

Metodologia di controllo

DISTRIBUTORI DI CARBURANTE

**Codici attività: 50.50.A
50.50.B**

Indice

| | |
|---|-----------|
| 1. PREMESSA | 2 |
| 1.1 Aspetti particolari del rapporto compagnia petrolifera/gestore..... | 2 |
| 2. ATTIVITA' PREPARATORIA AL CONTROLLO | 3 |
| 3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO | 4 |
| 3.1 L'accesso | 4 |
| 3.2 Il controllo del volume d'affari..... | 4 |
| 3.2.1 - Indizi di evasione | 4 |
| 3.2.2 - Vendita di carburante..... | 5 |
| 3.2.3 - Lavaggio auto | 6 |
| 3.2.4 - Cambio olio | 7 |
| 3.2.5 - Vendita di accessori per auto..... | 8 |
| 3.3 Altri controlli e riscontri | 9 |
| 3.4 Le indagini bancarie | 10 |
| 3.4.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti | 11 |
| 3.4.2 - Richiesta della copia dei conti agli istituti di credito e finanziari | 11 |
| ALLEGATO: TEMPI E CONSUMI DI IMPIANTI DI LAVAGGIO | 12 |
| CHECK LIST..... | 15 |

1. PREMESSA

La presente metodologia è rivolta al controllo delle stazioni di servizio e distributori fissi di carburante, con particolare riguardo alle imprese che offrono alla clientela servizi aggiuntivi (lavaggio auto, officina riparazioni, ecc.).

E' necessario evidenziare che la commercializzazione di carburanti ed oli minerali è sottoposta ad imposizione indiretta attraverso il pagamento delle accise ed è regolata dalle norme contenute nel Decreto legislativo del 26 ottobre 1995, n. 504.

L'assoggettamento alla suddetta normativa comporta, per i distributori, l'obbligo di tenere – oltre ai registri obbligatori ai fini delle II.DD. ed I.V.A. - il registro di carico e scarico degli oli minerali nel quale deve essere evidenziato il quantitativo di carburante (distinto per tipologia: super, verde, gasolio) e di olio lubrificante acquistati e venduti.

Le registrazioni delle quantità vendute, rilevate dai contatori sigillati posti all'interno delle colonnine di erogazione, devono essere effettuate entro le ore 8,00 del giorno successivo, mentre gli acquisti (comprovati dall'apposito documento di accompagnamento, indicante sia la quantità espressa in litri, sia il peso) devono essere annotati entro le ore 24,00 della stessa giornata in cui è avvenuta la consegna.

Tutto ciò consente la possibilità di verificare giornalmente le rimanenze di carburante e conseguentemente le quantità vendute; sono previste sia tolleranze in aumento (nella misura del cinque per mille) che in diminuzione (del tre per mille).

Il prezzo del carburante per autotrazione è stato da tempo liberalizzato; i fornitori di carburante per autotrazione suggeriscono ai gestori di punti vendita della rete di distribuzione i prezzi di vendita da praticare al pubblico ed in particolare:

- ◆ il prezzo di vendita al consumo finale consigliato – espresso in £./litro – anche in relazione alle modalità e peculiarità del servizio erogato (servizio in orari notturni, in giorni festivi, con pre o post pagamento, ecc.);
- ◆ la data di decorrenza del prezzo suindicato.

I gestori devono esporre presso i punti vendita i prezzi consigliati ovvero, qualora differiscano da questi ultimi, i prezzi effettivamente praticati; i gestori possono difatti discostarsi dal consigliato di circa +/- 100 Lire al litro in base alle peculiarità del servizio erogato.

1.1 Aspetti particolari del rapporto compagnia petrolifera/gestore

I contratti di fornitura, che le compagnie petrolifere stipulano con i gestori delle pompe di benzina, prevedono in genere, relativamente alla commercializzazione dei carbolubrificanti:

- ◆ l'impegno del distributore a vendere i carburanti ad un prezzo non superiore a quello massimo consigliato dalla compagnia;
- ◆ l'esposizione dei prezzi di vendita al pubblico praticati dal gestore, che dovranno coincidere con quelli riportati sugli erogatori; per i lubrificanti e gli altri prodotti petroliferi esiste, invece, un apposito listino prezzi riservato ai gestori;
- ◆ il momento del pagamento dei carburanti che generalmente, salvo diverse pattuizioni tra le parti, avviene al momento della consegna;
- ◆ il momento del pagamento dei lubrificanti.

