

---

## Il controllo del Fisco sui notai

---

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 24 Ottobre 2008

Analizziamo la metodologia che i verificatori fiscali utilizzano per scovare l'evasione dei notai approfondendo, in particolare, il procedimento di ricostruzione dei compensi.

A seguito dell'emanazione delle linee – guida dei controlli in sede di convenzione, l'Agenzia delle Entrate emana solitamente delle circolari per guidare e regolamentare l'attività di prevenzione e contrasto all'evasione. Come è noto, per l'anno 2008 è stata diffusa la circolare n. 6/E del 25 gennaio 2008 con la quale l'Agenzia delle Entrate ha impartito le linee direttive dell'attività di controllo per l'anno in corso, che si caratterizza, fra l'altro, per il potenziamento dell'azione di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, che passa attraverso un piano di accertamenti di iniziativa dell'ufficio nei confronti dei soggetti esercenti attività d'impresa nonché arti e professioni. In questo nostro intervento **analizziamo la metodologia che i verificatori fiscali utilizzano per scovare l'evasione dei notai**, già illustrata con la Circolare n. 295/E del 30.12.98 e “manutenzionata” con la Circolare n.175/E del 05.08.99, approfondendo, in particolare, il procedimento di ricostruzione dei compensi segnalato. L'attività notarile Il vademecum consegnato ai verificatori, preliminarmente, analizza le modalità di esercizio della professione notarile, che per l'importanza ed esclusività della stessa, è sottoposta a regole e obblighi speciali. Fra le altre, l'art. 11, comma 1, lett. b) del D.P.R. 26 aprile 1986 n°131, recante disposizioni concernenti l'imposta di registro, obbliga il notaio a richiedere la registrazione degli atti redatti, ricevuti, o autenticati. Lo stesso notaio, inoltre, è responsabile solidale per le imposte di registro - con esclusione di quelle complementari e suppletive - che scaturiscono dagli atti redatti, ricevuti o autenticati, ai sensi dell'art. 57, comma 1, del predetto D.P.R. 131/86. L'art.47,comma 2, della legge sul notariato assegna al notaio il precipuo compito di interpretare il diritto : “Spetta al notaio soltanto d'indagare la volontà delle parti e dirigere personalmente la compilazione integrale dell'atto”. Le funzioni di interprete del diritto si estendono dall'accertamento della reale volontà delle parti alla valutazione dei requisiti di validità dell'atto da redigere, al fine di non danneggiare le stesse parti da cui ha ricevuto l'incarico, né i terzi che dall'atto potrebbero subire danni. Nell'attività notarile si fondono quindi indissolubilmente due funzioni :

- l'una tipicamente pubblicistica (formazione di atti dotati di pubblica fede, loro certificazione e conservazione);
- e l'altra prettamente professionale di consulenza privata, sia pure limitatamente agli atti che il notaio è chiamato a redigere (le consulenze in materia di diritto privato, di norma non sono

considerate dal notaio come prestazioni autonome, ma accessorie all'attività rogante e quindi generalmente non vengono indicate distintamente in fattura) o, nell'ambito procuratorio, circoscritta ad alcune precise norme giuridiche (sottoscrizione e presentazione dei ricorsi di volontaria giurisdizione). Gli atti notarili si distinguono, in: a) conservati (o a fascicolo); b) non conservati (o rilasciati). I primi restano in originale presso il notaio e vengono da questi affidati all'archivio notarile all'atto della cessazione della propria attività professionale; i secondi, invece, sono consegnati, sempre in originale, alle parti che ne abbiano diritto. Gli atti "conservati" sono generalmente di carattere contrattuale; quelli "non conservati" sono costituiti da attestazioni, formalità, contrattazioni minori (quali compravendita di autoveicoli), protesti cambiari, copie di documenti (per es. titolo di studio, autentiche di fotografie, ecc.).

