



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE
IN ECONOMIA E DIRITTO**

TESI DI LAUREA

**"GLI ACCERTAMENTI FISCALI BASATI SUGLI STUDI DI
SETTORE"**

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDO: FRANCESCO MANGIONE

MATRICOLA N. 1061570

ANNO ACCADEMICO 2015–2016

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.

Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

Firma dello studente

*A mio padre e a zio Ciro,
che sempre
porto nel mio cuore*

*Un racconto è una macchina
per generare interpretazioni
(Umberto Eco)*

INDICE

INTRODUZIONE.....	11
Capitolo Primo.....	13
L'ACCERTAMENTO DEL REDDITO D'IMPRESA (E DI LAVORO AUTONOMO) NELLA DELEGA PER LA RIFORMA DEL SISTEMA FISCALE DEL 1971.....	13
1.1 L'accertamento del reddito d'impresa.....	13
1.2 I numerosi tentativi di porre rimedio agli errori di lettura del sistema imprenditoriale italiano.....	23
1.2.1 L'accertamento "Visentini".....	24
1.2.2. I coefficienti presuntivi di ricavi e compensi.....	25
1.2.3. La minimum tax.....	27
1.2.4. I parametri.....	28
1.3 Il rapporto tra piccola impresa ed evasione fiscale.....	30
Capitolo Secondo.....	33
GLI STUDI DI SETTORE.....	33
2.1 Gli studi di settore come reazione dell'amministrazione finanziaria alla difficoltà di accertamento delle piccole imprese.....	33
2.2 Il rapporto tra il presupposto della "normalità economica" ed il principio costituzionale della capacità contributiva.....	39
2.3 I profili di "congruità" e "coerenza" espressi dagli studi di settore.....	47
2.4 La natura di presunzione semplice e le conseguenze sull'attività accertativa.....	56
Capitolo Terzo.....	61
L'ACCERTAMENTO IN BASE AGLI STUDI DI SETTORE.....	61
3.1 Il contraddittorio come diritto indefettibile del contribuente.....	61

3.2	Il ruolo dell'amministrazione finanziaria	76
3.3	Il ruolo del contribuente	80
	CONCLUSIONI	83
	BIBLIOGRAFIA	85

INTRODUZIONE

Il presente elaborato ha inizio con l'illustrazione di come la riforma tributaria del 1971 ha condizionato il sistema fiscale attualmente vigente in Italia. Al processo di riforma fu assegnato l'onere di semplificare, razionalizzare e rendere sostanzialmente applicabile il sistema tributario italiano che veniva descritto come insostenibile dal punto di visto economico. Prima della riforma, i sistemi di tassazione erano in larga misura fondati su criteri estimativi della misurazione delle imposte dovute. A seguito della riforma fu sancita l'estensione a tutte le imprese del criterio di determinazione del reddito sulla base della contabilità, comportando l'assoggettamento della maggior parte dei contribuenti a complessi obblighi contabili. La contabilità diventò, dopo gli anni settanta, lo strumento principale per la rilevazione del reddito prodotto e rigido strumento di protezione da accertamenti di natura sintetica, palesando gli effetti generati dalle scelte del legislatore anche sul fronte degli accertamenti fiscali. Adempimenti imposti anche a soggetti sprovvisti di una qualunque forma di organizzazione di carattere amministrativo la cui contabilità rappresentava nient'altro che una sovrastruttura. Si assistette al proliferarsi del numero di accertamenti contabili necessari alla verifica delle dichiarazioni di tutte quelle imprese di piccole dimensioni che, pur assumendo condotte di natura evasiva, presentavano scritture contabili tenute in modo formalmente regolare.

Da qui partirà l'analisi presente nel primo capitolo di questo elaborato, illustrando i numerosi tentativi posti in essere dal legislatore per tentare di porre rimedio agli errori di lettura del sistema imprenditoriale italiano. Verranno analizzati, senza pretesa di esaustività, tutti gli strumenti messi in campo a partire dai primi anni '80 fino ai più recenti studi di settore e, segnatamente, l'accertamento c.d. Visentini, l'accertamento mediante coefficienti presuntivi di ricavi o compensi, la c.d. *minimum tax* e l'accertamento in base a parametri. Non entreremo nello specifico di ogni singolo strumento, ma, come detto, cercheremo di evidenziarne le caratteristiche e le motivazioni che hanno spinto il legislatore a introdurli. Solo a questo punto potremo offrire al lettore un'ampia analisi degli studi di settore, partendo dalle motivazioni che hanno spinto il legislatore ad affidarsi a forme di predeterminazione del reddito dopo aver conferito alla contabilità un ruolo centrale all'interno del sistema di determinazione del reddito d'impresa.

Si è dato, nel corso del secondo capitolo, particolare rilievo alla definizione e al funzionamento degli studi che, ad oggi, rappresentano lo strumento più evoluto in materia di accertamento delle imprese di medio-piccole dimensioni. Tuttavia, abbiamo constatato le potenzialità e limiti del modello facendo particolare attenzione al presupposto della normalità economica incarnato al suo interno, al superato, ma problematico, inquadramento giuridico degli studi e agli elementi statistico-probabilistici che lo connotano. Analizzeremo i risvolti teorici e pratici su cui la dottrina si è interrogata e seguirà l'analisi delle caratteristiche più importanti degli strumenti in commento. Verranno analizzati i profili della "congruità" e della "coerenza" espressi dagli studi di settore con riferimento ai ricavi (o compensi) dichiarati dal contribuente. Inoltre, ci soffermeremo sul concetto e sulla funzione dell'intervallo di confidenza, inteso come risultato "dinamico" espresso dal calcolo matematico-probabilistico. In chiusura di capitolo, prenderemo in esame la natura giuridica degli studi e ne analizzeremo il discusso profilo probatorio, fino ad arrivare alle recenti pronunce della suprema Corte che ne hanno sancito la natura di presunzione semplice. Tratteremo, inoltre, il nuovo ruolo che oggi dovrebbero ricoprire gli studi di settore nel nostro sistema e, segnatamente, l'idea tornata in auge in base alla quale questi debbano svolgere una funzione di "filtro", identificando, fra tanti, i soggetti passivi d'imposta da sottoporre al controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Nel terzo ed ultimo capitolo, focalizzeremo la nostra attenzione sull'importanza del procedimento di adattamento del risultato espresso dagli studi al caso concreto del contribuente. In questo passaggio verrà dato ampio spazio alla funzione del contraddittorio endoprocedimentale sia con riferimento al ruolo di questo all'interno del nostro ordinamento tributario, sia con specifico riferimento agli accertamenti standardizzati. Sempre con riferimento al contraddittorio, ci occuperemo delle recentissime pronunce giurisprudenziali nazionali ed europee e delle rilevanti (e problematiche) conseguenze generate sull'intera fase istruttoria dell'attività accertativa. Nella fase conclusiva si è ritenuto opportuno soffermarsi brevemente sui ruoli, all'interno della fase di accertamento basato sugli studi, dell'Amministrazione finanziaria e del soggetto passivo d'imposta.