2. ATTIVITA' PREPARATORIA AL CONTROLLO

Poiché l'Ufficio tecnico di finanza è l'organo istituzionalmente preposto al controllo delle quantità acquistate e vendute di carburanti ed oli lubrificanti, è necessario acquisire preliminarmente, anche presso lo stesso ufficio, eventuali notizie utili. In proposito è stata diramata la circolare n. 493/35 del 22 dicembre 1986 (Min. Fin., Dir. Gen. Dogane) di cui si riporta uno stralcio:

“Ai fini di una migliore e più completa tutela degli interessi erariali e per corrispondere ad una analoga esigenza rappresentata dal Comitato di coordinamento del SE.C.I.T. nella soggetta materia, si pregano codesti Uff di comunicare agli Uffici I.V.A. e agli Uffici distrettuali delle Imposte Dirette ogni notizia rilevante in tali settori d'imposizione, di cui vengano a conoscenza nell'espletamento delle proprie funzioni.

In particolare, saranno comunicati agli Uffici I.V.A., ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 53 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, concernenti le presunzioni di cessione e di acquisto, le deficienze di prodotti petroliferi superiori al calo legale di giacenza e le eccedenze anche quando siano inferiori al limite di tolleranza, rilevate in sede di verifica dei depositi liberi d'imposta.

Alla cennata comunicazione si può provvedere inviando all'Ufficio finanziario interessato copia del verbale di verifica.

Analoga comunicazione sarà fatta per le eccedenze di qualsiasi ammontare, nonché per le deficienze di prodotto superiori alle percentuali di tolleranza consentite, risultanti dal controllo a scandaglio - previsto dal D.M. 1 gennaio 1978 - dei registri di carico e scarico.

Sarà opportuno richiedere alla compagnia petrolifera o all'agenzia che la rappresenta sul territorio, il riepilogo delle variazioni di prezzo intervenute nel periodo oggetto del controllo ed il margine di ricavo, espresso in £./litro, che spetta al gestore per ogni tipologia di carburante.

Saranno, inoltre, acquisite tutte le possibili informazioni che consentano di definire il profilo economico - tributario del soggetto.

Si procederà, quindi, attraverso il sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria, all'acquisizione dei seguenti dati ed elementi utili agli effetti dell'indagine fiscale:

- ◆ data di inizio dell'attività;
- ◆ posizione fiscale, dati relativi alle ultime dichiarazioni;
- ◆ luogo di conservazione delle scritture contabili obbligatorie ed eventuale soggetto depositario;
- ◆ dati ed elementi comunque disponibili presso gli Uffici imposte dirette ed I.V.A. competenti: verbali di verifica, accertamenti, inclusione in liste selettive di anni precedenti, etc.;
- ◆ risultati ed incidenze dei principali componenti reddituali relativi agli ultimi tre esercizi disponibili (da integrare in sede di verifica con i dati degli esercizi più recenti, non disponibili in ufficio);
- ◆ incrementi patrimoniali realizzati in un congruo periodo di tempo (da correlare con l'anno verificato) ed elementi indicatori di capacità contributiva del soggetto persona fisica titolare dell'azienda, dei familiari conviventi nonché, nel caso di società, dei soci e loro familiari conviventi;
- ◆ eventuale presenza di protesti a carico dell'impresa (del titolare oppure dei soci), tramite la linea di interrogazione “collegamenti telematici”, a disposizione di tutti gli Uffici finanziari dall'8 luglio 1998 (comunicazione C.I. n. 13/9810386).

3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO

3.1 L'accesso

Al momento dell'accesso, oltre alla documentazione contabile obbligatoria, sarà acquisita ogni altra documentazione extracontabile presente nei locali dell'impresa (corrispondenza con la casa madre, agende, appunti, etc.), compresi i "floppy disk" degli eventuali sistemi informatici in uso.

