente sulle seguenti percentuali:

GENERI SERVITI	RICARICO PERCENTUALE	NOTE
Coca cola	336	Su bottiglia vuoto a perdere
Aperitivo in confezione monodose	293	
Aperitivo sfuso	557	
Spumante (bicchiere)	150	Media degli altri prodotti vinosi
Caffè (tazza)	502	
Decaffeinato (tazza)	316	
Orzo (tazza)	285	
Acqua minerale (bicchiere)	243	
Brioche – croissant	90	Ricarico medio di più varietà
Dolciumi	79	Media di altri prodotti dolciari
Campari soda	409	
Vino (bicchiere)	(media) 173	
Succo di frutta	281	
Birra confezione monodose (da 33 cl. e 66 cl.)	93	
Patatine, olive		Incluse nel calcolo aperitivi
Whisky (bicchiere)	208	
Liquore (bicchiere)	261	
Caramelle stick	79	
Gelato confezionato	(media) 120	
The	742	
Camomilla	373	

I ricarichi su indicati sono meramente indicativi e potranno essere smentiti da riscontri effettuati presso l'esercizio verificato.

3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO

3.1 L'accesso

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

All'atto dell'accesso occorre verbalizzare immediatamente l'eventuale presenza di registratore di cassa non fiscale, dettagliandone le caratteristiche (ad esempio privo di giornale di fondo). Tali puntualizzazioni costituiscono validi supporti per presunzioni fiscali nella determinazione induttiva del reddito di impresa: infatti, in particolare per le somministrazioni ai tavoli, spesso vengono emessi scontrini non fiscali non sempre seguiti dall'emissione dello scontrino di cassa.

Il verificatore valuterà all'occorrenza la possibilità di effettuare un piantonamento protratto per l'intera giornata all'interno dell'esercizio.

Occasionali esperienze di piantonamento, condotte nel passato, hanno permesso di rilevare che i corrispettivi registrati in una determinata infrasettimanale erano di gran lunga superiori a quelli di giorni analoghi dell'anno precedente.

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

3.2 Rilevazione del personale

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

L'obiettivo è quello di verificare:

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

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

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

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

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

È del tutto evidente che, prima, durante e dopo l'intervista, i verificatori osserveranno e valuteranno, ove possibile, l'effettiva attività svolta dai singoli lavoratori intervistati, al fine di verificarne la corrispondenza con quanto riportato nei documenti obbligatoriamente previsti dalla normativa sul lavoro.

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

1. delle *comunicazioni preventive*⁸ 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 lavoro⁹ (che ha sostituito il libro paga e il libro matricola obbligatoriamente a partire dall'anno d'imposta 2009);
3. la documentazione extra-contabile, qualora reperita, dalla quale emerge l'impiego di lavoratori/collaboratori.

Gli eventuali rilievi deriveranno, oltre che dalla mancata tenuta dei documenti obbligatoriamente previsti dalla normativa, dalle discrepanze emerse tra quanto constatato – anche a seguito delle interviste – e quanto risultante dalla documentazione acquisita.

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

In caso di irregolarità, una copia di tale verbale va trasmessa alla Direzione Provinciale del Lavoro – Servizio Ispettivo, accompagnato da una apposita lettera di "*segnalazione riscontro lavoratori irregolari*"¹⁰, al fine della irrogazione delle sanzioni, di cui all'articolo 3 commi 3 e 5 del d.l. n. 12/2002¹¹.

⁸ 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.

⁹ Il comma 1 dell'articolo 39 del d.l. n. 112 del 25 giugno 2008, convertito con modificazioni nella Legge 6 Agosto 2008, n. 133, stabilisce che "*Il datore di lavoro privato, con la sola esclusione del datore di lavoro domestico, deve istituire e tenere il libro unico del lavoro nel quale sono iscritti tutti i lavoratori subordinati, i collaboratori coordinati e continuativi e gli associati in partecipazione con apporto lavorativo. Per ciascun lavoratore devono essere indicati il nome e cognome, il codice fiscale e, ove ricorrano, la qualifica e il livello, la retribuzione base, l'anzianità di servizio, nonché le relative posizioni assicurative*".

¹⁰ 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.

¹¹ Modificato dall'art. 36-bis, comma 7, del d.l. n. 223/2006, convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248.