Capitolo Primo

L'ACCERTAMENTO DEL REDDITO D'IMPRESA (E DI LAVORO AUTONOMO) NELLA DELEGA PER LA RIFORMA DEL SISTEMA FISCALE DEL 1971

SOMMARIO: 1.1. L'accertamento del reddito d'impresa - 1.2. I numerosi tentativi di porre rimedio agli errori di lettura del sistema imprenditoriale italiano - 1.2.1. L'accertamento "Visentini" - 1.2.2. I coefficienti presuntivi di ricavi e compensi - 1.2.3. La minimum tax - 1.2.4. I parametri - 1.3. Il rapporto tra piccola impresa ed evasione fiscale.

1.1 L'accertamento del reddito d'impresa.

La funzione accertativa dell'amministrazione finanziaria, con l'avvento della riforma fiscale degli anni settanta, fu radicalmente innovata. Sulla base di tale premessa non è errato sostenere che il Parlamento italiano in carica nella V legislatura si trovò ad approvare uno dei documenti più importanti di quel periodo storico: il disegno di legge n. 1639 del 1969. Il provvedimento dettava le linee guida per l'attuazione della riforma tributaria avviata nel 1971¹. Il sistema fiscale italiano vigente negli anni pre-riforma fu definito "sostanzialmente inapplicabile". La critica più accesa arrivò ad affermare che, se applicato, la sopravvivenza di diversi settori della vita economica del tempo sarebbe stata messa a rischio². Al processo di riforma fu assegnato l'onere di semplificare, razionalizzare e rendere sostanzialmente applicabile il sistema tributario italiano che, secondo una parte della dottrina³, veniva descritto come insostenibile dal punto di vista economico, eccessivamente complesso e spesso inadeguato a causa dei numerosi contrasti interni tra giurisprudenza ed amministrazione finanziaria. Criticità troppo importanti per un sistema fiscale che un Paese industrializzato, come l'Italia di quegli anni, non poteva permettersi. Prima di analizzare nel dettaglio la funzione accertativa nel disegno di legge presentato dall'allora Governo "Rumor I", operiamo un breve ma necessario *excursus* storico. Nei primi anni del Novecento, il rapporto stato-contribuente era basato su un

¹ La delega parlamentare al Governo è la n. 825 del 9 ottobre 1971.

² COSCIANI C., *Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, Giuffrè, 1964, 29.

³ DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, VI, Milano, Giuffrè, 2011, p. 123.

prelievo fiscale⁴ operato su redditi determinati attraverso processi estimativi⁵ che si discostavano di gran lunga dai redditi effettivamente prodotti. Segnatamente, il concetto di reddito netto⁶, valore di partenza per la misurazione dell'onere tributario, fu messo da parte e sostituito da un valore medio determinato in fase amministrativa. A fronte di un limitato numero di operatori di mercato esistenti e della quasi totale assenza di obblighi dichiarativi e di tenuta della contabilità, si rendevano giustificabili metodi di accertamento standardizzati a scapito di altri incentrati sulla tassazione del reddito effettivamente prodotto⁷.

Al tempo, gli operatori economici su cui gravava la tassazione erano classificati in *soggetti tassabili in base al bilancio e soggetti non tassabili in base al bilancio*. L'insieme dei primi includeva le società di capitali e le altre persone giuridiche tenute per legge alla formazione del bilancio⁸ ed erano (per espressa previsione normativa) obbligati alla tenuta delle scritture contabili. L'altra categoria includeva, invece, tutti i soggetti non rientranti nella prima classificazione⁹. Tuttavia, nonostante le due categorie fossero già caratterizzate da un diverso regime in termini di adempimenti formali, la contabilità non fu da subito utilizzata per l'individuazione dell'imponibile, ma tale funzione fu introdotta (per i soli soggetti tassabili in base al bilancio) in sede di conversione del R.D.L. del 26

⁴ Al tempo era in vigore l'*imposta sui redditi della ricchezza mobile*, istituita dalla l. 14.07.1864 n. 1830 ed abolita e sostituita dall'IRPEF con la riforma tributaria del 1973, entrata in vigore il 1° gennaio 1974.

⁵ L'attività che permetteva di determinare i redditi attraverso operazioni di stima poggiava su un sistema tributario che prevedeva un maggior numero di controlli sul territorio rispetto al sistema oggi vigente.

⁶ Rileva TINELLI G., citando QUARTA in, *Il reddito di impresa nel diritto tributario. Principi generali*. Milano, Giuffrè, 1991, 150 e ss. che “*in qualunque operazione produttiva, in qualunque industria o professione si ha un prodotto o reddito lordo, grezzo o totale, ed un prodotto o reddito netto, che consiste appunto nel residuo attivo del prodotto lordo o totale, detrattene le spese, prelevato il costo di produzione. La imposta mobiliare colpisce il prodotto o reddito netto, non il prodotto o reddito lordo, donde la conseguenza di doversi sottrarre dalla imposizione quella somma che rappresenta la spesa, il costo di produzione*”.