Nella fase immediatamente successiva, si procederà ad una rapida ricognizione e contestuale identificazione degli addetti presenti nei locali dell'impresa, riscontrando i dati con quelli registrati nei libri obbligatori in materia previdenziale del lavoro.

Saranno, quindi, effettuate le seguenti operazioni:

- ◆ inventario degli impianti, delle principali attrezzature e dei macchinari utilizzati;
- ◆ rilevazione della dimensione degli spazi utilizzati e della destinazione delle superfici;
- ◆ acquisizione del prezzo consigliato dalla compagnia petrolifera e del margine spettante al gestore;
- ◆ rilevazione delle tariffe applicate alle diverse tipologie di lavaggio auto e al cambio dell'olio;
- ◆ rilevazione dei prezzi praticati per i prodotti destinati alla rivendita;
- ◆ acquisizione del registro smaltimento rifiuti speciali (oli esausti, filtri, pastiche freni in amianto, rottami ferrosi, batterie, etc.);
- ◆ acquisizione del registro di carico e scarico degli oli minerali;
- ◆ controllo di cassa, per verificare se i valori rinvenuti (denaro, assegni, ricevute di carte di credito) siano coerenti con gli incassi registrati.

Ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696 sia la vendita di carburante che di lubrificanti per autotrazione non è soggetta all'obbligo d'emissione dello scontrino e della ricevuta fiscale.

Questa prima fase, propedeutica alla successiva analisi critica dei risultati economici aziendali, sarà conclusa con la rilevazione delle giacenze di magazzino, con particolare attenzione ai materiali di consumo ed ai ricambi auto venduti dai gestori delle stazioni di servizio.

L'inventario dovrà essere quanto più possibile analitico ed i beni saranno opportunamente classificati per categorie omogenee (filtri, candele, fusibili, batterie, spazzole tergicristalli, lampadine, accessori, etc.); per gli oli lubrificanti, inoltre, si rammenta che è obbligatorio iscrivere le quantità acquistate e vendute nel registro di carico e scarico.

3.2 Il controllo del volume d'affari

3.2.1 - Indizi di evasione

I dati raccolti nella fase dell'accesso dovranno consentire di scomporre quanto più possibile i ricavi, al fine di procedere alla ricostruzione degli stessi in funzione delle varie attività svolte dal distributore di carburante (vendita di carburante, servizi di lavaggio auto, vendita di prodotti auto, ecc.).

L'osservazione diretta dell'attività svolta nella stazione di servizio potrà fornire ai verificatori spunti d'indagine per accertare se presso il distributore vengano eseguite prestazioni che non risultano contabilizzate nelle ricevute fiscali emesse (ad esempio, piccole riparazioni meccaniche ed elettriche).

Obiettivo del controllo è quello di ricostruire credibilmente i ricavi corrispondenti ai servizi effettivamente resi a fronte di quelli annotati in contabilità e dichiarati sia ai fini I.V.A. che delle imposte sui redditi.

A titolo indicativo si fornisce l'elenco degli elementi indiziari più caratteristici del settore e sintomatici dell'esistenza di corrispettivi e/o acquisti non contabilizzati:

- ◆ consistenza di cassa superiore al totale degli importi registrati: occorre confrontare il denaro e gli altri valori rilevati al momento dell'accesso con i documenti fiscali emessi e con i ricavi relativi alla vendita di carburante a partire dal giorno dell'ultimo versamento in banca. Una piccola differenza può essere giustificata da esigenze di funzionamento della cassa che richiedono una giacenza minima (per dare il resto, per esigenze improvvise, etc.);
- ◆ anomalie nei tempi di contabilizzazione dei corrispettivi (soprattutto per la parte relativa alle attività complementari svolte);
- ◆ presenza di materiale in magazzino non coperto da fatture;
- ◆ descrizione sommaria delle rimanenze finali e/o uno scarso dettaglio della loro classificazione;
- ◆ giacenze effettive di magazzino (materiali di consumo, prodotti destinati alla rivendita quali oli combustibili, tergicristalli, ricambi, etc.) inferiori a quelle che risultano contabilizzate;
- ◆ finanziamenti del titolare o dei soci di non documentata provenienza da disponibilità estranee all'impresa che possono trarre origine da corrispettivi non contabilizzati.