3.3 Controlli prioritari

Effettuate le formalità di rito, si procederà ad una serie di operazioni tra le quali le più importanti risultano essere:

- ◆ controllo della cassa per verificare se i valori rinvenuti (denaro, ricevute di carte di credito, bancomat, buoni pasto) trovano riscontro con gli incassi complessivi e parziali registrati;
- ◆ individuazione delle ultime operazioni effettuate, ed in particolare l'ultimo D.D.T., scontrino fiscale, ricevuta fiscale e fattura emessi;
- ◆ ricerca di eventuale altra documentazione extracontabile che possa assumere rilievo ai fini dell'indagine (abbonamenti caffè, "happy-hour", convenzioni con società emittenti buoni pasto, ecc.);
- ◆ ricerca di eventuali contratti di abbonamento a Pay-TV. E' da rilevare che la visione di tali reti può essere un semplice elemento di richiamo per il cliente o comportare una maggiorazione del prezzo dei servizi resi, oppure prevedere un prezzo d'ingresso all'esercizio commerciale;
- ◆ analisi della quantità e la composizione delle attrezzature informatiche presenti (ad esempio: Personal Computer, reti locali, particolari periferiche, ecc.).

In piccoli esercizi la presenza di apparati informatici sopra dimensionati rispetto all'attività va giustificata dal contribuente.

Attenzione va posta sulla effettiva disponibilità, nella sede, di tutta l'attrezzatura informatica presente in inventario: la mancanza di personal computer, soprattutto portatili e/o di particolari periferiche, quali lettori di memoria di massa o stampanti può essere indizio della esistenza in altri luoghi di archivi extracontabili o della gestione di contabilità parallela;

- ◆ acquisire i supporti magnetici al fine di procedere alla loro successiva lettura per rilevare eventuali operazioni di acquisti, pagamenti o incassi non presenti in contabilità; particolare attenzione dovrà essere riservata ai dati contenuti nell'hard disk del personal computer utilizzato dal titolare dell'impresa, ovvero da altri soggetti investiti di particolari responsabilità gestionali e direttive;
- ◆ individuazione degli ulteriori servizi offerti. Nel caso in cui il soggetto esercita l'attività di "Internet point" si procederà ad individuare le strutture destinate a tale attività;
- ◆ controllo dell'esistenza di un eventuale sito Internet non rilevato durante la fase preparatoria al controllo del contribuente, attraverso l'esame della documentazione reperita;
- ◆ rilevazione di tutto il personale che opera effettivamente nell'impresa, con indicazione dei dati anagrafici, delle mansioni svolte e della data di inizio dell'attività;
- ◆ inventariazione analitica (quantità, valore e fornitore) delle merci esistenti presso l'esercizio (estendendo la ricerca anche ad eventuali altri locali a disposizione di cui si abbia conoscenza).

I verificatori si assicureranno che tutte le movimentazioni di merce vengano segnalate, almeno fino al termine delle operazioni di rilevazione giacenze.

Si precisa che molti alimenti per bar sono confezionati ad hoc e non si trovano in commercio nei comuni canali distributivi, per cui sono facilmente riconoscibili; altri generi invece, specie se destinati ad alimentare il circuito delle vendite in nero, vengono approvvigionati (acquisti in nero) presso supermercati nelle confezioni previste per gli impegni domestici. Soprattutto in caso di rinvenimento di tali confezioni, il verificatore dovrà appurare l'esistenza di una fattura specificatamente riferibile ai prodotti così confezionati;