⁷ ROSSI P., *I metodi di accertamento*, a cura di FANTOZZI A., *Diritto Tributario*, IV, Milanofiori Assago, Utet Giuridica, 2012, XIV, p. 676 ss.

⁸ L'art. 8 del testo unico sulle imposte dirette, approvato con decreto presidenziale del 29 gennaio 1958, n. 645, riconosceva tra i soggetti tassabili in base al bilancio: a) le società per azioni, le società in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le mutue assicuratrici, costituite nel territorio dello Stato; b) le società costituite all'estero in uno dei tipi indicati dalla lettera a) che hanno la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'impresa nel territorio dello Stato; c) le altre persone giuridiche costituite nel territorio dello Stato e tenute per legge o per statuto alla formazione del bilancio o del rendiconto.

⁹ I soggetti tassabili in base al bilancio erano obbligati a tenere determinati libri e scritture contabili, mentre quelli non tassabili in base al bilancio potevano anche non effettuare le registrazioni e non tenere i libri richiesti. Per questi ultimi, dopo l'estensione dell'obbligo dichiarativo a seguito dell'approvazione della cosiddetta “*riforma Vanoni*” era sufficiente conservare i documenti giustificativi (ad esempio fatture di acquisto, fatture di vendita, libri paga, ecc.) dei costi e dei ricavi indicati nella dichiarazione annuale dei redditi. Sul punto si veda BIMA L., SILVESTRI P., *Relazione della VI Commissione Permanente (Finanze e Tesoro) alla delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria*, Atto parlamentare n. 1639-A, 1970, p. 23 e ss.

ottobre 1935 n. 1887¹⁰. Il citato testo normativo prevedeva che chi era obbligato alla tenuta della contabilità poteva subire un accertamento di natura extracontabile soltanto nel caso in cui il bilancio fosse risultato inattendibile¹¹. Un breve cenno sul ruolo che al tempo ricopriva l'accertamento diventa a questo punto necessario. Prima della riforma degli anni settanta, cui in seguito si dirà, lo strumento accertativo era propedeutico alla liquidazione della base imponibile. Quest'ultima era calcolata tramite operazioni di stima ed era strumento da cui non si poteva prescindere per la realizzazione dell'imposizione¹². Il compito che l'accertamento svolge oggi è totalmente discorde dal passato, in quanto esercita una *“funzione repressiva a seguito del controllo della dichiarazione presentata dal titolare dell'impresa”*. Nei primi anni trenta si tentò di porre rimedio all'evidente disparità¹³ presente nel sistema impositivo attraverso le norme contenute nella Legge 4 giugno 1931 n. 660 e nel R.D. 17 settembre 1931 n. 1608¹⁴. Questo tentativo fu nella pratica vanificato a causa del particolare periodo storico e dell'emanazione delle successive norme del 1936¹⁵ che ridimensionarono le disposizioni degli anni precedenti¹⁶. Le norme della seconda metà degli anni trenta istituirono gli ispettorati compartimentali che avevano il compito di porre in essere dei veri e propri studi di settore basati sulle grandi categorie produttive del tempo, ma elaborati in via esclusivamente unilaterale e senza confronto alcuno. Furono altresì introdotti i *“contingenti di studio”*¹⁷ per l'accertamento delle imposte che, facendo leva sulla collaborazione tra amministrazione finanziaria e corporazioni, avrebbero dovuto mettere in luce un dato in grado di sintetizzare il reddito di alcune categorie di contribuenti. Questo dato ottenuto, confrontato con il singolo imponibile accertato, avrebbe permesso l'emersione

¹⁰ BAGAROTTO E. M., *Frammentazione dell'attività accertativa ed i principi di unicità e globalità dell'accertamento*, Torino, Giappichelli, 2014. p. 74. La conversione del provvedimento avvenne attraverso la Legge 8 giugno 1936 n. 1231.

¹¹ Prima dell'emanazione della Legge 8 giugno 1936 n. 1231 sia l'amministrazione finanziaria che la giurisprudenza non qualificavano la contabilità come valido strumento per l'attività di tassazione

¹² DONATELLI S., *L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, Torino, Giappichelli, 2013. p. 25 e ss.

¹³ Provocata, in particolare, dalle norme che riguardavano l'imposta di ricchezza mobile, così TINELLI G., *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, op. cit., p. 155

¹⁴ Norme finalizzate a dare maggiori poteri inquisitori all'amministrazione finanziaria e a fornire maggiore effettività agli accertamenti degli uffici: si iniziò a parlare, in questo caso, di “obbligo di motivazione” da parte dell'Ufficio per gli accertamenti extracontabili nei confronti di soggetti tassati in base al bilancio, quanto affermato dal TINELLI G., *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, op. cit., p. 156.

¹⁵ D. L. 7 agosto 1936 n. 1639, convertito nella L. 7 giugno 1937 n. 1016.

¹⁶ TINELLI G., *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, op. cit., p. 156.

¹⁷ Definiti come *“insieme di elementi atti a fornire la nozione quantitativa e distributiva del reddito delimitato e determinato nello spazio (nazione, regione, provincia, comune) in relazione ad una determinata categoria professionale o settore di produzione”*, così RANDAZZO F. in, *La partecipazione delle categorie economiche alle attività amministrative tributarie*, a cura di FALSITTA G., FANTOZZI A. e LA ROSA S., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Giuffrè, 2008, p. 162 e ss.

d'imponibili occultati. È da evidenziare come il risultato dell'attività di collaborazione tra l'amministrazione e le corporazioni non rappresentava un dato vincolante per la prima, ma si trattava di un'applicazione meramente eventuale, così da lasciare il potere accertativo nelle mani dello Stato e attribuire alle unioni di categoria una mera funzione di collaborazione¹⁸.

