

Metodologia di controllo

STUDI LEGALI (III EDIZIONE)

Codice attività ATECOFIN 1993:

74.11.1 -	Attività degli studi legali
------------------	-----------------------------

Codice attività ATECOFIN 2004:

74.11.1 -	Attività degli studi legali
------------------	-----------------------------

Indice

1. PREMESSA	3
1.1 Modalità di esercizio della professione	3
2. ATTIVITÀ PREPARATORIA AL CONTROLLO	5
2.1 Controllo delle informazioni relative al soggetto presenti in Internet	6
3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO	7
3.1 L'accesso	7
3.2 Controlli prioritari	8
3.3 Elementi da considerare ai fini del controllo	9
3.4 Ricerca di elementi presso Organi Giurisdizionali che conservano traccia delle prestazioni di assistenza legale	10
3.5 Controllo del volume d'affari	14
3.6 Controllo delle spese	16
3.7 Altri indizi e riscontri	17
3.8 Le indagini finanziarie	17
3.8.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti.....	19
3.8.2 - Richieste dati, notizie e documenti agli istituti di credito e finanziari	19
CHECK LIST	21

1. PREMESSA

1.1 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.

2. ATTIVITÀ PREPARATORIA AL CONTROLLO

Tra le attività preliminari da effettuarsi in ufficio, particolare importanza riveste il reperimento puntuale di tutti i dati disponibili in archivio.

Si tratta, per lo più, di attività ricognitiva rivolta verso le fonti interne di conoscenza, affluite attraverso l'Anagrafe Tributaria o trasmesse all'ufficio da altri soggetti o enti, che si possono rivelare utili per l'inquadramento dell'attività oggetto di controllo.

L'elenco di tali adempimenti può essere così schematizzato:

- ◆ acquisizione di tutte le informazioni possibili dall'archivio dell'Anagrafe Tributaria, sia in ambiente tradizionale che web, attraverso interrogazioni sintetiche e selettive. In particolare è indispensabile reperire dati recenti sull'ubicazione e sul numero dei locali utilizzati mediante opportune interrogazioni delle banche dati presenti nell'archivio A.T.. Di notevole interesse sarà anche l'interrogazione e la consultazione degli atti rilevanti ai fini dell'imposta di registro, nonché dei dati disponibili al sistema informativo dell'IVA, riguardanti le dichiarazioni di inizio attività e delle eventuali variazioni (art. 35 del D.P.R. n. 633/72);
- ◆ acquisizione delle dichiarazioni, ai fini delle imposte sui redditi e dell'I.V.A., relative agli anni sottoposti al controllo, disponibili in linea;
- ◆ consultazione dei *precedenti fiscali*: controlli già effettuati a qualunque titolo, inclusione in liste selettive, osservazione dell'andamento del reddito dichiarato quanto meno nel triennio precedente all'annualità oggetto di controllo;
- ◆ acquisizione di eventuali segnalazioni;
- ◆ reperimento degli elementi di accertamento comunque in possesso dell'ufficio, acquisiti anche occasionalmente per mezzo di fonti non istituzionali (ad es. notizie di stampa).

Andranno valutati in tutta la loro importanza gli elementi indici di capacità operativa, quali il possesso di auto, imbarcazioni, residenze secondarie, spese che comunque denotino un elevato tenore di vita del professionista e del suo nucleo familiare. Tali indici saranno attentamente esaminati, ancorché riferibili al professionista per interposta persona, fisica o giuridica.

A tal fine, oltre ai doverosi controlli da effettuarsi per mezzo dell'Anagrafe Tributaria, occorrerà attingere a fonti diversificate sul territorio (ad es. circoli, club, associazioni cui il professionista sia eventualmente affiliato).

In questa fase sarà sufficiente l'acquisizione degli elementi utili a comporre un quadro più possibile completo circa la redditività potenziale del professionista in termini di capacità di spesa e di consumo.

Per l'eventuale diretto utilizzo dei citati elementi di capacità contributiva vedasi quanto riportato infra sub 3.6.

Per garantire maggiore proficuità all'attività di controllo sarà necessario, per i funzionari procedenti, acquisire un bagaglio informativo quanto più possibile completo ed articolato.

Al fine di una migliore gestione dell'attività di verifica, taluni elementi, possono essere rilevati per una pluralità di professionisti, piuttosto che per un professionista singolo, accentuando così il momento programmatico complessivo dell'attività di controllo da parte dell'ufficio.

Per la determinazione degli onorari, indennità e spese spettanti al professionista occorre rifarsi alle tariffe professionali disciplinate dal D.M. (Giustizia) del 5/10/94, n. 585 recante l'approvazione della Delibera del Consiglio Nazionale Forense in data 12/06/93 (in G.U. del 21 ottobre 1994, n. 247).