3.2.2 - Vendita di carburante

Sulla base dei dati indicati nel registro di carico e scarico è possibile determinare con precisione la quantità di carburante venduta giornalmente che, moltiplicata per il prezzo consigliato, acquisito in precedenza, determinerà l'ammontare complessivo dei ricavi lordi e, in base al margine spettante al gestore – anch'esso acquisito preliminarmente – l'utile lordo complessivo conseguito.

L'intervenuta liberalizzazione del prezzo dei carburanti ha dato la possibilità ai gestori di discostarsi dal prezzo consigliato dalle compagnie petrolifere e di applicare generalmente un prezzo più basso. In un impianto di tipo tradizionale (carburante erogato dal gestore o da un dipendente che provvede a riscuotere il corrispettivo), lo sconto medio al pubblico può raggiungere le 20 £./litro e in limitati periodi e per circostanze particolari, può arrivare sino a 40 £./litro, atteso che il margine di ricavo del gestore è di circa 80 £./litro sulla benzina e di 60 £./litro sul gasolio.

E' necessario precisare, inoltre, che le varie modalità e peculiarità del servizio erogato possono determinare sconti maggiori, come nel caso degli impianti self-service – dove alcune colonnine di erogazione sono riservate al fai da te con sconti fino a £.50 ed altre colonnine (servite da personale del distributore) erogano carburante a prezzo pieno – o, nel caso di distributori totalmente automatizzati con una sola persona addetta alla cassa (qui il risparmio di mano d'opera consente al gestore di poter praticare sconti di maggiore importo). In tutti e due i casi – impianti tradizionali o automatici – è consigliabile determinare in contraddittorio con la parte le modalità e le peculiarità del servizio erogato e, sulla base di questi, gli sconti praticati nel periodo oggetto del controllo, in modo da verificare la congruità dei ricavi derivanti dalla vendita di carburante. L'attendibilità degli sconti andrà valutata tenendo conto della localizzazione dell'esercizio e della tipologia di servizio fornito.

In caso di impianti tradizionali è consigliabile evidenziare che possono esserci periodi nei quali la vendita di carburante subisce particolari incrementi, che potrebbero giustificare sconti di importo superiore alle 20 £./litro, o periodi in cui vengono effettuate promozioni commerciali (come, ad esempio, lo sconto di 100 £./Litro in un determinato giorno della settimana). E' necessario acquisire la specifica documentazione presso la compagnia petrolifera/fornitore al fine di determinare la durata e la percentuale di partecipazione

alla riduzione di prezzo che generalmente grava per 1/3 sul gestore e per 2/3 sulla compagnia petrolifera.

Nel valutare l'attendibilità degli sconti praticati occorre aver riguardo alle condizioni di maggiore o minore concorrenza nelle quali si svolge l'attività (vicinanze di altre stazioni di servizio, ecc.).

Per valutare l'attendibilità dei ricavi derivanti dalla vendita di carburante potrà risultare utile acquisire una dichiarazione della compagnia petrolifera la quale spesso concede, in aggiunta agli aggi contrattuali, premi legati al raggiungimento di determinati volumi di vendita la cui erogazione avviene nell'esercizio successivo a quello di competenza.

3.2.3 - Lavaggio auto

La verifica dei ricavi dichiarati muoverà dai dati e dalle notizie acquisite nel corso dell'accesso – tipologia dei servizi offerti e relative tariffe applicate - e tenderà a ricostruire l'effettiva entità, quantitativa e qualitativa, delle prestazioni effettuate dall'impresa.

La documentazione extracontabile (corrispondenza, appunti, etc.) sarà attentamente vagliata al fine di controllare che i servizi e i lavori annotati, o comunque da essa desumibili, abbiano trovato riscontro nelle scritture contabili.