La mutata visione delle istituzioni nel periodo post bellico, il nuovo rapporto tra stato e cittadino e la crescita del numero dei soggetti rientranti tra quelli tassabili in base al bilancio¹⁹ rendevano tale sistema fiscale intollerabile. Allo stesso modo risultava essere la fase impositiva che non poggiava su criteri di effettività del reddito²⁰. Il sistema fu presto messo in discussione negli anni cinquanta dalla cosiddetta riforma Vanoni-Tremelloni²¹. Fu introdotto *erga omnes* l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi²² (cui seguivano i relativi controlli dell'amministrazione finanziaria) e ufficializzata la distinzione tra soggetti tassabili e non tassabili in base al bilancio²³. Obiettivo fissato dalla riforma era senz'altro quello di realizzare l'auspicata parificazione tributaria attraverso l'ampliamento della base impositiva²⁴ e l'incentivazione del dialogo tra fisco e contribuente. Numerosi furono gli sforzi²⁵ di natura riformistica, ma questi non portarono ai risultati sperati. La novellata normativa prevedeva tre tipologie di percorsi accertativi alternativi nel caso in cui il contribuente (tassabile o meno in base al bilancio) avesse regolarmente presentato la dichiarazione dei redditi: la determinazione del reddito attraverso metodo *analitico* (così da permettere agevolmente di giungere a una base imponibile affettiva); l'utilizzo del metodo *induttivo* nel caso di contabilizzazione di spese superiori o addirittura inesistenti rispetto alla realtà e, in ultimo, l'impiego del

¹⁸ RANDAZZO F. in, *La partecipazione delle categorie economiche*, op. cit., p. 162 e ss.

¹⁹ Sulle motivazioni che anno portato alla riforma Vanoni si veda TINELLI G. in, *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, op. cit., p. 158 e ROSSI P., *I metodi di accertamento*, p. 677.

²⁰ TINELLI G., *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, op. cit., p. 158.

²¹ Espressa con la Legge 11 gennaio 1951, n. 25 e la L. 5 gennaio 1956, n.1.

²² La ratio dell'estensione dell'obbligo dichiarativo viene così spiegata da MARONGIU G. in, *Alle radici della disciplina della dichiarazione unica dei redditi*, VI, 2013, Dir. prat. trib., p. 1229: "Vanoni volle, in altre parole, identificare coloro che, più o meno numerosi, allora sfuggivano ad ogni forma di imposizione diretta e che erano, quindi, completamente sconosciuti al fisco e, in corrispondenza alla nuova realtà della vita economica e alle esigenze dell'imposizione progressiva, introdurre il principio della imposizione per ciascun periodo di imposta sui redditi effettivi conseguiti dal contribuente. Dalla precisa volontà di realizzare queste finalità scaturì la previsione, per tutti i contribuenti, della dichiarazione annuale e unica dei redditi soggetti alle imposte dirette, obbligatoria anche quando, da un anno all'altro, non fossero mutate le condizioni economiche del soggetto passivo".

²³ ROSSI P., *I metodi di accertamento*, p. 677 e ss.

²⁴ BIMA L., SILVESTRI P., *Relazione della VI Commissione Permanente*, op. cit., p. 15.

²⁵ Si evidenzia un coraggioso tentativo di disciplinare l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria, ma nessun atto rivoluzionario viene registrato in tema di imposizione sul reddito, limitandosi il legislatore a consolidare quanto emerso dall'attività di interpretazione delle norme. Di questo avviso TINELLI G., *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, op. cit., 158.

metodo *sintetico* dinanzi a gravi e ripetute violazioni formali o sostanziali degli obblighi tributari²⁶. La partecipazione del contribuente alla fase di attuazione della prescrizione tributaria che lo interessava era attività fondamentale nel nuovo quadro ispiratore della riforma *vanoniana*. Si passò da una fase in cui l'obbligazione tributaria nasceva nel momento dell'emissione dell'avviso di accertamento per mezzo di un atto unilaterale ad una fase in cui il contribuente autodeterminava il proprio reddito attraverso la dichiarazione. Le norme pensate dalla riforma voluta dall'ex Ministro delle Finanze furono inglobate dal T.U. delle imposte dirette approvato con il DPR 29 gennaio 1958 n. 645. Al suo interno fu rafforzato il principio secondo cui la tassazione doveva fare riferimento al reddito indicato nella dichiarazione presentata dal contribuente. In questo scenario, trova spiegazione l'obbligo gravante sull'amministrazione finanziaria di utilizzare nei confronti di tutti i contribuenti il metodo di accertamento analitico. Tale pratica generale²⁷ consentiva di dare risalto a quanto disposto dall'art. 53 della Costituzione repubblicana, ponendo alla base della tassazione il reddito effettivamente dichiarato²⁸. Al fallimento del descritto quadro normativo contribuì l'astrusità dello stesso nel momento in cui bisognava individuare la norma applicabile al caso specifico, soprattutto a causa della sovrapposizione di norme di difficile coordinamento e dai frequenti mutamenti della giurisprudenza tributaria. Numerose furono le circolari emanate dall'amministrazione finanziaria, ma il più delle volte tese a vanificare il contenuto dispositivo delle norme riguardanti l'imposizione di tipo diretto²⁹. Provando a immaginare la situazione venutasi a creare in quegli anni è facile pensare a un vero e proprio scontro tra poteri: da una parte la disposizione - e quindi il legislatore - che tentava di dare una forma e un corpo giuridico ai vari processi estimativi del reddito, cercando di marginalizzare le leve valutative dell'amministrazione finanziaria³⁰; dall'altra l'attività dell'amministrazione finanziaria e della giurisprudenza che, ignorando la portata della riforma, continuarono a preferire nell'applicazione pratica la tassazione basata su procedimenti estimativi, con una particolare attenzione rivolta ai soggetti non tassabili in

²⁶ ROSSI P., *I metodi di accertamento*, p. 678.

²⁷ Modificata con l'applicazione del metodo induttivo, quando vi sono le condizioni previste dal legislatore.

²⁸ CONTE D., *Studi di settore e redditometro: evoluzione e prospettive*, a cura di BORIA P., FALSITTA G. e FANTOZZI A., *Studi di settore e tutela del contribuente*, Giuffrè, 2010, p. 189 e ss.

²⁹ BIMA L., SILVESTRI P., *Relazione della VI Commissione Permanente*, op. cit., p. 5.

