

## Metodologia di controllo

### STUDI LEGALI

**Codice attività ATECOFIN 2004:**

<b>74.11.1 -</b>	<b>Attività degli studi legali</b>
------------------	------------------------------------

**Codice attività ATECO 2007:**

<b>69.10.10-</b>	<b>Attività degli studi legali</b>
------------------	------------------------------------

## Indice

<b>1. INTRODUZIONE .....</b>	<b>3</b>
<b>1.1 Le metodologie di controllo.....</b>	<b>3</b>
<b>1.2 Principali fasi dell'attività di controllo da "metodologia" .....</b>	<b>3</b>
<b>2. FASE PREPARATORIA AL CONTROLLO .....</b>	<b>7</b>
<b>2.1 Analisi e acquisizione delle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria.....</b>	<b>9</b>
<b>2.2 Ulteriori fonti di informazioni.....</b>	<b>12</b>
<b>2.3 Profili organizzativi e inquadramento giuridico .....</b>	<b>13</b>
<b>3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO .....</b>	<b>16</b>
<b>3.1 L'accesso .....</b>	<b>16</b>
<b>3.2 Rilevazione del personale .....</b>	<b>17</b>
<b>3.3 Controlli prioritari .....</b>	<b>18</b>
<b>3.4 Il controllo del volume d'affari.....</b>	<b>25</b>
3.4.1 Controllo delle spese.....	28
<b>3.5 Altri indizi e riscontri.....</b>	<b>28</b>
<b>3.6 Le indagini finanziarie .....</b>	<b>29</b>
3.6.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti .....	31
3.6.2 - Richiesta dati, notizie e documenti agli istituti di credito e finanziari .....	32
<b>CHECK LIST.....</b>	<b>33</b>

## 1. INTRODUZIONE

### 1.1 Le metodologie di controllo

Le metodologie di controllo sono state predisposte, approvate e rese pubbliche tramite circolare a partire dal 1997<sup>1</sup>.

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

---

<sup>1</sup> Circolare n. 199/E del 10.07.1997

e nei codici penale e di procedura penale.

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

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

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

Possono distinguersi quattro momenti fondamentali in cui si esplica l'attività di controllo: la fase preparatoria al controllo, la fase dell'accesso, 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 e a riscontrare il rispetto della normativa in materia di lavoro.

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 svolge alcuna attività commerciale o agricola, in uffici di enti che non esercitino attività industriale, commerciale o agricola, in circoli privati o in locali adibiti promiscuamente allo svolgimento dell'attività ed ad abitazione: in tali evenienze, oltre alla lettera d'incarico, è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente.

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

Inoltre si richiama l'attenzione sul comma 5 dell'articolo 12 della Legge n. 212 del 2000, modificato dal comma 2, lettera c) dell'articolo 7 del d.l. n. 70 del 13 maggio 2011, convertito dalla Legge n. 106 del 12 luglio 2011, che precisa: "Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente".

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

### **Fase del controllo documentale**

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

L'ispezione ha come finalità il controllo della corretta istituzione, tenuta e conservazione delle scritture, nonché della loro complessiva attendibilità, anche nella prospettiva di una possibile rideterminazione in via induttiva del reddito e del volume d'affari<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Al riguardo, si ricorda che il d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito dalla Legge n. 214 del 22 dicembre 2011, all'articolo 11, comma 1, afferma: "Chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del d.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, e agli articoli 51 e 52 del d.P.R. n. 633 del 29 settembre 1972, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del d.P.R. n. 445 del 28 dicembre 2000."

### 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 risposta<sup>3</sup> e le dichiarazioni della parte;

2. nel caso in cui sia stata effettuata la rilevazione del personale al momento dell'accesso, andrà redatto il

---

<sup>3</sup> 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*

**processo verbale di constatazione di impiego di lavoratori** che, in caso di constatazione di irregolarità (lavoratori parzialmente o totalmente in “nero”), andrà spedito alla competente Direzione Provinciale del Lavoro per la successiva irrogazione delle sanzioni in materia;

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

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

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

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

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

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 operativa<sup>4</sup> e settoriale<sup>5</sup> del contribuente stesso. Questo permette, infatti, di identificare sin da subito elementi di criticità tra l'operato del soggetto e quanto da questo dichiarato, di finalizzare al meglio il controllo e rendere lo stesso più veloce e proficuo, di corroborare – infine – i riscontri derivanti dalla ricostruzione del volume dei ricavi o compensi conseguiti nell'esercizio di attività di impresa o artistico-professionali basate su prove di natura presuntiva.

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

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

- ~ verificare se nei confronti del soggetto sono state già eseguite nel corso degli ultimi anni altre attività istruttorie esterne, la loro tipologia ed il risultato delle stesse al fine di valutare l'opportunità di una reiterazione del controllo<sup>6</sup>;
- ~ 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.

---

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

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

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

## 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 Tributaria<sup>7</sup>.

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 qualità<sup>8</sup>.

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:

<b>Persona fisica</b>	<b>Persona non fisica</b>
<u>INFORMAZIONI ANAGRAFICHE</u>	
codice fiscale	codice fiscale
partita IVA attiva (e data di apertura)	partita IVA attiva (e data di apertura)
codice attività dichiarato	codice attività dichiarato
altre attività esercitate	altre attività esercitate
autorizzazione alle operazioni intracomunitarie	autorizzazione alle operazioni intracomunitarie
domicilio fiscale (ed eventuali variazioni)	sede legale (ed eventuali variazioni)
ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente sul soggetto in base al domicilio fiscale	domicilio fiscale (ed eventuali variazioni)
famiglia fiscale	ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente sul soggetto in base al domicilio fiscale
esistenza di eventuali partite I.V.A. cessate	esistenza di eventuali partite I.V.A. cessate
sede di esercizio dell'attività	altre sedi di esercizio dell'attività e luogo di conservazione delle scritture contabili
rappresentanze e partecipazioni in società	precedenti Denominazioni / Nature Giuridiche variate dal soggetto