L'attività preliminare al controllo Tra le attività preliminari da effettuarsi in Ufficio, particolare importanza riveste il reperimento puntuale di tutti i dati disponibili in archivio sul soggetto verificato, che si possono rivelare utili per una maggiore efficacia dell'azione di controllo. Le notizie che i verificatori devono acquisire, prima di effettuare l'accesso, possono essere così schematizzate: " acquisizione di tutte le informazioni possibili dall'archivio dell'Anagrafe Tributaria, in particolare i dati recenti sull'ubicazione e sul numero delle sedi di esercizio dell'attività, dal momento che sovente il notaio esercita la propria attività in più sedi, attraverso i cd. recapiti, specie se la sede assegnata è di scarsa importanza economica; " acquisizione dell'ultima dichiarazione disponibile, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'I.V.A.; " consultazione dei cd. precedenti fiscali: precedenti controlli o verifiche già effettuate, eventuale inclusione in liste selettive di anni precedenti, osservazione dell'andamento del reddito dichiarato quanto meno nel triennio precedente all'annualità oggetto di controllo; " reperimento degli elementi di accertamento comunque in possesso dell'ufficio

## L'Accesso

Fino all'entrata in vigore della legge 413/91 l'accesso presso gli studi professionali era subordinato all'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, che pur costituendo un "atto dovuto", in quanto non richiedeva la presenza di particolari indizi di evasione, costituiva una procedura senz'altro più gravosa per gli organi di controllo. L'art. 18, comma 1, lett. g) della legge n. 413 del 1991 ha abrogato l'onere dell'autorizzazione sostituendolo con quello della presenza necessaria, nel corso delle operazioni di verifica, del titolare dello studio professionale, ai sensi dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/72. In alternativa la norma consente di presenziare, alle predette operazioni di verifica, un delegato del professionista. Sul piano pratico nel caso di assenza prolungata del professionista, le operazioni possono subire una forzata interruzione che può pregiudicare l'esito complessivo dell'azione di controllo. Sotto questo profilo l'accesso sarà programmato con modalità ed in ore tali da farlo svolgere in coincidenza con la

presenza del professionista nello studio. Un accesso nelle ore pomeridiane, ad esempio, potrà normalmente sortire un esito positivo giacché, solitamente, le ore antimeridiane vengono utilizzate dal professionista per il disbrigo di pratiche presso uffici pubblici, o per la stipula di atti fuori studio (per esempio la stipula dei mutui presso le banche). I verificatori richiederanno tutti i registri obbligatori la cui tenuta è prevista dalla legislazione fiscale e da quella speciale (D.M. 6/11/1991 in S.O. G.U. n. 297 del 19/12/1991), in particolare quelli previsti dalla legge notarile, la cui omessa o irregolare tenuta esporrebbe il notaio a conseguenze disciplinari (il repertorio, ad esempio, ha una valenza anche fiscale riconosciuta dalla stessa legge). I registri che i verificatori dovranno espressamente richiedere sono i seguenti: 1. repertorio generale degli atti tra vivi (che può essere tenuto anche con sistema meccanografico purché sia corredato di un indice su supporto magnetico nel quale sono memorizzati, per i soli atti conservati, cognome e nome delle parti, data, natura dell'atto e numero di raccolta); 2. repertorio speciale degli atti di ultima volontà; 3. repertorio speciale dei protesti cambiari; 4. registro delle somme e valori affidati al notaio in relazione agli atti stipulati o per effetto di provvedimenti dell'A.G.; I verificatori, inoltre, dopo aver proceduto preliminarmente, a rilevare la regolarità estrinseca delle scritture contabili, la cui non corretta tenuta potrebbe giustificare il ricorso all'accertamento induttivo, ai sensi dell'art. 39, comma 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 55 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, rileveranno: " il numero dei dipendenti effettivi e le loro mansioni, da confrontare con quelli annotati nel libro paga e matricola, nonché il numero dei collaboratori non dipendenti, degli associati e dei praticanti, effettuando una attenta ricognizione delle funzioni svolte da tutti questi soggetti all'interno dello studio; " il livello di automazione e dotazione dei supporti informatici, con l'indicazione dell'entità degli investimenti effettuati e dei servizi acquisiti (banche dati, contratti d'uso di software, etc.). La guida metodologica ricorda che nel caso in cui il contribuente non consenta l'utilizzazione dei sistemi meccanografici ed elettronici tramite il personale proprio, i funzionari che procedono all'accesso, ai sensi dell'art. 52, comma 9, del D.P.R. n. 633/72, hanno facoltà di provvedere con propri mezzi, fuori dai locali, alla lettura ed all'elaborazione dei supporti magnetici (dischetti, bobine, etc.); " l'eventuale presenza di casseforti nelle quali potrebbe essere custodita documentazione utile alla ricostruzione del volume d'affari; " la tipologia della clientela assistita, la conoscenza delle prestazioni rese e gli atti maggiormente stipulati; " gli eventuali sconti praticati dal professionista, rilevati anche in contraddittorio. Ove venga opposto dal contribuente il segreto professionale in ordine a documenti, dovrà essere richiesta alla Procura della Repubblica territorialmente competente, o alla più vicina Autorità Giudiziaria, l'autorizzazione di cui al comma 3 dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/72, ferma restando la norma di cui all'art. 103 del C.p.p.. Il disposto dell'art. 52 citato costituisce una garanzia del soggetto sottoposto a verifica e dei soggetti svolgenti particolari attività e degli stessi clienti. Infatti, spesso, l'opposizione viene effettuata anche per non incorrere in possibili responsabilità nei confronti dei clienti. Al fine di inquadrare la presumibile realtà reddituale del professionista, i funzionari incaricati del controllo, assumeranno