³⁰ È chiaro come nel volere del legislatore vi era la concessione ai contribuenti, a fronte dell'introduzione di specifici oneri formali, di maggiori garanzie rispetto agli accertamenti di tipo indiziario, così TINELLI G., *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, op. cit., p. 158.

base al bilancio³¹. Non mancarono le difficoltà di natura operativa, soprattutto per via dell'elevato numero di dichiarazioni da controllare e della cancellazione dell'istituto della *conferma per silenzio*³², sostituito dall'obbligo annuale della presentazione della dichiarazione. Gli uffici non possedevano gli strumenti per controllare milioni di dichiarazioni e di conseguenza il sistema raggiunse presto la paralisi. In soccorso all'amministrazione finanziaria furono previsti gli *studi per settori di attività economiche*³³ elaborati dagli ispettorati compartimentali, con lo scopo di determinare, per ogni categoria di soggetti, il reddito di riferimento da comparare con il dato indicato in dichiarazione³⁴.

La delega per la riforma del sistema tributario del 1971 doveva quindi partire dallo scollamento venutosi a creare tra, le norme introdotte dalla "riforma Vanoni", che introdussero la tassazione in conformità a criteri di effettività, e la fase operativa concernente il prelievo tributario, fermo al principio di tassazione in base a redditi medi ipotizzati in funzione della categoria produttiva³⁵. La situazione si complicò con l'avanzare della diffidenza dei contribuenti nei confronti del sistema di tassazione. Stato d'animo, questo, che portò inevitabilmente alla creazione di sacche sempre più ingenti di evasione tributaria. Non di rado, i contribuenti che non rispondevano in prima battuta dei loro obblighi tributari preferivano attendere l'accertamento dell'imponibile³⁶, cogliendo così l'opportunità di definire l'imposizione attraverso l'istituto del concordato a condizioni spesso più vantaggiose³⁷. La delega al Governo produsse due raggruppamenti di decreti delegati: il primo³⁸, emanato il 26 ottobre 1972, che disciplinò le imposte indirette sugli affari, introdusse l'imposta sul valore aggiunto e regolò la finanza locale. Il

³¹ LA ROSA S., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in Riv. dir. fin., 1981, I, p. 589.

³² Istituto che consentiva la conferma dei dati precedentemente dichiarati non vigendo al tempo l'obbligo di presentazione annuale della dichiarazione.

³³ "Questi strumenti vennero applicati dagli uffici anche nei casi in cui, in base ai principi della riforma, si sarebbe dovuto procedere con un accertamento di tipo analitico, producendo così l'effetto concreto di addossare al contribuente l'onere della prova" così CONTE D. in, *Studi di settore e redditometro*, op. cit., p. 189 e ss.

³⁴ CONTE D., *Studi di settore e redditometro*, op. cit., p. 189 e ss.

³⁵ BAGAROTTO E. M., *Frammentazione dell'attività accertativa*, op. cit., p. 76.

³⁶ TINELLI G., *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, op. cit., p. 161.

³⁷ Così DE MITA E. in *Principi di diritto tributario*, op. cit., p.126, "una delle cause di tale sperequazione era il concordato fiscale. Se l'accertamento definitivo di un'imposta, è frutto dell'attività delle parti, non era irragionevole anticipare, per accordo delle parti stesse, la definitività, quando amministrazione e contribuente fossero state d'accordo sulla determinazione dell'imponibile. Si anticipava la definitività e quindi in parte la riscossione eliminando litigiosità e spese. Ma il concordato era una vera e propria transazione che tradiva la legalità dell'imposizione".

³⁸ Dal numero 633 al numero 651.

secondo³⁹, emanato il 29 settembre 1973, riorganizzò il sistema delle imposte dirette⁴⁰. La “Riforma” cancellò dall’ordinamento tributario numerosi tributi al tempo esistenti e ne istituì altri, ottenendo una notevole razionalizzazione delle fonti di prelievo fiscale. Furono inoltre introdotte rilevanti novità in tema di ottemperanza di oneri formali e di accertamento. Quanto agli oneri formali, si fa riferimento all’introduzione dell’obbligo generalizzato di tenuta della contabilità per tutti i soggetti passivi d’imposta e, in particolare, all’estensione dei principi di determinazione del reddito in base alle scritture contabili per tutti coloro che esercitavano attività d’impresa commerciale o arti e professioni. Tale obbligo ha prodotto effetti differenti sugli operatori al tempo presenti nel mercato. Mentre per le società commerciali rappresentava un mero rafforzamento di quanto già previsto dalle norme civilistiche, per i professionisti e gli artigiani s’introduceva un onere non esistente negli anni pre-riforma e di portata alquanto impegnativa per chi mediamente non possedeva cognizioni contabili⁴¹. Tale passaggio ci fa credere come non mancassero, in quegli anni, pressioni di natura extra-parlamentare volte a spronare la classe dirigente affinché mutasse la discussione intrapresa su alcuni provvedimenti in fase di approvazione. Il testo originario del provvedimento in commento era collocato nell’art. 11, n. 6 del Disegno di Legge n. 4280, presentato dall’On. Preti il 24 luglio 1967 e in seguito decaduto per fine legislatura. La disposizione suddetta anticipava quello che sarebbe stato l’art. 11, n. 4 del Disegno di Legge n. 1639 del 1 luglio 1969⁴². Quest’ultimo convergeva rispetto alla precedente versione in tema di obbligo della tenuta di una regolare contabilità, ma presentava “marcate divergenze”⁴³ applicative, soprattutto dinanzi ad un contribuente che avesse diligentemente tenuto la contabilità. Nel testo del sessantasette, la tenuta di una regolare contabilità escludeva⁴⁴ la possibilità, da parte dell’Amministrazione finanziaria, di sostenere l’esistenza di attività non dichiarate (e/o l’inesistenza di passività dichiarate) e non prevedeva in alcun modo la possibilità di utilizzare prove di natura presuntiva. Al contrario, nel testo di più recente scrittura, approvato con la Legge 9.10.1971 n. 825⁴⁵, si ammetteva la possibilità di provare l’esistenza delle sole attività non dichiarate attraverso elementi presuntivi, purché

³⁹ Dal numero 597 al numero 606.