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

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

luogo di conservazione delle scritture contabili  
 residenze estere  
 dati del registro imprese (fonte CCIAA)  
 dati del registro protesti (fonte CCIAA)

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 contestazione, accertamenti parziali, accertamenti da studi di settore e da parametri  
 domande di chiusura liti pendenti e proposte di conciliazione  
 presenza e dati dei ricorsi in sede contenziosa

presenza e dati di attività istruttorie (verifiche, accessi)  
 presenza e dati di segnalazioni (es. segnalazioni dei Comuni, della GdF, dell'INPS ecc.)  
 presenza e dati di atti di accertamento, accertamento con adesione, atti di contestazione, accertamenti parziali, accertamenti da studi di settore e da parametri  
 domande di chiusura liti pendenti e proposte di conciliazione  
 presenza e dati dei ricorsi in sede contenziosa

DATI DELLE RISCOSSIONI

presenza e dati dei versamenti con modello F24 e F23

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 ruoli, degli sgravi, delle rateazioni e sospensioni

ALTRE INFORMAZIONI

*(di carattere patrimoniale e relativi alla capacità contributiva)*

dati del Catasto (fabbricati e terreni)

dati del Catasto (fabbricati e terreni)

dati della conservatoria

dati della conservatoria

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

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

presenza e dati degli atti registrati

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)

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

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.

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

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

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

presenza e dati sui contratti assicurativi stipulati dal soggetto

presenza e dati sui contratti assicurativi stipulati dal soggetto

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

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

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

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

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

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

presenza del soggetto come comunicante elenco  
“clienti e fornitori”

comunicazioni da strutture sanitarie private

comunicazioni stampati fiscali

comunicazioni contribuenti minimi in franchigia

presenza del soggetto come comunicante elenco  
“clienti e fornitori”

comunicazioni da strutture sanitarie private

comunicazioni stampati fiscali

## 2.2 Ulteriori fonti di informazioni

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

### Collegamento alle Camere di Commercio

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

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

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

Informazioni da statuto, statuto depositato

Capitale e strumenti finanziari

Storia delle società o enti controllanti

Scioglimento, procedure concorsuali, cancellazione

Soci e titolari di diritti su quote o azioni

Partecipazioni in altre società

Amministratori

Sindaci, membri organi di controllo

Titolari di altre cariche o qualifiche

Società o enti controllanti

Trasferimenti d'azienda, fusioni, scissioni, subentri  
Attività, albi, ruoli e licenze  
Sede e unità locali  
Pratiche in istruttoria  
Storia delle modifiche  
Storia delle partecipazioni in altre società

### INTERNET e Mass Media

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

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

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

Le ricerche in Internet, tuttavia, non devono prescindere mai dall'utilizzo dei cosiddetti "motori di ricerca" (ad esempio Google all'indirizzo [www.google.it](http://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](http://www.istat.it); [www.unioncamere.it](http://www.unioncamere.it); <http://www1.agenziaentrate.it/ufficiostudi/>; [www.sose.it](http://www.sose.it); [www.censis.it](http://www.censis.it); [www.cnel.it](http://www.cnel.it); [www.tagliacarne.it](http://www.tagliacarne.it).

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

### 2.3 Profili organizzativi e inquadramento giuridico

### **Modalità di esercizio della professione**

L'attività degli studi legali, ovvero la professione di "avvocato", può essere esercitata sia in forma singola, sia in forma associata.

Generalmente l'attività viene espletata in forma singola, anche se le attuali realtà evidenziano la presenza di studi associati composti da professionisti con specializzazione differenziata nelle varie branche del diritto (penalisti, civilisti, matrimonialisti, tributaristi e, nelle aree più industrializzate, avvocati con specializzazione in diritto commerciale ed internazionale); in questi casi la forma associata viene scelta per fornire maggiori servizi ai clienti e per ridurre le spese generali dello studio che, di fatto, vanno ad essere ripartite tra gli associati.

In fase evolutiva è il fenomeno delle Partnership. Importanti studi internazionali e grossi studi associati nazionali tendono all'aggregazione di realtà professionali locali soprattutto nelle zone ove sono particolarmente sviluppati i settori del diritto societario, finanziario, contrattuale, pubblico ed internazionale. Queste nuove "alleanze" permettono al *network* una presenza territoriale molto diffusa ed ai professionisti aderenti, che mantengono buona parte della propria autonomia, di accedere a clienti di grande spessore: banche, società multinazionali, public utilities, etc..

Altro tipo di organizzazione dell'attività professionale è dato dagli studi integrati, composti da professionisti esercenti attività diverse (ad esempio: avvocato, consulente del lavoro, dottore commercialista o ragioniere, specialisti in marketing e comunicazione).

Con d.Lgs. del 2 febbraio 2001, n. 96 il Consiglio dei Ministri, in attuazione della Direttiva Comunitaria 98/5/CE, ha approvato l'istituzione delle "Società tra professionisti" (Stp). Nell'ambito delle norme che regolano tale nuova tipologia societaria, strutturalmente simile alla società in nome collettivo, è stato tra l'altro stabilito che dette società:

- ◆ possono essere costituite con atto pubblico o scrittura privata sottoscritta dai contraenti;
- ◆ hanno come oggetto esclusivo l'esercizio in comune della professione forense;
- ◆ dovranno essere iscritte nel registro delle imprese, nell'albo degli avvocati.

Principalmente l'attività legale consiste nella rappresentanza e nella difesa del cliente e la maggiore o minore specializzazione è sintomatica dell'indice di professionalità raggiunto dall'avvocato.

A titolo di mera esemplificazione, certamente non esaustiva, si fornisce un elenco delle aree specialistiche:

- ◆ civilista;
- ◆ penalista;
- ◆ amministrativista;
- ◆ internazionalista;
- ◆ tributarista;
- ◆ diritto di famiglia;
- ◆ diritto commerciale e societario;
- ◆ infortunistica;

- ◆ lavoro e previdenza;
- ◆ net economy (e-commerce, information technology, Internet, ecc.).