- ◆ acquisizione della documentazione contabile obbligatoria e la verifica dell'esistenza, della bollatura e dell'aggiornamento della stessa;
- ◆ richiesta e la verbalizzazione delle dichiarazioni di parte circa:
 - a) misura e modalità di riconoscimento degli sconti (formula "happy-hour", tessere di abbonamento, ecc.);
 - b) modalità di gestione della cassa al fine di appurare la frequenza e l'entità dei prelievi da parte del titolare, la data, l'importo e la causale dell'ultimo prelevamento;
 - c) orari di apertura al pubblico e giorni di chiusura settimanale e per ferie estive, anche al fine di appurare se l'apertura del locale viene protratta oltre il normale orario;
 - d) modalità di approvvigionamento della merce e fatture da ricevere (con individuazione dei fornitori);
 - e) quantità di prodotti utilizzati (dosi) per la preparazione delle principali somministrazioni. Al riguardo, il verificatore potrà trarre utile orientamento da pubblicazioni specializzate del settore e dai dati rilevati in occasione di precedenti verifiche a imprese del settore. Le dichiarazioni rese dalla parte circa le quantità utilizzate potranno essere oggetto di prove empiriche qualora se ne ravvisi la necessità, ovvero di osservazione diretta delle preparazioni nel corso di un piantonamento;
 - f) prezzi praticati al pubblico, distintamente per somministrazioni al banco o ai tavolini. È opportuno rilevare i prezzi praticati al momento dell'accesso e stabilire successivamente, in contraddittorio con il contribuente, quelli praticati nell'anno da verificare. Il solo obbligo per l'esercente è quello di esporre al pubblico il listino dei prezzi massimi dei prodotti somministrati. Se il locale dispone di tavoli, deve essere indicata nel listino anche l'eventuale maggiorazione di prezzo.

Spesso i listini sono poco significativi, sia perché si tratta, come detto, di prezzi massimi, sia perché la quantità di prodotto somministrato non è omogenea: non esistono infatti regole sulla quantità di vino, liquore ed altri prodotti da somministrare.

Si riporta di seguito un facsimile di prospetto utilizzabile per la verbalizzazione degli elementi di cui ai punti e) e f) con riferimento ai prodotti tipici dei bar:

In contraddittorio con la parte, il giorno ___/___/_____, vengono rilevati i seguenti elementi relativi ai prodotti venduti/somministrati nell'esercizio denominato _____, via _____ a _____

TIPOLOGIA DELLE SOMMINISTRAZIONI	PREZZI ANNO —*	PREZZI ANNO —^	ALIQUOTA I.V.A.	PREZZI I.V.A.	QUANTITÀ CONSUMATE	DOSI
Acqua minerale						
Acqua tonica						
Aperitivo monodose						
Aperitivo in bottiglia						
Birra grande in bottiglia						
Birra piccola in bottiglia						
Birra alla spina						
Caffè						
Camomilla						
Cappuccino						
Caramelle stick						

Cioccolato in tazza						
Coca cola monodose						
Coca cola in bottiglia						
Croissant						
Decaffeinato						
Gelato confezionato						
Gelato sfuso						
Gomme stick						
Latte						
Liquori (grappa, ecc.)						
Whisky						
Cognac						
Panini/tramezzini						
Pizza (trancio)						
Spremuta						
Succo di frutta monodose						
Succo di frutta in bottiglia						
The						
Vino						

N.B.: in caso di variazione dell'aliquota I.V.A. nel corso dell'anno da verificare, ai fini dello scorporo dei prezzi lordi, e per pura praticità, può essere anche utilizzata l'aliquota più favorevole al contribuente.

Legenda:

* = anno di accesso;

^ = anno da verificare.

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

- ◆ superficie dell'azienda;
- ◆ anno di inizio dell'attività dell'impresa, titolo di possesso dei locali utilizzati, eventuali ristrutturazioni effettuate negli ultimi anni;
- ◆ ubicazione territoriale (centro-periferia / zona commerciale / zona di richiamo turistico) e livello di concorrenza (presenza di altri esercizi similari nelle zone, dati sulle nuove iscrizioni o cancellazioni di ditte del settore operanti nel territorio comunale);
- ◆ capitale proprio investito.

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

3.4 Il controllo del volume d'affari

Il controllo deve essere diretto a ricostruire il volume d'affari conseguito dal soggetto verificato. Nel caso in cui nell'esercizio soggetto a controllo vengano offerti anche servizi collaterali (come ad es. "Internet point") sarà opportuno precedere, anche mediante contraddittorio con la parte, alla scomposizione dei ricavi a seconda della specifica attività da cui derivano.

3.4.1 - Tipologie di evasione

Nel settore degli esercizi pubblici, la registrazione delle vendite viene effettuata mediante emissione di scontrino di cassa o, a richiesta, di ricevuta fiscale.

La fattura viene emessa, in genere con cadenza mensile, nei confronti delle società che gestiscono i buoni pasto.