anche i seguenti dati: " età del soggetto, anno d'iscrizione all'ordine, in quanto ad una maggiore anzianità dovrebbe corrispondere una maggiore redditività; " prestigio delle sedi, ubicazione ed ampiezza delle stesse; " ristrutturazioni operate di recente; " titolo di possesso dei locali adibiti a studio (proprietà ovvero locazione); " spese sostenute per assicurazioni professionali; " eventuale rilevamento dell'attività da uno o da entrambi i genitori. In tal caso il contribuente potrebbe aver conservato la maggior parte della precedente clientela. " eventuale rilevamento dell'attività da altro notaio trasferito in altra sede, con presumibile "eredità" della precedente clientela. Allo stesso fine i verificatori rileveranno lo svolgimento di altre attività. In particolare: " insegnamento in istituti universitari (per es. master e corsi di specializzazione post laurea); " collaborazione a riviste, giornali, enciclopedie e simili; " incarichi giudiziari in qualità di perito; " membro di commissioni tributarie, di studio, di concorso, ecc.

## **Il controllo dei compensi**

Il controllo sostanziale e di merito è informato alla comprensione dei fatti economici e finanziari esaminati nella loro globalità. Ai fini della ricostruzione indiretta dei compensi assume fondamentale importanza il repertorio, documento principe del notaio, in quanto su di esso devono essere annotati, giorno per giorno, con numerazione progressiva, tutti gli atti posti in essere. Il notaio è tenuto, entro il mese successivo a ciascun quadrimestre solare, alla presentazione del repertorio all'Ufficio del registro competente per territorio, ai fini del relativo controllo formale. I repertori generalmente riflettono la quasi totale attività posta in essere dai notai dal momento che non vengono repertorate solo le consulenze, le copie ed altri atti di secondaria importanza. La ricostruzione del volume dei compensi sarà, pertanto, primariamente operata sulla base del riscontro tra i singoli atti repertoriati e le registrazioni contabili ad essi relative. In relazione a ciascun atto annotato ed anche nel caso di prestazioni gratuite, nel repertorio deve essere obbligatoriamente indicato l'onorario minimo, desunto dalla Tariffa Nazionale del Consiglio del Notariato che, all'art. 30, prevede la possibilità di applicare compensi superiori. Ogni Consiglio locale del notariato emana periodicamente delle delibere con le quali suggerisce le tariffe da applicare, fissate, di norma, in un multiplo di tre volte la tariffa minima. Gli onorari spettanti al notaio per gli atti da lui ricevuti o autenticati, regolati dalla legge 5 marzo 1973 n. 41 e dal D.M. 20 giugno 1973, sono: a) graduati, per gli atti di valore determinato o determinabile; b) fissi, per tutti gli altri atti. Per una corretta impostazione della procedura di riscontro dei proventi notarili, i verificatori, preliminarmente, procederanno ad una scomposizione dei compensi a seconda della tipologia degli atti formati, distinguendoli tra atti repertoriati e non repertoriati. Al fine di inquadrare la tipologia delle fatture emesse