Per un quadro più completo dell'attività professionale, può essere utile consultare il Regio Decreto Legge 27 novembre 1933, n. 1578, convertito con modificazioni dalla Legge 22 gennaio 1934, n. 36 (legge professionale), nonché il Regio Decreto, n. 37 di pari data (*norme integrative e di attuazione*), la Legge 9 febbraio 1982, n. 31 (*Libera prestazione di servizi da parte degli avvocati cittadini degli Stati membri delle Comunità Europee*) e da ultimo, la Legge 24 febbraio 1997, n. 27 che ha soppresso l'albo dei procuratori legali ed introdotto nuove norme in materia di esercizio della professione forense. Tale normativa è, di regola, reperibile in appendice ai Codici di Procedura nella parte dedicata alle Leggi Complementari.

### 3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO

#### 3.1 L'accesso

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

Sotto questo profilo sarà opportuno programmare l'accesso con modalità ed in ore tali da svolgerlo in coincidenza con la presenza del professionista nello studio.

Un accesso nelle ore pomeridiane, ad esempio, potrà sortire un esito positivo giacché, solitamente, le ore antimeridiane sono utilizzate dall'avvocato per la partecipazione ad udienze e per il disbrigo di pratiche presso uffici pubblici.

Si dovrà procedere alla ricerca della documentazione contabile e soprattutto extracontabile (agende, rubriche telefoniche, corrispondenza, fascicoli, brogliacci, etc.), al fine di rilevare dati in contrasto con le scritture contabili.

A tale scopo è utile chiedere al professionista, all'atto dell'accesso, ove sia ubicato l'archivio corrente e quello storico, nei quali vengono conservati i fascicoli processuali, relativi a vertenze ancora in essere o già chiuse, che formeranno oggetto di analisi.

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

Si evidenzia, al riguardo, che l'art. 103 del C.P.P., richiamato espressamente dal citato comma 3 dell'art. 52, preclude soltanto l'esame di quei documenti che, individuati secondo le modalità descritte dall'art. 35 delle norme di attuazione del C.P.P., si riferiscono a rapporti strettamente inerenti al mandato fiduciario tra il difensore ed il cliente.

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

Oltre al segreto di ufficio si rammenta che i verificatori sono tenuti a trattare, custodire e controllare i dati personali e/o sensibili mediante l'adozione di idonee e preventive cautele al fine di evitare rischi di distruzione o perdita dei dati stessi, di accesso non autorizzato o di trattamento non consentito o non conforme alle finalità di raccolta.

Si precisa che, ai sensi dell'art. 27 della Legge del 31 dicembre 1996, n. 675, il trattamento di tali dati personali è consentito all'Amministrazione finanziaria per lo svolgimento delle proprie funzioni istituzionali, nei limiti stabiliti dalla legge e dai regolamenti.

Si consiglia ai funzionari verificatori di limitare il controllo dello schedario dei clienti alle sole parti che

possono essere rilevanti ai fini della determinazione del tipo di prestazione resa e di non inserire, in nessuna fase della verbalizzazione, documentazioni o informazioni che consentano l'identificazione dei clienti e delle casistiche ad essi riconducibili, provvedendo o a codificare o a non evidenziare i nominativi dei clienti.

### **3.2 Rilevazione del personale**

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

L'obiettivo è quello di verificare:

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

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

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

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

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

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

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

1. delle *comunicazioni preventive*<sup>9</sup> 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 lavoro<sup>10</sup> (che ha sostituito il libro paga e il libro matricola obbligatoriamente a partire dall'anno d'imposta 2009);

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

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

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

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

In caso di irregolarità, una copia di tale verbale va trasmessa alla Direzione Provinciale del Lavoro – Servizio Ispettivo, accompagnato da una apposita lettera di "*segnalazione riscontro lavoratori irregolari*"<sup>11</sup>, al fine della irrogazione delle sanzioni, di cui all'articolo 3 commi 3 e 5 del d.l. n. 12/2002<sup>12</sup>.

### **3.3 Controlli prioritari**

Si procederà, inoltre, a rilevare e/o verificare:

- ◆ la regolarità delle scritture contabili;

---

<sup>9</sup> 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.

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

<sup>11</sup> 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.

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

- ◆ i dati utilizzati e dichiarati dal contribuente ai fini dell'applicazione dello Studio di Settore. Lo Studio approvato con D.M. 20 marzo 2001, pubblicato nel S.O. n. 66 della G.U. del 31.3.2001, n. 76, è utilizzabile a partire dal periodo di imposta 2000 ed ha carattere sperimentale.

I risultati derivanti dall'applicazione GE.RI.CO. non possono essere usati direttamente per l'azione di accertamento ma possono, comunque, costituire uno strumento di ausilio in sede di verifica e di controllo;

- ◆ 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. In particolare andrà effettuata un'attenta ricognizione delle funzioni svolte da tutti questi soggetti all'interno dello studio. Dovrà essere, in sostanza, verificato se queste figure svolgono funzioni di mero supporto al titolare (o ai titolari) dello studio, ovvero siano in grado (e di ciò siano state rilevate tracce significative, ancorché informali) di fornire un servizio completo di assistenza legale;
- ◆ la tipologia della clientela assistita e le prestazioni effettivamente rese. Il genere della clientela dipenderà, ovviamente, dall'indirizzo professionale seguito dall'avvocato. Fra i clienti degli amministrativisti e dei civilisti, ad esempio, vi potranno essere molte aziende ed enti pubblici, mentre la clientela dei matrimonialisti e penalisti sarà costituita prevalentemente da soggetti privati;
- ◆ il livello di automazione e dotazione di supporti informatici, con l'indicazione dell'entità degli investimenti effettuati e dei servizi acquisiti (banche dati, contratti d'uso di software); in connessione andranno rilevati i consumi di elettricità e telefonici.