Le principali metodologie di evasione adottate nel settore si realizzano attraverso l'occultamento dei corrispettivi e più raramente degli aggi, perché questi ultimi sono facilmente riscontrabili con l'ente erogatore.

Il problema principale dell'attività di accertamento in questo specifico settore è costituito dalla facilità con cui gli operatori di dimensioni medio-piccole possono riuscire ad occultare i corrispettivi grazie al rapporto diretto che intercorre con il consumatore finale.

Le tipologie di evasione più frequenti sono:

- a) riduzione dei ricavi. Tutti gli acquisti sono contabilizzati, ma una parte dei ricavi non viene dichiarata attraverso il mancato rilascio dello scontrino o l'emissione di questo per importi inferiori a quelli reali. Si evidenzia che un occultamento delle vendite produce una sproporzione eccessiva fra il fatturato teorico e quello dichiarato. I verificatori, quindi, potranno rilevare una percentuale di ricarico inferiore a quella reale o una sopravvalutazione delle rimanenze finali (la parte potrebbe rimediare agli squilibri tra acquisti e vendite registrati "gonfiando" il magazzino al fine di evidenziare un risultato di esercizio "credibile");
- b) cessione in "nero" di acquisti non contabilizzati. In tal caso, essendo in presenza sia di una mancata contabilizzazione degli acquisti che di una omessa certificazione delle cessioni, la percentuale di ricarico risultante dall'analisi delle voci di bilancio potrebbe non presentare differenziazioni rispetto a quella effettiva. Questa modalità di evasione, a volte molto importante, è attuabile quando è possibile effettuare, ad esempio, acquisti non fatturati presso i fornitori o quando vengono effettuati acquisti presso i supermercati.

3.4.2 - Indizi di evasione

Il controllo deve puntare sulle incongruenze di carattere documentale e contabile e deve concentrarsi nella ricerca e nella valutazione degli indizi o prove di evasione al fine di dimostrare l'inattendibilità sostanziale delle risultanze contabili.

A titolo indicativo si fornisce un elenco degli elementi indiziari più caratteristici del settore e sintomatici dell'esistenza di operazioni commerciali non contabilizzate:

- ◆ consistenza di cassa superiore al totale degli importi registrati. Occorre confrontare il denaro e gli altri valori rilevati al momento dell'accesso con gli scontrini emessi a partire dal giorno dell'ultimo prelievo. Una piccola differenza può essere giustificata da esigenze di funzionamento della cassa che richiedono una giacenza minima (per dare il "resto", per esigenze improvvise, ecc.);
- ◆ anomalie nei tempi di emissione degli scontrini. La concentrazione dei corrispettivi negli ultimi giorni del periodo di liquidazione I.V.A. ovvero la emissione di molti scontrini nell'orario di chiusura o per cifre tonde sono il sintomo di "aggiustamenti" a posteriori del totale degli incassi;
- ◆ presenza di merci in magazzino non coperte da fattura;
- ◆ descrizione sommaria delle rimanenze finali ed uno scarso dettaglio della loro classificazione (per i soggetti in contabilità ordinaria);