La ricostruzione dei ricavi dovrà avvenire sulla base dei tempi impiegati per ogni servizio erogato e dei relativi consumi di acqua, energia elettrica, shampoo, cera, etc., considerando che relativamente allo shampoo ed alla cera, esistono di norma scorte di magazzino limitate.

Partendo da questo presupposto può risultare utile, ai fini del controllo, raccordare gli acquisti di materiali di consumo con i lavaggi eseguiti in un determinato periodo di tempo, allo scopo di verificare la regolare emissione del documento fiscale (ricevuta o fattura) e la congruità del numero di servizi erogati a fronte dei materiali impiegati nelle operazioni di lavaggio. Se, ad esempio, in un determinato periodo all'ammontare degli acquisti dei materiali non corrispondesse un correlato ammontare dei ricavi (calcolato sulla base dei rapporti precedentemente accertati tra i due componenti), in assenza di plausibili giustificazioni, si potrà pervenire alla logica presunzione di omessa fatturazione di una parte dei corrispettivi.

Un ostacolo al controllo può derivare da una descrizione sintetica delle prestazioni contabilizzate nella fatture o ricevute emesse; in tal caso, si potrà ugualmente procedere all'indagine ricorrendo al contraddittorio con la parte ed eventualmente anche con i dipendenti che hanno materialmente eseguito i lavori, al fine di definire il reale contenuto della prestazione. L'esito del contraddittorio dovrà risultare dai verbali giornalieri.

Obiettivo della ricerca, quindi, è quello di stabilire il rapporto medio esistente tra il consumo di specifici materiali impiegati ed i ricavi corrispondenti.

Il procedimento di disaggregazione dei valori contabili è sicuramente utile alla formulazione di un ragionevole e motivato giudizio di congruità dei risultati.

In particolare, sarebbe opportuno mettere a confronto i dati relativi ai consumi di energia, acqua, etc., riportati nella seguente tabella e verificare se ad un andamento nel tempo crescente degli stessi, corrisponda un proporzionale incremento dei ricavi.

| | Periodo T1 | Periodo T2 | Periodo T3 | Periodo T4 |
|--|------------|------------|------------|------------|
| Consumi di acqua | | | | |
| Consumi di energia | | | | |
| Consumi di shampoo | | | | |
| Consumi di cera | | | | |
| Corrispettivi da Ricevute Fiscali | | | | |

Qualora dalla predetta analisi emergessero incongruenze meritevoli di approfondimenti, si dovrà procedere a:

- ◆ individuare il materiale più significativo e misurabile (per esempio lo shampoo);
- ◆ determinare i consumi del prodotto nell'anno;
- ◆ stabilire, sulla base del libretto di istruzioni dell'impianto ed in contraddittorio con la parte, la dose utilizzata per ogni lavaggio;
- ◆ dividere i consumi dell'anno per la dose di ogni lavaggio al fine di ricavare il numero dei lavaggi ottenibili, da confrontare con quelli risultanti dalle ricevute e/o fatture.

Nel caso in cui per l'impianto di lavaggio esistesse un separato contatore di energia elettrica, si potrebbe adottare, ai fini di un ulteriore riscontro, lo stesso criterio di ricostruzione.

Potranno essere comparati i consumi di energia elettrica e di acqua relativamente all'anno verificato e ai tre precedenti (da eseguire solo se ritenuta significativa in relazione alle modalità di svolgimento dell'attività, con riguardo al grado di utilizzo di attrezzature per il lavaggio auto) per pervenire ad una valutazione della congruità dei ricavi dichiarati nel tempo.

In allegato alla metodologia sono riportati i dati relativi a tempi e consumi di alcune tipologie di impianti di lavaggio, rilevati dai libretti di manutenzione di alcuni impianti di lavaggio utilizzabili per la ricostruzione del numero di lavaggi effettuati.

Il procedimento di ricostruzione dei ricavi sulla base dei suddetti consumi può essere applicato anche con riferimento ad un limitato periodo di tempo. In tal modo sarà possibile distinguere i periodi caratterizzati da un rallentamento dell'attività produttiva da quelli di più intenso impegno, tenendo presente che è possibile stabilire i giorni effettivamente lavorati dall'esame del registro di carico e scarico del carburante.