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

Si rammenta che nel caso in cui il contribuente non consenta l'utilizzazione degli impianti tramite 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 alla lettura ed all'elaborazione dei supporti magnetici al di fuori dei locali.

Con larga diffusione delle nuove tecnologie è sempre più frequente lo scambio di dati ed informazioni tramite posta elettronica (E-mail). Tali informazioni desunte dalla casella di posta elettronica del professionista possono avere rilevanza ai fini del controllo. A questo proposito si fa presente che i messaggi già "aperti", come per la normale corrispondenza attinente l'attività, sono direttamente acquisibili mentre quelli non ancora letti o per i quali è eccepito il segreto professionale sono da trattare secondo quanto previsto dall'art. 52, comma 3, del d.P.R. n. 633/72 (si evidenzia che in molti programmi di gestione della posta elettronica i messaggi aperti sono contraddistinti da un'icona raffigurante una busta aperta mentre quelli non ancora letti da un titolo in grassetto);

- ◆ l'esistenza di un eventuale sito Internet non rilevato durante la fase preparatoria al controllo del contribuente attraverso l'esame della documentazione reperita.

Quanto alle prestazioni professionali, esse possono, in linea di massima, essere ricondotte alle seguenti tipologie:

- ◆ assistenza e difesa avanti agli organi di giurisdizione di merito;
- ◆ assistenza e difesa avanti agli organi di giurisdizione superiore;
- ◆ attività stragiudiziale;
- ◆ assistenza e rappresentanza presso gli Uffici finanziari;
- ◆ proposizione di ricorsi, appelli, memorie, difese tecniche avanti alle Commissioni Tributarie;
- ◆ incarichi arbitrali;
- ◆ incarichi in organi societari;
- ◆ incarichi di curatore fallimentare, liquidatore, commissario giudiziale;
- ◆ corrispondenze con l'estero.

Allorchè l'attività professionale consiste nell'assistenza ai clienti in sede di transazione del danno da circolazione di veicoli con istituti assicurativi, all'atto dell'accesso, verranno rilevati presso lo studio i dati dei clienti assistiti, ai fini della quantificazione dell'onorario.

Per ogni tipo di prestazioni andranno rilevate, anche in contraddittorio con la parte le modalità e la tempistica della fatturazione, avendo riguardo a:

- ◆ corresponsione di anticipi ed acconti;
- ◆ eventuale genericità della descrizione in fattura della prestazione professionale;
- ◆ possibili salti nell'emissione delle notule rispetto all'assistenza prestata nelle varie fasi processuali, che possono essere sintomatici di corrispettivi non registrati.

### **ELEMENTI DA CONSIDERARE AI FINI DEL CONTROLLO**

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

- ◆ età del soggetto, anno d'iscrizione all'albo, data d'inizio dell'attività. Normalmente ad una maggiore anzianità corrisponde una maggiore redditività;
- ◆ eventuale rilevamento dell'attività dai genitori o da parente stretto;
- ◆ prestigio delle sedi, ubicazione ed ampiezza delle stesse;
- ◆ ristrutturazioni operate di recente;
- ◆ titolo di possesso dei locali adibiti a studio (proprietà ovvero locazione) anche ai fini della ricostruzione di una redditività figurativa, su cui vedi infra 3.6;
- ◆ spese sostenute per assicurazioni professionali.

Allo stesso fine sarà opportuno individuare altre attività svolte dal contribuente. In particolare:

- ◆ insegnamento, distinguendo tra scuole superiori, istituti universitari, master e corsi di specializzazione "post-laurea", scuole private;

- ◆ collaborazione a riviste, giornali, enciclopedie e simili;
- ◆ carica di consigliere di amministrazione in società di capitali, banche, cooperative;
- ◆ altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

### **RICERCA DI ELEMENTI PRESSO ORGANI GIURISDIZIONALI CHE CONSERVANO TRACCIA DELLE PRESTAZIONI DI ASSISTENZA LEGALE**

Data la pluralità degli Organi giurisdizionali interessati, la loro dislocazione decentrata sul territorio, la frequente probabilità che la loro ubicazione sia in città diverse da quella ove ha sede l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, è preferibile programmare queste indagini in una fase preliminare all'individuazione dei soggetti da sottoporre a verifica. L'elaborazione complessiva dei dati così reperiti potrà essere di valido ausilio nell'individuazione dei professionisti da sottoporre a controllo. Per singolo avvocato si potranno, tra l'altro, determinare:

- ◆ il numero di clienti assistiti (con tutti i dati identificativi);
- ◆ la quantità di affari (anche extragiudiziali) seguiti;
- ◆ lo stato delle cause patrocinata e il numero degli interventi;
- ◆ i compensi eventualmente liquidati;
- ◆ le (principali) specializzazioni;
- ◆ il raggio di azione (su base territoriale);
- ◆ la complessità delle prestazioni.

Si suggerisce altresì di rilevare, dalla stampa locale e nazionale nonché da quella specializzata, informazioni, anche relative a fatti di cronaca, che possono riguardare l'attività professionale degli avvocati, al fine di costruire un bagaglio di elementi da mettere a disposizione dei verificatori.

Le ricerche saranno condotte presso i seguenti organi:

#### **CORTE DEI CONTI**

L'organo di controllo ha sede giurisdizionale nei capoluoghi di regione. Le sedi sono attive per i giudizi di responsabilità dal 1991, mentre per i giudizi in materia pensionistica sono attive dal 1993. In precedenza la competenza era dell'unica sede in Roma.

E' attiva una procedura informatica che consente, previa interrogazione nominativa del soggetto "difensore", di conoscere:

- ◆ il numero del ricorso proposto;
- ◆ la data in cui è stato messo a ruolo;
- ◆ la data di svolgimento dell'udienza;
- ◆ il dispositivo emesso dal collegio;

- ◆ l'esito del ricorso.

Naturalmente, una volta conosciuto il numero di repertorio assegnato al ricorso, è agevole risalire al nominativo del soggetto difeso proprio attraverso lo stesso sistema informatico.