Può essere utile prendere conoscenza dei regolamenti che disciplinano l'ordinamento della professione.

A tal proposito si segnala la recente abolizione delle norme deontologiche che vietavano la diffusione di informazioni sull'attività professionale e che rende di più facile reperibilità notizie prima difficilmente rilevabili. Il nuovo Codice Deontologico Forense, infatti, all'art. 17 dispone: "è consentito all'avvocato dare informazioni sulla propria attività professionale, secondo correttezza e verità, nel rispetto della dignità e del decoro della professione e degli obblighi di segretezza e di riservatezza. L'informazione può essere data attraverso opuscoli, carta da lettere, rubriche professionali e telefoniche, repertori, reti telematiche, anche a diffusione internazionale. E' consentita l'indicazione nei rapporti con i terzi di propri particolari rami di attività".

2.1 Controllo delle informazioni relative al soggetto presenti in Internet

La "rete" è sempre più usata dagli avvocati sia per la "promozione" della propria attività, resa possibile grazie alla già citata modifica alle regole deontologiche, sia per comunicare con colleghi, scambiarsi documenti, informazioni, collaborazioni ed aggiornamenti.

I siti che si occupano di tematiche specifiche sono numerosi ed in continua evoluzione; vanno da community di professionisti (tra i quali vi è comunicazione diretta ed interattiva) ai portali dedicati ai servizi per lo studio legale ai siti dei singoli Ordini (territoriali).

Pertanto al fine di raccogliere maggiori informazioni sul soggetto da sottoporre a controllo sarà utile verificare la sua presenza in Internet.

Tale presenza potrà manifestarsi in vari modi: dalla semplice descrizione del soggetto emersa dalla ricerca nel web, alla "pagina" o "vetrina" con poche indicazioni presente su un portale di accesso alla rete, fino al "sito" completo di cataloghi, listini, informazioni tecniche, ecc..

Per effettuare la ricerca è sempre opportuno partire da un indirizzo specifico del soggetto (dominio) ovvero ci si potrà avvalere dei cosiddetti "motori di ricerca".

Il dominio in genere si identifica con la denominazione del contribuente seguita dall'estensione ad esempio (.it), (.com), (.org).

I motori di ricerca contengono una finestra in cui è possibile digitare una o più parole per avviare una ricerca sulla rete; il verificatore potrà 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.

Si segnala, inoltre, che nel sito www.infoimprese.it è presente una banca dati contenente, per i soggetti interrogati, alcune informazioni tratte dal registro imprese e l'eventuale link con cui operare la connessione.

È possibile accedere ad un motore di ricerca dei siti italiani con dominio, tramite il link di connessione www.dominitaliani.it.

3. METODOLOGIA DEL CONTROLLO

3.1 L'accesso

Trattandosi di un controllo presso la sede di un'attività professionale, dovranno essere osservate le prescrizioni di cui all'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, 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 Controlli prioritari

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

- ◆ la regolarità delle scritture contabili;
- ◆ 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.

3.3 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.

3.4 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. 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. 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 camerati 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, 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.

3.5 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, in violazione dell'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.

3.6 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.

3.7 Altri indizi e riscontri

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.

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, comma 4, del D.P.R. n. 600/73, nei confronti del professionista e/o degli associati.

Occorre tenere conto, infine, 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.

3.8 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.

In particolare, per la categoria economica oggetto della presente metodologia, poiché il principio di contabilizzazione dei compensi e delle spese segue il criterio di "cassa", le indagini finanziarie rappresentano uno strumento appropriato per avvalorare la ricostruzione indiretta realizzata nel corso di una verifica e definire l'effettiva entità degli incassi realizzati ed i pagamenti effettuati.

Con riferimento a tale tipologia di controllo, sono quindi delineabili diversificati percorsi d'indagine, che potranno essere seguiti anche in via alternativa, tenendo presente che i commi n. 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 del 19 ottobre 2006, n. 32 nella quale sono state affrontate le novità legislative ed i relativi riflessi giuridici e procedurali.

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

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

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

Gli artt. 32, comma 1, del D.P.R. n. 600/73 e 51, comma 2, del 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".

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

La citata Circolare del 19 ottobre 2006, n. 32 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. del 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) - 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 con i contribuenti medesimi.

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

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

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

3.8.1 - Richiesta al contribuente degli estremi identificativi dei conti

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

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

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

3.8.2 - Richieste 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 del 19 ottobre 2006, n. 32 della Direzione Centrale Accertamento.

CHECK LIST