Vanno peraltro considerate l'eventuale crescita dimensionale dell'azienda e l'incremento dei beni strumentali registrato nel tempo, essendo queste circostanze legate al favorevole andamento degli affari.

3.2.4 - Cambio olio

Si tratta di una prestazione tipica delle stazioni di servizio generalmente molto remunerativa.

Un riscontro indiretto del quantitativo di olio venduto e dei cambi effettuati può essere desunto dalla quantità di olio esausto risultante dall'apposito registro, tenendo conto che i quantitativi smaltiti sono inferiori a quelli reintegrati.

L'esistenza di attrezzature specifiche utilizzate per il cambio dell'olio (pompe aspiratrici, pozzetti di

raccolta dell'olio esausto, ecc.) dovrebbe indurre a ritenere che il servizio sia reso non occasionalmente e potranno costituire ulteriore elemento di riscontro dell'effettuazione di tali prestazioni.

3.2.5 - Vendita di accessori per auto

La ricostruzione del volume d'affari dovrà comprendere anche la parte dei ricavi riferibili alla vendita diretta dei prodotti auto.

Nella ricostruzione del volume d'affari è di fondamentale importanza la determinazione del ricarico medio relativo alle diverse tipologie di prodotti auto commercializzati (oli lubrificanti, liquidi antigelo, ricambi, accessori auto, etc.) .

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

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

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

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

La principale difficoltà del controllo del ricarico risiede nella diversità dei prodotti commercializzati dalle imprese del settore, a ciascuno dei quali spesso corrisponde una diversa percentuale di ricarico in base al prezzo ottenuto in acquisto dalla casa produttrice, alla sua richiesta, ecc..

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

Negli esercizi di piccole dimensioni è forse possibile rilevare la percentuale di ricarico applicata su un numero maggiore di articoli commercializzati.

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

In tal caso il ricarico può essere calcolato con riferimento ad un campione significativo di articoli individuato in contraddittorio con il contribuente. La percentuale di ricarico medio derivante dall'analisi del campione, potrà essere estesa al totale dei consumi 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 relative incidenze sul totale, dei consumi di merce dell'esercizio.

Il ricarico medio ponderato può essere calcolato come segue:

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

R_{mp} = ricarico medio ponderato

n = numero degli articoli considerati

R_i = ricarico dell'articolo considerato

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

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

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

Quanto ai prezzi di vendita da utilizzare per il calcolo del ricarico, essi saranno rilevati direttamente dagli articoli rinvenuti al momento dell'accesso, oppure da listini delle case produttrici ovvero in contraddittorio con la parte.

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

- ◆ tipologia delle merci trattate, tipologia dei fornitori e condizioni di acquisto;
- ◆ valore complessivo degli acquisti e delle vendite;
- ◆ ubicazione e numero dei punti vendita;
- ◆ condizioni di concorrenza.

Invece, qualora si riscontrassero tali variazioni, il ricarico constatato al momento dell'accesso potrà essere esteso agli anni precedenti con le opportune rettifiche da determinare in contraddittorio con la parte.

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

3.3 Altri controlli e riscontri

Premesso che in presenza di altre attività svolte all'interno del distributore (bar, officina, gommista, etc.) si farà riferimento alle apposite metodologie di controllo, si dovranno prioritariamente disaggregare i ricavi

contabilizzati, al fine di poter valutare i risultati delle singole gestioni.

E' necessario verificare un'ultima serie di indizi al fine di valutare l'attendibilità della dichiarazione ovvero la congruità minima di quanto accertato in base agli elementi in precedenza descritti.

Relativamente ai ricavi da lavaggio auto, un ulteriore controllo indiretto è rappresentato dalla valorizzazione dell'opera dei dipendenti, in rapporto alle potenzialità della struttura. Ad esempio, sarà poco credibile dichiarare corrispettivi per un numero di lavaggi che possono essere agevolmente gestiti da una unità lavorativa, a fronte di più dipendenti addetti alle stesse funzioni. L'apporto fornito da ciascun addetto in termine di ricavi, può essere calcolato come segue:

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

I = indice di produttività per addetto

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

La valutazione del capitale investito nell'azienda (macchinari, impianti, attrezzature, magazzino, etc.) può fornire un riscontro circa l'attendibilità dei risultati, raffrontando il reddito medio, almeno di un triennio, con quello conseguibile da impieghi alternativi all'investimento effettuato nei fattori produttivi a disposizione.