Le sentenze della Corte non liquidano parcelle alla parte vittoriosa, ma solo rimborsi delle spese sostenute per il giudizio.

Con la stessa procedura informatica sopra citata, vengono da poco trattati i ricorsi proposti in tema di "giudizi di responsabilità"; ove il "pregresso" di questi giudizi non sia stato archiviato nella banca dati la ricerca del nominativo del difensore può essere effettuata sfogliando il Ruolo Generale.

L'esiguo numero degli avvocati esercenti la difesa in tale materia, dimostra che la notorietà del professionista ha un peso rilevante nella scelta dello stesso ed ovviamente anche nella liquidazione della successiva parcella, perciò sarà opportuno prestare la dovuta attenzione a tali controversie, ancora di più se concluse con esito positivo per il convenuto.

Altro elemento di riscontro utile è il Registro di pubblicazione delle sentenze da cui si può rilevare:

- ◆ il nominativo del soggetto chiamato in causa;
- ◆ il numero generale del ruolo dal quale si rileva il nominativo del difensore.

#### TRIBUNALE AMMINISTRATIVO REGIONALE

Il T.A.R., che ha sede nei capoluoghi di regione, ha giurisdizione sui provvedimenti della Pubblica Amministrazione.

Dal 1996 i ricorsi proposti sono gestiti con un'unica procedura informatica valida per tutto il territorio nazionale. Tale procedura, in uso anche al Consiglio di Stato, consente, mediante l'impostazione del nominativo del difensore, di conoscere:

- ◆ il nominativo del ricorrente;
- ◆ il numero e l'anno del ricorso;
- ◆ l'oggetto del ricorso;
- ◆ il tipo di provvedimento emesso (sospensiva o sentenza di merito);
- ◆ la sezione giudicante;
- ◆ il numero della sentenza.

In definitiva, per ogni avvocato si può conoscere il numero complessivo dei ricorsi proposti e di quelli per i quali è intervenuta decisione.

I dati si riferiscono ai ricorsi proposti dal 1996 e alle sentenze pronunciate nel corso dello stesso anno per le quali sono stati ricostruiti i fascicoli con l'aggiunta anche dei ricorsi proposti anteriormente.

Per i ricorsi decisi precedentemente a tale data ogni ricerca è di tipo manuale e può essere operata solo attraverso lo spoglio materiale degli atti.

Analoghe ricerche possono essere eseguite nel sito, curato dal Segretariato Generale Giustizia

Amministrativa: [www.Giustizia-amministrativa.it](http://www.Giustizia-amministrativa.it). La consultazione, resa agevole dall'interfaccia web, può essere effettuata, sia per il Consiglio di Stato che per singolo T.A.R., accedendo alla sezione *informazioni sui ricorsi* ed immettendo negli specifici campi (avvocato ricorrente o avvocato resistente), della sottosezione *ricerca ricorsi*, cognome e (eventualmente) nome del professionista in esame.

### COMMISSIONI TRIBUTARIE

Dal 1991 il ruolo generale è tenuto utilizzando procedure informatiche, uniche per tutte le Commissioni Tributarie.

Dette procedure di automazione delle attività delle segreterie delle Commissioni Provinciali e Regionali consentono di ottenere informazioni in ordine ai difensori dei contribuenti che hanno proposto ricorso o appello. La procedura d'interrogazione sul cognome del difensore fornisce l'elenco dei ricorsi o degli appelli presenti in archivio.

E' possibile reperire le seguenti informazioni:

- ◆ numero del registro generale;
- ◆ proponente;
- ◆ Commissione Provinciale di provenienza (o ufficio che ha emesso l'atto per le Commissioni Provinciali);
- ◆ dati identificativi del difensore.

Va tenuto presente che ciascuna Commissione può fornire i dati di propria competenza e che l'acquisizione al sistema di tutti gli elementi del fascicolo avviene solo prima della discussione, mentre all'atto dell'iscrizione vengono acquisiti i dati generali (atto, numero delle parti, numero dei difensori, etc.) ed i dati del primo istante.

Si ricorda che è sempre possibile chiedere al Centro Informativo i dati sopra citati con riferimento a tutti gli organi di giurisdizione tributaria presenti sul territorio nazionale. Tale modalità potrà rivelarsi utile anche per verificare il raggio di azione in cui il professionista esercita la propria attività.

### UFFICI GIUDIZIARI

Con il d.Lgs. del 19 febbraio del 1998, n. 51 (pubblicato in G.U. del 20/3/1998, n. 66) oltre alla figura del Giudice Unico di primo grado sono state introdotte molte innovazioni nell'assetto dell'ordinamento giudiziario (si pensi alla soppressione delle Preture e alla conseguente trasformazione in sezioni distaccate del Tribunale o alle nuove competenze di Tribunali e Corti d'Appello in tema di controversie di lavoro). Tale riforma prevede sostanziali modificazioni dei riti processuali e delle attività amministrative ad essi collegati. Il nuovo quadro che si prospetta è ben delineato nella "Circolare congiunta delle Direzioni Generali dell'Organizzazione Giudiziaria, degli Affari Civili e degli Affari Penali" emanata in data 21/05/1999 (pubblicata in G.U. del 24/05/99, n. 119), reperibile sul sito [www.giustizia.it](http://www.giustizia.it). In tema di registri penali e civili il Legislatore sta introducendo norme e regolamenti in ordine alle nuove modalità di tenuta, che sostituiscono progressivamente le disposizioni esistenti. E' utile rammentare che presso le sezioni distaccate sono trattati gli affari civili e penali sui quali il tribunale giudica in composizione monocratica, con esclusione delle controversie in materia di lavoro e previdenza. Pertanto nelle suddette sezioni sono presenti tutti i principali registri tenuti presso la sede centrale.