⁴⁰ BORIA P., *Il sistema tributario*, Milanofiori Assago, Utet Giuridica, 2008. p. 84.

⁴¹ BIMA L., SILVESTRI P., *Relazione della VI Commissione Permanente*, op. cit., p. 53 e ss.

⁴² Successivamente approvato e diventato il primo comma, n. 4), dell’art. 10, Legge 9.10.1971 n. 825.

⁴³ Così l’On. Bima in, *Relazione della VI Commissione Permanente*, op. cit., p. 52 e ss.

⁴⁴ Salvo esserci gli estremi della frode fiscale e della denuncia in sede penale.

⁴⁵ Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria.

dotati dei requisiti indicati nel primo comma dell'art. 2729 del codice civile⁴⁶. Quanto appena descritto fu energicamente evidenziato dall'On. Bima nella relazione⁴⁷ della Commissione Finanze sulla delega al Governo per la riforma tributaria. Il deputato evidenziò come il testo sottoposto all'attenzione della commissione facesse riferimento alla contabilità come strumento privo di carattere vincolante, in quanto si ammetteva il principio che la contabilità regolarmente tenuta potesse anche non essere una cosa regolare. Da qui la critica dell'onorevole che rilevò come la contabilità o la si considerava come un dogma senza possibilità che alcuna prova presuntiva ne potesse scalfire il contenuto o, viceversa, si prendevano in considerazione le prove presuntive in grado di dimostrare, nei fatti, come la contabilità non sempre risponda ai canoni della regolarità. Il relatore ritenne importante in quella sede porre l'accento su come il testo meno recente favoriva l'instaurazione di un clima più sereno tra fisco e contribuente e come di conseguenza risultasse preferibile al testo di più recente scrittura. Tutto questo, avveniva nella consapevolezza che, in ogni caso, non sarebbe stato facile introdurre nella coscienza del contribuente italiano la prescrizione della tenuta di una regolare contabilità.

Le ragioni insite nel disegno di legge sulla riforma tributaria, in particolare quelle che hanno introdotto le disposizioni in tema di estensione della contabilità, sono apparentemente estranee alle esigenze del legislatore tributario e sembrano piuttosto rispondere alle istanze provenienti dal diritto commerciale in cui è chiara la distinzione tra soggetti aventi o meno personalità giuridica⁴⁸. Se viceversa il legislatore avesse seguito un approccio di natura teorica, coerente con l'estensione a tutti i soggetti dell'obbligo contabile, avremmo potuto oggi parlare di separazione tra soggetti tassabili in base al bilancio (tutte le imprese commerciali, ivi compresi gli imprenditori individuali) e persone fisiche (obbligate alla tenuta di una contabilità semplificata). Gli effetti provocati dall'estensione dell'obbligo contabile furono immediatamente riscontrabili in tema di accertamento. Infatti, la contabilità diventò, dopo gli anni settanta, elemento principale per la rilevazione del reddito prodotto e rigido strumento di protezione da accertamenti di natura sintetica ove la contabilità fosse risultata tenuta regolarmente. Le scritture furono da subito strumento probatorio, rilevanti sia in sede amministrativa, sia in sede contenziosa e valevoli come tutela del contribuente oggetto di accertamento, perchè influenzavano il metodo che l'amministrazione finanziaria doveva

⁴⁶ Ci si riferisce ai requisiti di gravità, precisione e concordanza.

⁴⁷ BIMA L., SILVESTRI P., *Relazione della VI Commissione Permanente*, op. cit., p. 52 e ss.

⁴⁸ BIMA L., SILVESTRI P., *Relazione della VI Commissione Permanente*, op. cit., p. 23 e ss.

utilizzare per ricostruire la base imponibile”⁴⁹. In altre parole, una contabilità “cristallina” sul piano formale limitava notevolmente l’utilizzo da parte dell’amministrazione finanziaria delle prove a carattere presuntivo⁵⁰, riducendo di conseguenza l’attività discrezionale dell’amministrazione⁵¹. L’estensione della contabilità a tutti gli imprenditori e ai lavoratori autonomi permise il superamento dei criteri di “normalizzazione” del reddito, in quanto attraverso gli obblighi contabili ogni singola componente reddituale veniva “tracciata” e contribuiva a quantificare l’incremento di reddito di competenza dell’anno. L’attività messa in luce attraverso tali scelte è riconducibile al tentativo di porre sul medesimo binario le norme sostanziali e le norme procedurali, con l’intento di far emergere il reddito effettivo e utilizzarlo come indice in grado di misurare la capacità contributiva del contribuente. In questo panorama normativo, l’Amministrazione finanziaria mutò radicalmente il suo ruolo: da determinare la base imponibile attraverso la partecipazione alla fisiologica attuazione del tributo, passò ad un’attività di controllo “a valle” degli atti (le dichiarazioni) predisposti dal contribuente, ribaltando totalmente gli schemi procedurali applicati pre riforma⁵².

Parte della dottrina⁵³ mette in risalto come l’aspetto di “analiticità” richiesto per la determinazione del reddito d’impresa si riflette istantaneamente sullo strumento accertativo che dovrebbe cercare di ricostruire il presupposto impositivo tentando di evidenziare le singole manifestazioni di evasione all’interno di un quadro contabile fondamentalmente attendibile. Conseguenza diretta dell’enfatizzazione della contabilità fu l’inevitabile marginalizzazione degli accertamenti basati su metodologie “sintetiche”, salvo ritornare applicabili nel momento in cui la determinazione per via analitica risultasse preclusa⁵⁴. Per quanto riguarda il ruolo ricoperto dalle presunzioni nel processo di determinazione del presupposto impositivo, il legislatore non volle escluderle del tutto, ma richiese che queste, quando utilizzate per dimostrare l’inattendibilità delle scritture (e quindi la conseguente inapplicabilità dell’accertamento analitico), possedano i requisiti

⁴⁹ TINELLI G., *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, op. cit., p. 164.