In altri termini il reddito d'impresa dichiarato non dovrebbe collocarsi (quanto meno in modo ricorrente) al di sotto di quello virtuale costituito dalla somma:

- ◆ dei proventi ritraibili da un impiego alternativo del capitale investito nell'azienda;
- ◆ della retribuzione conseguibile, in posizione di lavoro dipendente, nel medesimo settore di attività.

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

Altri elementi indiziari possono essere costituiti da manifestazioni di capacità contributiva (possesso di auto, di imbarcazioni, acquisiti di immobili, etc.) particolarmente stridenti con l'ammontare del reddito complessivo dichiarato.

In tal caso, soprattutto qualora non sia stato possibile effettuare una convincente ricostruzione dei ricavi dell'attività, si potrà procedere, ai soli fini dell'imposizione diretta, all'accertamento sintetico del reddito complessivo, alle condizioni e nei limiti posti dall'art. 38, comma 4, del D.P.R. 600/1973.

3.4 Le indagini bancarie

Gli accertamenti bancari costituiscono uno strumento molto incisivo per l'esame della posizione fiscale del contribuente, in particolare delle persone fisiche, delle associazioni tra professionisti, delle società di persone e delle società di capitale a ristretta base azionaria.

Il loro impiego comporta tuttavia un notevole assorbimento di capacità operativa e deve quindi rispondere a principi di economicità e di prevedibile proficuità dell'azione di controllo.

L'indagine bancaria 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.

Peraltro, la legge 28 dicembre 1995, n. 549 consente di graduare l'indagine in relazione sia all'entità degli indizi di evasione riscontrati che alle esigenze di progressivo approfondimento del controllo eventualmente scaturite dall'analisi degli elementi acquisiti nel corso della verifica.

Sono quindi delineabili diversificati percorsi d'indagine, che potranno essere seguiti anche in via alternativa.

3.4.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti

(artt. 32, 1° comma n. 6-bis del D.P.R. 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 delle Entrate, la dichiarazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con aziende di credito, con l'amministrazione postale, con società fiduciarie ed ogni altro intermediario finanziario.

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

3.4.2 - Richiesta della copia dei conti 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 delle Entrate, la copia dei conti direttamente agli istituti di credito ed agli intermediari finanziari.

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

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

L'indagine può coinvolgere anche altri soggetti (familiari e non) motivatamente sospettati di essere intestatari di comodo di conti riferibili al contribuente o di cui il medesimo abbia la disponibilità.

ALLEGATO: TEMPI E CONSUMI DI IMPIANTI DI LAVAGGIO

MODELLO LEGEND

| N.CORSE | DESCRIZIONE | TEMPO SEC. | ACQUA LITRI | ARIA LITRI | ENERGIA KW/H | SHAMPOO CC. | CERA CC. |
|----------------|---|-----------------------|------------------------|-----------------------|-------------------------|------------------------|---------------------|
| 2 | Solo lavaggio | 125 | 67 | 62 | 0,15 | 20 | 12 |
| 2 | Lavaggio-lavaruote | 145 | 70 | 82 | 0,25 | 20 | 12 |
| 4 | Lavaggio-lavaruote- asciugatura | 285 (225) | 69 | 82 | 0,92 (0,5) | 35 | 12 |
| 4 | Lavaggio-schiuma- lavaruote-asciugatura | 285 (225) | 69 | 121 | 0,92 (0,5) | 35 | 12 |
| 6 | Robowash-schiuma- lavaggio-lavaruote- asciugatura | 420 (360) | 87 | 221 | 1,32 (0,90) | 25 | 12 |