### Penale

L'individuazione dei soggetti assistiti e degli altri elementi utili alla ricostruzione dei compensi professionali può essere condotta attraverso l'esame dei seguenti registri ove è possibile rilevare il nominativo del difensore:

- ◆ registro delle udienze dibattimentali (ruolo delle udienze);
- ◆ registro delle udienze della Camera di Consiglio;
- ◆ registro delle Camere di Consiglio tenuto presso l'Ufficio del G.I.P./G.U.P., dal quale è rilevabile il nominativo del difensore relativamente ai procedimenti camerale ed alle convalide degli arresti;
- ◆ registro generale degli affari penali, tenuto presso i Tribunali e sue sezioni distaccate e le Corti d'Appello, ove vengono annotati gli estremi identificativi degli imputati e il capo d'imputazione;
- ◆ registro generale di segreteria tenuto dalle Procure presso i Tribunali e sezioni distaccate.

I registri delle udienze sono le principali fonti di informazione poiché contengono sempre il nominativo dei professionisti e la loro funzione. Da tali registri si evince, ad esempio, se il difensore d'ufficio (patrocinio gratuito) si trasforma in avvocato di fiducia (con parcella). L'esame dei registri va però effettuato con cura poiché l'avvocato ivi indicato è quello presente all'udienza e spesso il professionista può intervenire o in qualità di codifensore (andranno allora individuati gli altri componenti il collegio di difesa) o in mera sostituzione dell'effettivo difensore.

Può essere utile esaminare, presso le più vicine case circondariali, il registro dei colloqui con i detenuti, individuando quelli ai quali ha partecipato il professionista.

### Civile

Dal 1 gennaio 2001 va a pieno regime "la nota unica di iscrizione a ruolo". Questo modello predisposto in diverse tipologie, sia per il primo grado che per il giudizio di appello, a seconda dell'oggetto della controversia (per ulteriori chiarimenti si veda la circolare del 02/08/2000 n. 2 del Ministero di Grazia e Giustizia anch'essa disponibile sul sito [www.giustizia.it](http://www.giustizia.it), contiene le notizie essenziali della causa: oggetto, valore della controversia, parti ed avvocati che le rappresentano). Tali dati vengono trattati ed archiviati elettronicamente in modo univoco per tutto il territorio nazionale; risulta pertanto più agevole reperire tramite interrogazione al sistema informativo dell'Ufficio Giudiziario dati inerenti la quantità e qualità delle cause trattate dai singoli professionisti.

Per il periodo pregresso (per l'ultimo trimestre 2000 la procedura sopra indicata è già operativa "in fase sperimentale") si procederà nell'esame dei preesistenti sotto indicati registri:

- ◆ registro generale degli affari civili, tenuto sia presso i Tribunali e le sue Sezioni distaccate (ex Preture) e le Corti d'Appello. La ricerca può essere più utilmente indirizzata, secondo la specializzazione del professionista, presso le sezioni che si occupano in prevalenza di un tipo di vicenda processuale (ad esempio, cause di separazione, procedure fallimentari) ove è più probabile reperire il nome del difensore;
- ◆ registro generale degli affari civili, tenuto presso le Corti d'Appello;

- ◆ registro delle sezioni civili della Corte di Cassazione che trattano la materia matrimoniale.

Potrà inoltre essere visionato, presso l'Ufficio del Dirigente delle notifiche, esecuzioni e protesti, il registro cronologico, allo scopo di estrapolare le ordinanze emesse nel corso di procedimenti di separazione e di divorzio la cui notifica è spesso chiesta direttamente dal legale.

Ugualmente utile potrà rivelarsi lo spoglio dei verbali di conciliazione conservati presso la Cancelleria del Tribunale.

#### Lavoro

- ◆ registro generale sezione lavoro tenuto presso la Sezione Lavoro del Tribunale (che è giudice di 1° grado in tali controversie), sia sotto forma cartacea che meccanizzata, dal quale è rilevabile il nominativo del difensore della parte attrice. Ante riforma il Tribunale, su tali controversie, era Giudice dell'appello (in 1° grado la competenza era pretorile) pertanto presso i suoi uffici si troverà la gran parte di appelli sino a maggio 1999. Presso le Corti d'Appello (attuali Giudici di 2° grado), sono presenti solo le impugnazioni relative a sentenze emesse dopo l'avvio della riforma.

Anche in tal caso sarà utile visionare, presso l'Ufficio del Dirigente delle notifiche, esecuzioni e protesti, il registro cronologico, dal quale è possibile enucleare i nominativi dei legali che hanno richiesto la notificazione di atti nell'interesse dei loro assistiti.

#### Giudice di pace

La snellezza delle procedure utilizzate presso l'Ufficio del Giudice di pace rende poco efficace la consultazione dei registri delle udienze ove, di norma, vengono annotati solo gli estremi della parte costituita. Senz'altro più proficua è la consultazione delle Raccolte generali delle sentenze e dei decreti ingiuntivi ove vengono archiviate tutte le sentenze ed i decreti emessi nei vari anni. In tali volumi è agevole rilevare, oltre che le parti, anche i professionisti che le assistono.

Si ribadisce che è sempre opportuno, laddove non sia comunque agevole il lavoro di ricerca e spoglio per una maggiore proficuità del controllo, che i dati presso gli uffici e gli organi giudiziari siano acquisiti nella fase di programmazione delle verifiche per un pluralità di soggetti aventi le stesse specializzazioni professionali. I curatori di tale fase propedeutica rileveranno se, oltre agli atti e alla documentazione istituzionali, presso gli uffici sopra citati, siano posti in essere elenchi, archivi o elaborazioni utili alla successiva attività di verifica acquisendoli (se possibile) o stralciandone le parti ritenute d'utilità.

### **3.4 Il controllo del volume d'affari**

Acquisiti gli elementi di riscontro si procederà all'individuazione delle:

- ◆ prestazioni non fatturate;
- ◆ prestazioni fatturate per importi incongrui, attraverso il raffronto tra gli incarichi professionali ricevuti dal contribuente e le parcelle emesse o anche tra queste ed i fondi spesa richiesti al cliente. Tali fondi sono commisurati al grado di importanza (anche economica) e alla complessità dell'incarico giudiziale. Gli importi vengono fissati dai Consigli dell'Ordine ed i professionisti normalmente vi si adeguano. Parcelle, che remunerano l'incarico professionale con importi pari o di poco superiori (se non addirittura inferiori)

all'ammontare del fondo spesa previsto, possono essere chiaro sintomo di introiti solo parzialmente fatturati.

