Gli avvocati al test di controllo sulle tariffe

di Gianfranco Antico

Pubblicato il 8 Maggio 2007

Come è naturale, anche i professionisti soggiaciono agli ordinari poteri del Fisco finalizzati all'appuramento del corretto assolvimento degli obblighi fiscali e contabili. Per tali categorie di soggetti sono stati elaborati appositi studi di settore, nonché apposite metodologie di controllo.

Relativamente all'esercizio delle attività di controllo la normativa originaria è stata innovata a opera dell'art. 18 della L. n. 413/1991: mentre, infatti, l'accesso nei confronti dei professionisti richiedeva dapprima l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria competente per territorio, nella persona del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale, tale incombenza è stata soppressa.

Allo stato, l'intervento dell'A.G. è richiesto solamente per permettere, durante l'accesso, di procedere a perquisizioni personali, all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie per i quali è opposto il segreto professionale.

L'autorizzazione è finalizzata, in tali indagine, all'appuramento della sussistenza dell'assoluta necessità di acquisire dati, elementi e documenti segnalati dall'organo amministrativo procedente come indispensabili per il prosieguo della attività di accertamento; solo sussistendo tale condizione, può giustificarsi la compressione di diritti individuali costituzionalizzati, come quello dell'inviolabilità della persona.

Gli accessi della Guardia di finanza o dei funzionari dell'Agenzia delle Entrate presso i locali utilizzati per l'esercizio di arti e professioni sono regolati in modo identico per l'IVA e per le imposte dirette.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In via generale, l'autorizzazione motivata del capo dell'ufficio fiscale deve essere esibita al contribuente all' atto del primo accesso.Gli accessi fiscali possono riguardare i professionisti:

- direttamente, ovvero per il riscontro del corretto assolvimento degli obblighi fiscali loro propri;
- indirettamente, con il coinvolgimento dei professionisti stessi in qualità di depositari delle scritture contabili dei clienti assistiti, se commercialisti o consulenti fiscali in senso lato.

L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica prevista dall'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, è il presupposto essenziale per poter accedere presso i locali del contribuente che siano stati adibiti anche a sua abitazione.

Secondo una certa linea giurisprudenziale, sarebbe irrilevante il fatto che il contribuente abbia spontaneamente consegnato la documentazione richiesta, talché il difetto di autorizzazione sarebbe sanato dal consenso dell'accesso dato dal soggetto passivo (CTC, Sez. XIV, 15.1.1996, n. 80).

Analogamente ha deciso la Suprema Corte nella sentenza n.1036 del 1° luglio 1997 (dep. il 2.2.1998), secondo le quali, in mancanza dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica:

- è illegittima l'acquisizione da parte della Guardia di Finanza di documenti contenuti all'interno di una borsa posta all'interno dell'autovettura del contribuente, anche se, portata la borsa in caserma e chiusa in un plico sigillato, l'apertura del plico avviene con il consenso del contribuente;
- è illegittimo l'avviso di rettifica della dichiarazione del contribuente fondato su documentazione contabile rinvenuta all'interno dell'autovettura di un di lui dipendente, sottoposta a controllo da una pattuglia della G.d.F. senza autorizzazione dell'A.G., anche se tale documentazione è stata consegnata spontaneamente dal dipendente stesso.

Sulla stessa linea interpretativa, si collocano le seguenti pronunce giurisdizionali: cass., Sez. III Pen., 27.4.2000, n. 5020; cass., Sez. Trib., 29.11.2001, n. 15209; cass., SS.UU., 21.11.2002, n. 16424.

L'opposizione del segreto professionale

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In via generale, la tutela del segreto professionale si impernia sull'art. 622, c.p., ove è previsto il delitto di indebita rivelazione di notizie apprese in ragione del proprio stato, ufficio o professione.

Tale segreto è salvaguardato in ragione dell'esigenza di tutelare l'interesse privato alla riservatezza dei clienti che si rivolgono ad un professionista e dell'esigenza di tutelare l'interesse pubblico a non scoraggiare il ricorso a prestazioni professionali che richiedono la conoscenza di notizie riservate sul conto del cliente.