⁵⁰ Le prove erano ammesse solo nel caso in cui le stesse rispettassero i requisiti indicati nell’art. 2729, primo comma del codice civile: “*Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti*”.

⁵¹ È doveroso segnalare che così facendo le scritture contabili diventavano strumento idoneo a garantire l’equa ripartizione dell’imposizione sul reddito e ad evitare che un simile risultato fosse istituzionalmente ottenuto mediante l’istituto del “concordato tributario”, così TINELLI G. in, *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, op. cit., p. 164.

⁵² Di questo avviso BEGHIN M. in, *L’accertamento in base a studi di settore*, ed. provv., Padova, 2005 e BORIA P., *Il sistema tributario*, op. cit., p. 160

⁵³ Di questo avviso BEGHIN M. in, *L’accertamento in base a studi di settore*, op.cit.

⁵⁴ Ponendo sostanzialmente tali metodologie in un’ottica meramente sanzionatoria, così LA ROSA S. in *Principi di diritto tributario*, IV, Torino, GIAPPICHELLI, 2012. p. 335.

enunciati all'art. 2729 del codice civile⁵⁵. Nell'entrare nel dettaglio delle disposizioni, scopriamo come le linee direttive della legge delega n. 825/1971 presero forma, per quanto riguarda l'accertamento delle imposte dirette, con l'emanazione del DPR n. 600/1973⁵⁶. Particolare attenzione necessita l'art. 39 del citato decreto, concernente la determinazione dei redditi in base alle scritture contabili. Nel rammentare al lettore che il presente lavoro cerca di dare una visione di carattere globale dell'accertamento sul reddito d'impresa, con focalizzazione sullo strumento degli studi di settore, è necessario a questo punto descrivere le problematiche esistenti in tema di coordinamento normativo. La disciplina degli studi di settore è contenuta nell'art. 62-bis, DL n. 331/1993 (cui in seguito si dirà approfonditamente), mentre la parte dedicata all'accertamento basato su detti strumenti la ritroviamo nel successivo art. 62-sexies. Quest'ultimo, al terzo comma, esegue un rimando alla lettera d) del primo comma dell'art. 39 del DPR 600/73 dove è previsto che, ai fini dell'accertamento, l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate possono essere desunte anche attraverso presunzioni di natura semplice, purché queste siano gravi, precise e concordanti. Nel continuare l'analisi della struttura dell'art. 39, scopriamo che al secondo comma la fattispecie regolata è di tutt'altra natura. Infatti, dinanzi a gravi irregolarità commesse dal contribuente, l'Amministrazione finanziaria può determinare il reddito d'impresa attraverso dati e notizie raccolti o conosciuti, con la possibilità di non tener per nulla in considerazione le risultanze provenienti dal bilancio e dalle scritture contabili. In aggiunta, in quest'ultimo caso, è data facoltà all'ufficio di utilizzare, nella determinazione del reddito, presunzioni prive delle caratteristiche della gravità, precisione e concordanza.

È chiaro a questo punto, o almeno dovrebbe esserlo, come l'Amministrazione finanziaria versava in una "*situazione di limitata forza reattiva*"⁵⁷ dinanzi alla residuale possibilità di applicazione, in fase d'accertamento, di una metodologia di determinazione del reddito d'impresa diversa da quella analitico-contabile. L'ufficio per utilizzare metodi privi della caratteristica dell'analiticità doveva, secondo la disposizione, dimostrare attraverso attività d'indagine che le scritture contabili fossero inattendibili⁵⁸. Parte della dottrina sostiene come il legislatore della "Riforma", tramite la modifica sostanziale del

⁵⁵ I requisiti di gravità, precisione e concordanza.

⁵⁶ Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

⁵⁷ Così BEGHIN M. in, *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, a cura di FALSITTA G., Manuale di diritto tributario, Padova, CEDAM, 2012, p. 716.

⁵⁸ BEGHIN M., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi*, op. cit., 2012, p. 716.

procedimento di determinazione del reddito d'impresa⁵⁹ e l'introduzione del vincolo appena descritto a carico degli uffici delle entrate, abbia voluto far divenire le scritture contabili "*asse portante del sistema*" in grado di fornire al contribuente una sorta di garanzia che lo tenesse al riparo da accertamenti approssimativi⁶⁰. Tesi, questa appena riportata, che sembrerebbe negli anni aver perso slancio per quanto riguarda la fattispecie contenziosa. Infatti, come affermerebbe autorevole dottrina⁶¹, dall'introduzione della disciplina degli studi di settore ad oggi sia la giurisprudenza di merito, sia quella di legittimità⁶², hanno, attraverso la loro attività, assottigliato il limite esistente tra le condizioni di applicabilità dell'accertamento analitico⁶³ e quelle concernenti l'accertamento induttivo⁶⁴. Vi è ragionevole certezza di pensare che oggi i giudici attribuiscono maggior peso specifico allo schema argomentativo utilizzato per l'elevazione degli accertamenti⁶⁵, piuttosto che a quanto previsto dalla normativa circa la tipologia di accertamento da adottare. Quanto stabilito dalle disposizioni sull'accertamento dei redditi determinati in base alle scritture contabili ha perso smalto a partire dagli interventi normativi del 1993 sugli studi di settore e con l'introduzione della facoltà di effettuare accertamenti basati su elementi extra-contabili⁶⁶, declassando in una posizione di minor rilievo la questione riguardante l'inattendibilità delle scritture contabili. Ai giorni nostri, è possibile che il giudice ritenga valido un accertamento basato su elementi esteriori anche in presenza di contabilità attendibile, facendo leva sugli elementi persuasivi che caratterizzano il ragionamento posto alla base dell'elevazione dello stesso.

1.2 I numerosi tentativi di porre rimedio agli errori di lettura del sistema imprenditoriale italiano

Con il passare degli anni ci si accorse che l'obiettivo prefissato dalla riforma del 1973 fu completamente mancato. L'applicazione delle norme previste fece emergere un'epidemia inattendibilità delle scritture contabili tenute da coloro che, per natura o per

⁵⁹ Palesemente collegato alle scritture contabili.