L'individuazione degli incarichi espletati potrà avvenire, oltre che sulla base delle notizie attinte presso gli Uffici giudiziari, anche attraverso l'esame:

- ◆ della documentazione extracontabile e dell'altra documentazione acquisita all'atto dell'accesso;
- ◆ dei fascicoli relativi ai clienti;
- ◆ delle schede o dell'archivio clienti, attraverso un'attenta ricognizione dei dati riportati negli schedari e/o nei programmi informatici di gestione studio legale avendo cura, in questo secondo caso, di visionare quei "moduli" del programma informatico quali: Clienti, Pratiche, Agenda legale, Parcelle, Prestazioni da non parcellare (e simili), che certamente riportano dati utili alla verifica.

Nella disamina dei fascicoli relativi ai clienti e/o delle schede (cartacee o informatizzate) ad essi riferite deve porsi particolare attenzione al numero di pratica assegnato. Una numerazione discontinua tra clienti acquisiti nello stesso periodo d'imposta può sollevare il dubbio che i fascicoli di alcuni assistiti, specialmente per affari extragiudiziali, non vengano portati a conoscenza dei verificatori perchè trattati separatamente ed in modo "informale".

In presenza di fatture attive con causali generiche, non del tutto in linea con quanto disposto dall'art. 21 del d.P.R. n. 633/72, può risultare particolarmente difficoltosa la ricostruzione delle prestazioni rese ed il controllo della congruità dei ricavi; in tali casi occorre procedere all'individuazione delle prestazioni professionali attraverso la documentazione acquisita, le risposte ai questionari eventualmente inviati ai clienti ed in contraddittorio con la parte.

La determinazione dei proventi, qualora non sia stato possibile conoscere l'effettivo compenso incassato, potrà essere eseguita sulla scorta di quanto pattuito per prestazioni professionali similari, oppure ricorrendo alla tariffa forense vigente, applicando per ciascuna voce la media tra il minimo ed il massimo dell'onorario previsto o il massimo, se giustificato dal prestigio e dalla notorietà del professionista.

Si tenga conto, come già accennato, che in materia penale occorre distinguere tra difese di fiducia e difese d'ufficio; queste ultime, che non sempre danno luogo al pagamento di onorari a favore dell'avvocato, possono frequentemente trasformarsi in difesa di fiducia.

Per quanto riguarda le transazioni con le compagnie di assicurazioni per i danni causati dalla circolazione degli autoveicoli, si tenga presente che il danneggiato rilascia al professionista un'ampia procura, che va dalla transazione alla firma della quietanza di liquidazione del sinistro. Per questo, quando viene raggiunta l'intesa, l'assegno, normalmente comprensivo dell'onorario dell'avvocato, viene a quest'ultimo rilasciato dalla compagnia assicuratrice.

Questi compensi sono stabiliti spesso dall'avvocato in modo discrezionale e arrivano talvolta fino al 50% dell'importo liquidato per il sinistro. Dal momento che le assicurazioni non distinguono il risarcimento dall'onorario riconosciuto al legale, si può risalire all'effettivo compenso corrisposto al professionista soltanto dalla differenza tra l'importo liquidato dalla compagnia e quello effettivamente incassato dal danneggiato.

In sede giudiziale, con l'avvento dei Giudici di pace, le vicende hanno assunto un contorno più chiaro. Infatti, nelle sentenze viene distinto l'importo destinato a soddisfare il danneggiato da quello destinato al professionista.

Potrà essere valutata l'opportunità di inviare questionari ai clienti, ai quali saranno richiesti:

- ◆ data e tipo di prestazioni fruite;
- ◆ data e modalità del pagamento dell'onorario (assegno bancario, contanti, etc.).

Si registra sovente un alto grado di reticenza dei clienti nelle risposte al questionario ed una certa riluttanza a "smentire" le risultanze documentali. Il questionario si rivela tuttavia efficace quando è utilizzato nei confronti dei clienti degli avvocati matrimonialisti che più facilmente riferiscono con esattezza i termini economici del rapporto intrattenuto con i professionisti.

Sulla base della provenienza si potranno classificare i compensi percepiti:

- ◆ da ditte (individuali, società, enti, etc.);
- ◆ da professionisti;
- ◆ da privati.

Partendo dal rigo della dichiarazione che riporta le ritenute d'acconto subite, si possono calcolare i compensi percepiti da imprese dividendo le ritenute medesime per 0,20 (per 0,19 sino al 31/12/1997).

Dalla differenza tra i compensi globali e quelli assoggettati a ritenuta (a questi vanno aggiunti gli eventuali compensi percepiti in qualità di difensore di ufficio che possono riscontrarsi dal registro delle spese di giustizia anticipate dall'erario in materia civile e penale "modello 12" tenuto presso il tribunale), si può ricavare l'entità delle prestazioni effettuate nei confronti di privati e di altri professionisti.

Nell'ambito dei compensi dichiarati si potrà poi distinguere tra: quelli riferibili a prestazioni di consulenza effettiva, quelli ritratti da incarichi rivestiti negli organi amministrativi o di controllo di società o enti e quelli frutto di funzioni svolte per conto di pubblici uffici.

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

Spesso si constata, infatti, che i dati contabili sono coerenti, ma altrettanto spesso la coerenza è solo nei saldi di fine esercizio. Se i dati vengono scomposti ed elaborati in maniera diversa, rispetto alle esigenze della dichiarazione, possono talvolta costituire la spia di irregolarità sostanziali.