Sul piano penal-processuale, la tutela del segreto professionale è garantita sotto i profili:

- della facoltà di astenersi dal testimoniare su quanto conosciuto per ragione della propria professione (art. 200, c.p.p.);
- della possibilità di opporsi all'esibizione di atti e documenti richiesti dall'A.G., dichiarando per iscritto che si tratta di notizie coperte dal segreto professionale (art. 256, c.p.p.).

Nel procedimento tributario di controllo (inteso in senso lato), al segreto professionale è attribuita una specifica valenza "limitativa" dei poteri del Fisco, in forza dell'art. 52 del D.P.R. 633/1972, ove è attribuito al professionista la facoltà di eccepire, in sede di accesso, il segreto professionale su documenti e notizie richiesti dai verificatori.

In particolare, l'art. 52, co. 3, del D.P.R. 633/1972, dispone che l'esame di documenti e la richiesta di notizie per i quali è eccepito il segreto professionale possono verificarsi soltanto con l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'A.G. più vicina.

Il segreto in questione assume quindi rilevanza solamente se il professionista lo eccepisce nel corso dell'ispezione e, in ogni caso, l' A.G. può consentire all'organo ispettivo di derogarvi, fatti salvi i limiti imposti dall'art. 103 c.p.p. in tema di garanzie del difensore (1).

Da quanto sopra esposto, consegue che l'acquisizione di documenti e notizie astrattamente coperti dal segreto professionale può considerarsi illegittima solo se vi sia stata opposizione del professionista nella sua qualità di depositario e custode dello specifico segreto.

Se le notizie riguardanti un proprio cliente sono invece spontaneamente rivelate dal professionista ai verificatori, non avviene alcuna acquisizione illegittima di dati e informazioni da parte di questi ultimi, e le notizie apprese possono essere utilizzate nell'accertamento (in tal senso si confronti la sentenza della

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

C.T.C., Sez. VII, del 18.5.1994, n. 1662).

Naturalmente, dal punto di vista della responsabilità civile, i clienti relativamente ai quali può essere contestata una violazione del segreto professionale da parte del professionista possono agire nei confronti di quest'ultimo, senza incidere sulla piena validità dell'accertamento istruito.

Le metodologie di controllo riferite ai professionisti

Al fine di verificare la correttezza fiscale degli operatori economici che intrattengono rapporti diretti con i consumatori finali, l'Amministrazione ha realizzato delle metodologie di controllo standard, distinte in base alla tipologia di attività economica (imprenditoriale o professionale).

Le metodologie si propongono, in particolare, di:

- uniformare i comportamenti operativi degli uffici al fine di assicurare ai controlli un livello 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.

Ad ogni metodologia è allegata una check-list che riepiloga gli adempimenti che i verificatori devono svolgere nell'esecuzione del controllo.

Le numerose metodologie di controllo emanate dall'Amministrazione sono sostanzialmente simili tra loro, perché servono alla formalizzazione di un percorso logico di indagine valido per tutte le attività cui esse si applicano, fatte salve le differenze derivanti dalle caratteristiche peculiari delle stesse.

Si evidenzia che di recente, con circolare n. 22/E del 19 aprile 2007, a seguito dell'ordinaria attività di manutenzione, è stata diramata una nuova versione delle metodologie di controllo per tutta una serie di attività.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La circolare ribadisce le istruzioni più volte fornite (cfr. circolare n. 46/2003 del 1° agosto 2003), circa la necessità che le check list siano correttamente compilate, coerentemente con i controlli effettivamente svolti nel corso dell'attività di verifica. I verificatori dovranno rilevare il personale presente al momento dell'accesso, individuando le mansioni svolte, la data di inizio e la natura del rapporto contrattuale (dipendente, collaboratore, associato, eccetera), al fine di raffrontare i dati acquisiti con quelli risultanti dai libri obbligatori in materia previdenziale e del lavoro.

Gli avvocati

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).

Sono inoltre presenti forme "intregrate" di organizzazione dell'attività, che vedono la presenza di professionisti esercenti attività diverse (avvocati, consulenti del lavoro, dottori commercialisti, etc.).

La professione legale risulta inoltre interessata dal D.Lgs. 2.2.2001, n. 96, che ha recepito la Direttiva Comunitaria 98/5/CE, istituendo le Società tra professionisti (Stp).