disaggregheranno i compensi percepiti dal professionista sulla base della provenienza da: " imprese (individuali, società, enti, ecc.), tutti soggetti interessati ad avere fatturato l'intero compenso pagato; " privati, tutti soggetti, invece, non interessati alla fatturazione, dove è facilmente riscontrabile la sottofatturazione, o la sottrazione di compensi ad imposizione, dal momento che tra notaio e cliente privato non esiste un reale conflitto di interessi. La disaggregazione potrà, inoltre, far emergere un incongruo rapporto tra le prestazioni rese ai privati e quelle rese alle imprese, qualora quest'ultime risultino preponderanti, riscontrando, inoltre, se a fronte di analoghe prestazioni, siano fatturati importi differenti ai privati rispetto alle imprese. Per le prestazioni soggette ad obbligo di fatturazione, nelle relative fatture, oltre ai "diritti ed onorari" possono trovarsi "rimborsi spese" riferibili alle seguenti due tipologie: " rimborsi spese forfettari o spese che non sono sostenute in nome e per conto del cliente; gli stessi sono imponibili I.V.A. e concorrono alla determinazione del reddito di lavoro autonomo; " rimborsi spese sostenuti in nome e per conto del cliente; le stesse non concorrono a formare la base imponibile, a norma dell'art. 15, comma 1, punto n. 3, del D.P.R. 633/1973, e non influenzano il volume d'affari. I verificatori procederanno, inoltre, a riscontrare la documentazione giustificativa degli importi per rimborsi spese esposti in fattura al fine di verificare la congruità o meno delle spese riaddebitate ("anticipazioni") e determinare l'esatto ammontare del corrispettivo imputabile ad onorario. Il riscontro sopra delineato potrà anche essere effettuato limitatamente ad un campione di fatture sufficientemente rappresentative della complessiva attività dello studio. Nell'ambito del controllo delle somme anticipate per conto del cliente, particolare attenzione andrà rivolta alle seguenti voci: " diritti: quelli spettanti al visurista non devono essere posti a carico del cliente in quanto spese sostenute nell'esercizio proprio dell'attività professionale; " bolli: da verificare in rapporto alle varie tipologie di atti. Qualora si riscontri in fattura la specificazione degli oneri per visura tra le spese anticipate, occorrerà accertare che le stesse non siano state inserite anche tra i costi dell'attività. L'individuazione delle prestazioni non fatturate o sottofatturate potrà altresì scaturire dall'esame: " della documentazione extracontabile acquisita all'atto dell'accesso; " delle schede o dell'archivio clienti attraverso un'attenta ricognizione dei dati riportati sui supporti magnetici eventualmente rinvenuti e sull'hard-disk dei personal computer; " da un controllo incrociato con i dati comunicati alla Cassa per il Notariato. I verificatori valuteranno l'opportunità di notificare appositi questionari ai clienti privati, anche a campione, in relazione all'incidenza delle differenti tipologie di prestazioni sull'intero volume dell'attività, (tenuto conto sempre del rapporto costi – benefici dell'operazione, dato l'alto grado di reticenza riscontrato nei clienti) richiedendo la data, il tipo di prestazione e le modalità di pagamento dell'onorario (assegni, contanti, ecc.) e la copia della fattura emessa dal notaio. Le risposte fornite, analizzate anche in contraddittorio con il professionista, potranno fare emergere l'eventuale omessa contabilizzazione di compensi relativamente agli atti per i quali non è obbligatorio il rilascio della fattura ovvero la sottofatturazione delle prestazioni. Qualora il contribuente giustifichi la mancata emissione della fattura con la gratuità della

prestazione o con ritardi nella percezione dell'onorario, si deve procedere alla verbalizzazione dei motivi del mancato pagamento ed alla verifica di quanto asserito attraverso controlli incrociati. Nei casi in cui il professionista sostenga il mancato pagamento dell'onorario da parte del cliente, si potrà verificare presso il Consiglio dell'Ordine se sono state presentate parcelle per il parere o visto di congruità necessario al fine di chiedere il decreto ingiuntivo. L'eventuale riscontro negativo potrà essere considerato, sebbene di per sé non determinante, un elemento di prova di occultamento di compensi. La metodologia elaborata indica anche il metodo di valorizzazione delle eventuali prestazioni non fatturate o sottofatturate: i proventi non contabilizzati dovranno essere quantificati sulla base di quanto fatturato per prestazioni similari. Invece, per le prestazioni regolate dalla tariffa si potrà altresì tener conto delle specifiche tariffe tabellari come ordinariamente maggiorate dal professionista. L'analisi dei prelievi annotati (magari alquanto modesti) sul registro dei movimenti finanziari potrebbe confermare (qualora la ricostruzione dei compensi abbia dato esito positivo) l'esistenza di compensi sottratti all'imposizione. Resta fermo, ove ritenuto opportuno, avviare la procedura per l'attivazione delle indagini bancarie. Gli accertamenti bancari pur costituendo uno strumento molto incisivo per l'esame della posizione fiscale del contribuente comportano tuttavia un notevole assorbimento di ore 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. Le indagini dovranno comunque essere condotte secondo selezionate opzioni investigative che restringano la forbice costi-benefici dell'azione di accertamento e possono coinvolgere eventualmente 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.

---

Concetta Pagano 23 Ottobre 2008