- ◆ giacenze effettive di magazzino diverse da quelle che risultano contabilmente;
- ◆ dati tratti dalla documentazione extracontabile ovvero contenuti su archivi informatici (relativi ad incassi, pagamenti, vendite, ecc.) che non trovano riscontro nella contabilità e nella dichiarazione;
- ◆ rilevanti giacenze contabili di cassa costituite senza una plausibile giustificazione, oppure consistenti prelievi del titolare. Tali operazioni possono celare l'esistenza di acquisti non contabilizzati; non sempre, infatti, è possibile finanziare gli acquisti "in nero" con fondi extracontabili e ragioni contingenti possono costringere l'impresa a ricorrere a risorse ufficiali rappresentando artificialmente l'operazione;
- ◆ finanziamenti del titolare o dei soci alla propria impresa che possono trarre origine da corrispettivi non contabilizzati;
- ◆ inattendibile distribuzione degli approvvigionamenti nel corso dell'anno: periodi per i quali mancano acquisti di beni che pure è verosimile ritenere commercializzati senza soluzione di continuità, possono far presumere acquisti non contabilizzati;
- ◆ divergenze tra le rilevazioni fatte nel corso di piantonamenti eseguiti e le risultanze contabili;
- ◆ assenza di prelievi del titolare o la mancata distribuzione degli utili, che può far presumere che le spese personali siano finanziate da vendite non contabilizzate;
- ◆ acquisti in nero relativi all'anno dell'accesso (maggior magazzino accertato rispetto a quello contabile): sono contestabili soltanto violazioni ai fini I.V.A.;
- ◆ acquisti in nero relativi ad anni precedenti quello dell'accesso (es.: per incongruenze fra quantità uscite ed entrate nelle scritture di magazzino): sono contestabili maggiori ricavi applicando al maggior valore dei beni rinvenuti in magazzino al momento dell'accesso (acquisti in nero) la percentuale di ricarico media applicata dall'impresa o, se diversa, quella constatata in sede di verifica (spetterà, ovviamente la deduzione del costo, onde influisce sul reddito il solo ricarico);
- ◆ vendite "in nero" risultanti da documentazione extracontabile o da incongruenze documentali e contabili: maggiori ricavi pari agli importi rilevati;
- ◆ mancato riscontro di convezioni con le società emittenti i buoni pasto rilevati in accesso;
- ◆ incoerenza tra il volume dei buoni pasto rilevati in accesso e l'ammontare degli importi di norma fatturati nei confronti delle società emittenti buoni pasto, riscontrati in contabilità;
- ◆ incongruenza tra le operazioni effettuate a corrispettivo non riscosso e le fatture emesse nei confronti delle società emittenti i buoni pasto;
- ◆ mancato aumento, rispetto alla media, dei corrispettivi contabilizzati nei giorni in cui vengono proiettate in visione Pay-TV, partite calcistiche di cartello.

3.4.3 - Ricostruzione indiretta dei ricavi

Per la quantificazione dei ricavi si dovranno preventivamente determinare i quantitativi di merci consumate per tipologia di prodotto (bevande, alimenti, altre materie prime impiegate per le preparazioni), attraverso il controllo del carico di magazzino, tenendo conto anche degli acquisti non fatturati e delle differenze inventariali.

Il controllo del magazzino può essere fatto per intero o a campione. La scelta relativa non può essere predeterminata, ma adottata caso per caso in funzione della situazione concreta e del tempo a disposizione dei verificatori.

Quando è possibile, è preferibile inventariare l'intero magazzino per confrontare i valori contabili con quelli riscontrati.

Nei casi in cui sia possibile dimostrare che, nell'anno da verificare, le giacenze di magazzino sono inattendibili, si assumeranno come consumi gli acquisti dell'anno, aumentati degli eventuali decrementi di magazzino risultanti dalle scritture contabili.

Quando si opta per il metodo a campione, il controllo delle giacenze deve essere effettuato scegliendo, in contraddittorio con la parte, le categorie di merci più rappresentative e che hanno fornito il maggior concorso al fatturato.

Una volta effettuata tale operazione, si potranno seguire due distinti procedimenti, adottabili anche congiuntamente al fine di meglio avvalorare gli esiti dell'indagine.

Si potrà pertanto procedere:

- 1) alla rideterminazione del volume delle quantità e del tipo di somministrazioni erogate.

Tale operazione risulterà agevole quando il prodotto acquistato è esattamente identificabile nel prodotto venduto, mentre negli altri casi sarà effettuata sulla base dei dosaggi adottati per la preparazione delle somministrazioni, verbalizzati in contraddittorio con il contribuente.

Nel caso di miscele a marcata variabilità dei dosaggi riferiti ai singoli elementi costitutivi (ad esempio cocktails), la quantificazione delle somministrazioni potrebbe risultare difficoltosa; in tale ipotesi detta fattispecie potrà essere trascurata soprattutto se presenta una scarsa incidenza sul fatturato complessivo.

Il volume delle somministrazioni, così determinato, potrà essere valorizzato applicando i prezzi rilevati e/o verbalizzati in contraddittorio con il contribuente;

- 2) alla ricostruzione del volume d'affari applicando al costo delle merci consumate, per ogni tipologia di prodotto, il relativo ricarico praticato.

Negli esercizi di maggiori dimensioni, ove la varietà delle somministrazioni è molto ampia, il ricarico può essere calcolato con riferimento a un campione significativo di prodotti individuati, anche in contraddittorio con il contribuente, non tanto in base alla tipologia merceologica, quanto piuttosto in base alla percentuale di ricarico praticata.