Secondo la metodologia, l'attività legale consiste principalmente nella rappresentanza e nella difesa del cliente; la maggiore o minore specializzazione (nelle varie aree di interesse: diritto civile, penale, amministrativo, etc.) è sintomatica dell'indice di professionalità raggiunto dall'avvocato.

Le avvertenze previste per l'attività di controllo nei confronti di altri professionisti (necessità della presenza in studio del professionista o di un suo delegato, opportunità di effettuare l'accesso nelle ore pomeridiane, necessità di richiedere l'autorizzazione all'accesso all'A.G. se è opposto il segreto professionale, etc.) valgono anche per gli avvocati.

In relazione alle ipotesi per le quali si rende applicabile l'art. 52, co. 3, D.P.R. 633/1972, la metodologia evidenzia che l'art. 103 del C.P.P., in tale sede richiamato, 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

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

riferiscono a rapporti strettamente inerenti al mandato fiduciario tra il difensore ed il cliente.

E' opportuno inoltre tenere presente – e quindi comunicare 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.

Le indicazioni metodologiche rilevano che, in ragione della delicatezza del rapporto avvocato – cliente, i verificatori dovranno limitare il controllo dello schedario dei clienti alle sole parti che possono essere rilevanti ai fini della determinazione del tipo di prestazione resa e non dovranno 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.

Gli incaricati del controllo inoltre rilevano e/o verificano:

- la regolarità delle scritture contabili;
- i dati utilizzati e dichiarati dal contribuente ai fini dell'applicazione dello specifico studio di settore;
- 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;
- la tipologia della clientela assistita e le prestazioni effettivamente rese (azienda, enti pubblici, 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.

Se il professionista si avvale di sistemi informatici, i verificatori richiedono i dati elaborati dal programma di gestione che, per gli studi professionali, prevede un archivio clienti e, dal menù generale, una stampa dei clienti, acquisendo, altresì, anche i dati presenti nell'hard disk dei personal computer e nei floppy disk (ovvero nelle unità rimovibili in genere, come CD-rom, DVD, unità di memoria), eventualmente rinvenuti.

Per quanto riguarda la posta elettronica del professionista, è rammentato che i messaggi già "aperti", come la normale corrispondenza attinente l'attività, sono direttamente acquisibili; mentre quelli non ancora letti, o per i quali è eccepito il segreto professionale, possono invece essere acquisiti solo con autorizzazione dell'A.G.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Quanto alle prestazioni professionali, esse sono ricondotte, in linea di massima, 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.

Per ogni tipo di prestazioni sono rilevate, anche in contraddittorio con i soggetti verificati, 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.

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, il reperimento dei dati presso tali Organi viene effettuato in via preliminare.

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 patrocinate e il numero degli interventi;
- i compensi eventualmente liquidati;
- le principali specializzazioni;
- il raggio di azione (su base territoriale);
- la complessità delle prestazioni.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

E' altresì suggerito ai verificatori 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, per trarne informazioni rilevanti ai fini dei controlli.

Acquisiti gli elementi di riscontro si procederà all'individuazione delle prestazioni non fatturate e di quelle 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.

L'individuazione degli incarichi espletati può 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.

Nell'esame 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. 633/1972, possono risultare difficoltose 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.

Se non è possibile conoscere l'effettivo compenso incassato, la determinazione dei proventi può essere eseguita guardando a 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.

Anche per gli avvocati, può essere valutata l'opportunità di inviare questionari ai clienti, ai quali possono essere richiesti:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

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

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.

Dalla differenza tra i compensi globali e quelli assoggettati a ritenuta (ai quali 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, tenuto presso il tribunale), può essere ricavata l'entità delle prestazioni effettuate nei confronti di privati e di altri professionisti.

Come per i dottori e ragionieri commercialisti, potranno essere distinti, tra i compensi dichiarati, 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 sentenza n. 8868/2007

Come abbiamo già avuto modo di scrivere in un nostro precedente intervento (2), nel campo tributario la prova documentale è rara, emergendo, invece,

> *" il carattere interpretativo della prova, la sua natura di ragionamento, di argomentazione (3)" :*

di fatto, in sede di accertamento si utilizzano spesso le presunzioni che, ai sensi dell'art. 2727 del c.c., sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

giusto il disposto dell'art. 39, comma 1, lett. d, del D. P. R. n. 600/73, che stabilisce che l'incompletezza, la falsità, l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione dei redditi, ovvero l'esistenza di attività non dichiarate possono essere desunte sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise, e concordanti.