Ad esempio, potrebbe apparire sufficientemente congruo il reddito dichiarato, in relazione al volume d'affari ed ai costi esposti in dichiarazione, da un avvocato con studio di proprietà in una zona semicentrale di una media città, organicamente strutturato, con tre o quattro persone tra collaboratori ed impiegati, dotato di un buon livello di automazione.

Se però, a seguito della scomposizione dei compensi, risulta che i proventi derivanti dalle funzioni (di puro apporto intellettuale) di consigliere di amministrazione, di curatore fallimentare, da collaborazioni a giornali e riviste, etc., costituiscono buona parte dei compensi dichiarati, sarà poco credibile che una struttura amministrativa abbastanza complessa sia mantenuta in funzione per conseguire una percentuale non rilevante di reddito; ad esempio inferiore a quanto ottenibile dalla semplice locazione dei locali adibiti a studio.

In tal caso, nella presunzione che una parte dei proventi propri dello studio sia stata sottratta a tassazione, andranno attentamente osservati soprattutto i rapporti con la clientela non interessata al rilascio della fattura (privati non esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo).

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.

La gratuità delle prestazioni può essere considerata verosimile nei confronti di parenti o di colleghi-amici.

Qualora il professionista sostenga il mancato pagamento dell'onorario da parte del cliente, si potrà riscontrare 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.

### 3.4.1 Controllo delle spese

L'analisi delle spese dovrà improntarsi alla valutazione della loro entità in relazione alla natura dei compensi conseguiti.

La congruità sarà, quindi, valutata in connessione ai proventi che derivano dalle prestazioni tipiche di uno studio legale e non anche rispetto a quelli scaturenti da incarichi, docenze, collaborazioni, che non richiedono il supporto di una struttura organizzata.

Sempre più avvocati si avvalgono, per il disbrigo delle attività di routine (deposito atti, pagamento ed applicazione bolli e/o diritti, scritturazioni, reperimento notizie, etc.) presso i vari uffici pubblici e giudiziari, di società di servizi e/o cooperative (costituite tra gli stessi professionisti). Nella fase propedeutica alla programmazione delle verifiche sarà utile individuare tali società e tramite questionari o procedendo ad accessi, rilevare le prestazioni da queste espletate nei vari esercizi per singolo studio legale.

Andranno valutati i costi variabili in funzione del volume d'affari, quali:

- ◆ acquisti di personal computer;
- ◆ programmi di gestione informatica (gestione dello studio, banche dati, formulari, codici);
- ◆ utenze telefoniche, fax, modem, etc.;
- ◆ altre spese come carta, cancelleria;
- ◆ spese di assicurazione per rischi professionali.

Ingiustificate incongruenze delle spese rispetto ai compensi dichiarati, possono costituire l'indizio di omesse fatturazioni di proventi professionali.

In particolare, si tenga presente che i premi pagati per assicurazioni professionali, atteso che il relativo costo aumenta notevolmente in funzione del capitale assicurato, vanno attentamente valutati soprattutto se non appaiono congrui rispetto al volume d'affari conseguito nell'anno verificato ed in quello precedente.

### 3.5 Altri indizi e riscontri

Il controllo incrociato tra i pagamenti effettuati con carte di credito e/o bancomat ed i documenti fiscali consente di rilevare se sussiste corrispondenza tra i corrispettivi introitati e quelli registrati.

Nonostante tale forma di pagamento renda più difficoltoso l'occultamento dei ricavi, potrebbe risultare opportuno l'esame incrociato tra i documenti fiscali emessi ed i riepiloghi contabili delle società di gestione delle carte di credito o i tagliandi P.O.S.

Nella maggioranza dei casi gli estratti conto delle società di gestione delle carte di credito, aventi in genere periodicità mensile, contengono le date e gli importi per singola transazione avvenuta, con distinto addebito delle commissioni dovute per il servizio.

Pertanto, la richiesta al contribuente e l'acquisizione degli estratti conto delle movimentazioni di pagamenti effettuati con "moneta elettronica" consente di verificare la veridicità dei ricavi contabilizzati.

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

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

Occorre tenere conto, inoltre, che il reddito dichiarato non dovrebbe mai collocarsi (quantomeno in modo ricorrente) al di sotto di quello figurativo costituito dalla somma:

- ◆ dei proventi ottenibili da un impiego alternativo del capitale investito nell'attività professionale (arredi, attrezzature, etc.);
- ◆ del fitto figurativo dei locali (qualora siano di proprietà) ove il professionista svolge l'attività;
- ◆ della retribuzione conseguibile da un'attività di lavoro dipendente nello stesso settore.

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

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

In tal caso, soprattutto qualora non sia stato possibile effettuare una convincente ricostruzione del volume d'affari, si potrà procedere, sia pure ai soli fini dell'imposizione diretta, all'accertamento sintetico del reddito complessivo secondo la procedura di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 600/73, nei confronti del professionista e/o degli associati.

### **3.6 Le indagini finanziarie**

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

fiscale del contribuente.

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

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

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

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

- Banche;
- Società Poste italiane S.p.a.;
- Intermediari finanziari;
- Imprese di investimento;
- Organismi di investimento collettivo del risparmio;
- Società di gestione del risparmio;
- Società fiduciarie;
- Società ed enti di assicurazione<sup>13</sup>.

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,

---

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

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 medesimi<sup>14</sup>.

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

In tale ambito è intervenuto, da ultimo, l’art. 49, comma 11, del D. Lgs. n. 231/2007 che ha introdotto il potere di acquisire le informazioni anagrafiche dei soggetti che hanno richiesto e/o incassato assegni bancari e postali, nonché assegni circolari, vaglia postali e cambiali emessi in forma<sup>15</sup>.

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.

---

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

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

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

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

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

Indipendentemente dall'esercizio della facoltà di cui al punto precedente, i verificatori possono richiedere, sempre previa autorizzazione del Direttore Regionale dell'Agenzia delle entrate, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi, come precedentemente specificato, direttamente a: banche, società Poste italiane S.p.a., intermediari finanziari, imprese di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio, società di gestione del risparmio e società fiduciarie.

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

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