La circostanza non deve essere trascurata in sede di accertamento giacchè la ricostruzione induttiva del giro di affari può superare il vaglio del contenzioso soltanto se si fonda su una percentuale media ponderata del ricarico che tenga conto della diversità qualitativa e quantitativa dei beni venduti.

In tal caso il ricarico può essere calcolato con riferimento ad un campione significativo di articoli individuato anche in contraddittorio con il contribuente. La percentuale di ricarico medio ponderato derivante dall'analisi del campione potrà essere estesa al totale degli acquisti di merce dell'impresa.

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

Il ricarico medio ponderato può essere calcolato come segue:

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

$$\text{Rmp} = \frac{\text{-----}}{100}$$

Rmp = ricarico medio ponderato

n = numero degli articoli considerati

R_i = ricarico dell'articolo considerato

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

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

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

Per quanto riguarda l'analisi e la valutazione della corretta contabilizzazione e dichiarazione di introiti derivanti da aggi o margini fissi si rimanda alla metodologia relativa a *Commercio al dettaglio del tabacco e di altri generi di monopolio*.

3.4.4 - Indice di produttività per addetto

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

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

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

dove:

I = indice di produttività per addetto.

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

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

Ogni volta che ci si trova di fronte ad un costo per addetto sproporzionato rispetto al fatturato prodotto per

l'azienda sarà necessario indagare su eventuali vendite "in nero".

3.5 Altri indizi e riscontri

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

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

Si può altresì raffrontare il reddito dichiarato con quello conseguibile dalla locazione dell'azienda o anche soltanto dei locali di proprietà ove viene svolta l'attività, sommato alla retribuzione figurativa del titolare.

Differenze contrarie ad ogni logica economica e perduranti nel tempo, dovrebbero rafforzare il giudizio di inattendibilità sostanziale delle risultanze contabili ovvero meglio convalidare la ricostruzione dei ricavi operata con gli elementi ed i controlli descritti nei precedenti paragrafi.

È evidente, infatti, che attività svolte in zone particolarmente vantaggiose (ad esempio, all'interno di un centro commerciale oppure nelle strade del centro di una città) potrebbero produrre redditi elevati anche in caso di affitto (dei locali e/o delle licenze); il reddito derivante dalla gestione diretta dovrebbe essere quindi proporzionato agli ipotetici canoni di locazione.

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

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

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

3.6 Le indagini finanziarie

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

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

Con riferimento a tale tipologia di controllo, sono quindi delineabili diversi percorsi d'indagine, che potranno essere seguiti anche in via alternativa, tenendo presente che i commi 402 e 403 della Legge n. 311/2004 hanno

ampliato i poteri dell'Amministrazione finanziaria, sia dal punto di vista soggettivo che oggettivo, modificando la normativa di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600/73 e all'art. 51 del d.P.R. n. 633/72.

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

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

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

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

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

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

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

La citata Circolare n. 32 del 19 ottobre 2006 ha chiarito che, con riferimento all'ambito oggettivo delle richieste di dati, documenti e notizie, le stesse si possono correlare a tutti i rapporti continuativi e non, vale a dire aperture, variazioni e chiusure di conti, libretti, depositi ed altro, operazioni singole, contratti relativi a cassette di sicurezza, mutui, finanziamenti di qualsiasi natura e tutte le altre operazioni di qualsiasi specie, sia finanziarie che relative a servizi accessori e ai mezzi di pagamento, sempreché rilevanti agli effetti dell'indagine.

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

Pertanto, la formazione della suddetta banca dati in un'apposita sezione dell'Anagrafe Tributaria - alimentata dalle comunicazioni in via telematica da parte degli intermediari sui soggetti con i quali gli stessi intrattengono i rapporti (specificando la natura di questi ultimi) ovvero effettuano operazioni extra-conto - deve essere considerata ai fini di un'attività di selezione preventiva, affinché si possano dimensionare più precisamente le indagini, coinvolgendo, almeno tendenzialmente, solo gli operatori finanziari che hanno intrattenuto i rapporti o effettuato operazioni extra-conto con i contribuenti medesimi¹².

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

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

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

3.6.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti

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

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

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

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.

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

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

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

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

CHECK LIST