In tema di prove su presunzioni non occorre che i fatti su cui la presunzione si fonda siano tali da far apparire l'esistenza del fatto ignorato come l'unica conseguenza possibile dei fatti accertati in giudizio secondo un legame di necessarietà assoluta ed esclusiva, bastando, invece, che l'operata inferenza sia effettuata alla stregua di un canone di probabilità, con riferimento ad una connessione possibile e verosimile di accadimenti, la cui sequenza e ricorrenza possono verificarsi secondo regole di esperienza colte dal Giudice, per giungere all'espresso convincimento circa tale probabilità di sussistenza e la compatibilità del fatto supposto a quello accertato.

Proprio in ordine alla ricostruzione indiretta dei compensi degli avvocati si è espressa la Corte di Cassazione con la sentenza n. 8868 del 5 marzo 2007 (dep. il 13 aprile 2007), affermando che ai fini fiscali si deve presumere che l'avvocato che abbia difeso più parti abbia percepito il compenso previsto per una parte maggiorato del 20 per cento per ciascuna altra parte, in conformità a quanto previsto dal tariffario forense.

La Corte, dopo aver preliminarmente ricordato ancora una volta che è principio consolidato della giurisprudenza quello secondo cui ai sensi dell'art. 654 del codice di procedura penale l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale) e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna, e che lo stesso contribuente, relativamente ad un versamento di 10.000.000 di vecchie lire, aveva ammesso che si trattava non di un'operazione finanziaria di conto corrente, ma di un incasso fiscale, per cui incombeva su di lui l'onere della regolare fatturazione

> *(" in materia di accesso a conti correnti bancari non è onere dell'Amministrazione finanziaria provare la pretesa impositiva, per cui i dati e gli elementi risultanti dai conti correnti, in virtù della presunzione contenuta nella citata normativa, possono essere direttamente imputati a ricavi, senza necessità di ulteriori riscontri, salvo*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *prova contraria del contribuente, nella specie, non dedotta (cfr., ex multis, Cass. civ., sentenze n. 518 del 2002, n. 15447 del 2001 e n.4601 del 2002)",*

afferma che

> *"nella specie è incontestabile che le censure attengono alla determinazione del compenso spettante al professionista in caso di difesa svolta nei confronti di più parti per le quali prevedono in caso di difesa di più soggetti da parte del medesimo difensore che l'importo del compenso per una parte sia maggiorato sino al massimo del 20 per cento per ciascuna altra parte e non, come supposto e rettificato, un'automatica moltiplicazione del compenso regolarmente fatturato per una parte per tutti gli altri soggetti difesi dal professionista, in assenza, peraltro, di una congrua motivazione che giustifichi tale omessa osservanza di quanto previsto dagli atti amministrativi disciplinanti detta materia".*

Gianfranco Antico

Maggio 2007

NOTE

(1) Art. 103 - Garanzie di libertà del difensore.

1. Le ispezioni e le perquisizioni negli uffici dei difensori sono consentite solo:

a) quando essi o altre persone che svolgono stabilmente attività nello stesso ufficio sono imputati, limitatamente ai fini dell' accertamento del reato loro attribuito;

b) per rilevare tracce o altri effetti materiali del reato o per ricercare cose o persone specificamente predeterminate.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

2. Presso i difensori e gli investigatori privati autorizzati e incaricati in relazione al procedimento, nonché presso i consulenti tecnici non si può procedere a sequestro di carte o documenti relativi all' oggetto della difesa, salvo che costituiscano corpo del reato.

3. Nell' accingersi a eseguire una ispezione, una perquisizione o un sequestro nell' ufficio di un difensore, l' Autorità giudiziaria a pena di nullità avvisa il consiglio dell' ordine forense del luogo perché il presidente o un consigliere da questo delegato possa assistere alle operazioni. Allo stesso, se interviene e ne fa richiesta, è consegnata copia del provvedimento.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D