MODELLO PLUS-MASTER

| N.CORSE | DESCRIZIONE | TEMPO SEC. | ACQUA LITRI | ARIA LITRI | ENERGIA KW/H | SHAMPOO CC. | CERA CC. |
|----------------|---|-----------------------|------------------------|-----------------------|-------------------------|------------------------|---------------------|
| 2 | Solo lavaggio | 155 | 100 | 70 | 0,18 | 20 | 35 |
| 4 | Lavaggio-schiuma- lavaruote-asciugatura | 342 (258) | 95 | 440 | 0,75 | 20 | 35 |
| 4 | Lavaggio-robowash- schiuma-asciugatura | 330 (246) | 110 | 580 | 0,92 | 20 | 35 |
| 6 | Preciclo con emollienti-lavaggio- lavaruote-asciugatura | 425 (341) | 197 | 300 | 0,85 | 20 | 35 |
| 6 | Preciclo con robowash-lavaggio- lavaruote-lavachassis | 480 (395) | 200 | 440 | 0,95 | 20 | 35 |

MODELLO OCEANIC W-WD

| | W | WD |
|--------------------------|------|-----------|
| Numero corse | 2 | 4 |
| Durata in secondi | 120 | 370 (260) |
| Acqua – litri | 95 | 90 |
| Aria – litri | 70 | 200 |
| Energia elettrica – K/Wh | 0,15 | 0,75 |
| Shampoo – cc. | 20 | 20 |
| Cera – cc. | 35 | 35 |

MODELLO CHALLENGE-SUPER CHALLENGE

| N.CORSE/PROG RAMMA | TEMPO SEC. | ACQUA LITRI | ARIA LITRI | ENERGIA KW/H | SHAMPO O CC. | CERA CC. |
|-----------------------|---------------|----------------|---------------|-----------------|-----------------|-------------|
| 2/1 | 94 | 62 | 70 | 0,10 | 20 | 35 |
| 2/2 | 100 | 66 | 90 | 0,115 | 20 | 35 |
| 2/3 | 100 | 68 | 170 | 0,115 | 20 | 35 |
| 2+3/4 | 156 | 68 | 250 | 0,54 | 20 | 35 |
| 2+3/5 | 156 | 78 | 260 | 0,54 | 20 | 35 |
| 2+3/6 | 156 | 78/55 | 280 | 0,58 | 20 | 35 |

MODELLO NEW LINE

Impianto programmato composto da:

- ◆ lavaggio a cinque spazzole;
- ◆ gruppo lavafiancate;
- ◆ asciugatura;
- ◆ shamponeve;
- ◆ lavar ruote a pinze;
- ◆ under wash;
- ◆ lava châssis.

| N.PROG. | VEICOLI/ORA | ACQUA LITRI | ENERGIA KW/H | SHAMPOO CC. | SHAMPOO SCHIUMA CC. | CERA CC. | SUPERCERA CC. |
|----------------|--------------------|------------------------|-------------------------|------------------------|--------------------------------|---------------------|--------------------------|
| 1 | 30/45 | 120/80 | 1,31/0,98 | 20 | | | |
| 2 | 30/45 | 110/75 | 1,31/0,98 | | 20 | | |
| 3 | 30/45 | 120/80 | 1,32/0,98 | 20 | | 35 | 20 |
| 4 | 30/45 | 110/75 | 1,31/0,98 | | 20 | 35 | 20 |
| 5 | 30/45 | 260/175 | 1,38/1,03 | | 20 | 35 | 20 |

Tutte le elaborazioni sono state effettuate su una vettura di 4/4,5 metri di lunghezza, l'asciugatura è relativa ad un programma lento e tra parentesi sono riportati i tempi ed i consumi con programma veloce.

MODELLO BALTIC – Impianto utilizzato per il lavaggio di autobus

| | |
|----------------|--------------|
| Numero corse | 2 |
| Tempo – sec. | 360 |
| Acqua – Litri | 500 |
| Energia – Kw/h | 0,84 |
| Shampoo – cc. | 50/80 |
| Autoasciugante | 50/80 |

L'elaborazione è stata effettuata su un autobus di 12 m. di lunghezza.

CHECK LIST