⁶⁰ MOSCHETTI F., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento dei redditi determinati su base contabile*, a cura di PREZIOSI C., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1994, p. 125.

⁶¹ BEGHIN M. in, *L'accertamento in base a studi di settore*, op.cit.

⁶² Si veda sul punto Cass. del 15.5.2015, n. 9968, Cass. del 13.5.2015, n. 9732 e Cass. del 11.4.2012, n. 5731.

⁶³ Previste dal primo comma dell'art. 39 del DPR 600/73.

⁶⁴ Contenute nel secondo comma dell'art. 39 del DPR 600/73.

⁶⁵ E se questo risulti convincente o meno agli occhi del giudicante.

⁶⁶ Art. 62-sexies, DL 331/1993.

scarse esigenze organizzative, consideravano la contabilità come una sovrastruttura tutt'altro che utile. Per ravvedere a tale errore di lettura del sistema imprenditoriale del tempo si cercò, nel corso degli anni, di introdurre strumenti potenzialmente in grado di ricostruire l'imponibile da tassare attraverso indici di vario tipo e natura⁶⁷. Si sta facendo esplicito riferimento alle predeterminazioni che giovano all'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria, in particolare, sotto due punti di vista: forniscono una struttura giuridica ai criteri di determinazione del reddito elaborati dal legislatore e alleggeriscono gli uffici delle entrate di tutta quell'attività probatoria concernente la motivazione della pretesa erariale⁶⁸. Dal 1973, gli istituti che si sono succeduti fino ad arrivare all'entrata in vigore degli studi di settore⁶⁹ sono stati, in successione temporale: l'accertamento c.d. *Visentini*⁷⁰, l'accertamento mediante coefficienti presuntivi di ricavi o compensi⁷¹, la c.d. *minimum tax*⁷² e l'accertamento in base a parametri⁷³. Non entreremo nello specifico di ogni singolo strumento, ma cercheremo di evidenziarne le caratteristiche e le motivazioni che hanno spinto il legislatore a introdurli.

1.2.1 L'accertamento "Visentini"

Il punto di partenza fu senza dubbio l'idea affermatasi nel tempo che gli operatori di modeste dimensioni consideravano l'evasione come una prassi ormai consolidata, un qualcosa che rientrava a tutti gli effetti nel normale svolgimento della propria attività. Quest'aspetto era oltremodo incoraggiato dalle limitate possibilità dell'Amministrazione di sottoporre tutti i soggetti d'impresa a controlli analitici periodici. Con l'obiettivo di riportare il fenomeno evasivo a un livello minimo e allo stesso tempo accettabile fu introdotto l'accertamento basato sulla disposizione cosiddetta "*Visentini-ter*"⁷⁴. Tale

⁶⁷ MARCHESELLI, *Gli Studi di settore*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 5.

⁶⁸ TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, Milano, Giuffrè, 1999, p. 69.

⁶⁹ Introdotti dall'art. 62-bis del DL 30 agosto 1993, n. 331, con entrata in vigore prevista dall'anno di imposta 1995. Nello stesso anno, l'art. 3, comma 180 della l. n.549 del 1995 ne ha posticipato l'entrata in vigore di un anno. Successivamente, l'art. 3, comma 124 della l. 662 del 1996 ne ha nuovamente posticipato l'entrata in vigore di altri due anni, fino ad arrivare al 31 dicembre 1998, entrata in vigore ufficiale degli studi di settore a partire proprio dall'anno di imposta 1998.

⁷⁰ Prende il nome dall'On. Bruno Visentini, politico vicino al più volte citato Ministro Ezio Vanoni. La norma che lo introdusse fu l'art. 2, DL 19 dicembre 1984 n. 853, convertito, con modificazioni, nella legge 17 febbraio 1985 n. 17.

⁷¹ Artt. 11 e 12, DL 2 marzo 1989, n. 69 convertito, con modificazioni, nella legge 27 aprile 1989 n. 154.

⁷² Art. 11 e ss., DL 19 settembre 1992 n. 384, convertito, con modificazioni, nella legge 14 novembre 1992, n. 438, artt. 11 ss.

⁷³ Comma 184, art. 3, legge 28 dicembre 1995 n. 549

⁷⁴ TOSI, *Le predeterminazioni*, op. cit., p. 70.

provvedimento aveva come obiettivo quello di fornire agli uffici dell'Amministrazione finanziaria uno strumento che permettesse di accertare i soli contribuenti in contabilità semplificata. Fu consentito agli uffici finanziari di rettificare le dichiarazioni dei redditi attraverso la determinazione del maggior ammontare di ricavi o compensi ipotizzato sulla base di presunzioni costruite partendo dagli elementi caratterizzanti l'attività svolta. Una fase che doveva obbligatoriamente precedere l'accertamento consisteva nell'invio all'interessato di una richiesta di chiarimenti che aveva l'obiettivo di produrre un avviso di accertamento quanto più vicino alla situazione reale del contribuente⁷⁵. Alcuni tra gli elementi più rilevanti da esporre nell'avviso di accertamento erano l'ubicazione dell'attività, i beni strumentali impiegati, la quantità e la qualità degli addetti e la quantità delle materie prime acquistate. Si noti come il metodo accertativo in commento - di palese natura induttiva - superava quanto evidenziato nella delega alla riforma tributaria con riguardo all'eccezionalità dell'utilizzo dei metodi "svincolati" dalla contabilità, acquisendo d'un tratto natura ordinaria. Di conseguenza, l'Amministrazione non era più vincolata all'elaborazione di presunzioni qualificate dai requisiti di cui all'art. 2729 del codice civile, ma era sufficiente evidenziare il legame esistente tra gli elementi posti alla base delle predeterminazioni e i maggiori volumi di ricavi o compensi da tassare. Nonostante la portata evolutiva della norma, essa presentava dei limiti⁷⁶ strutturali e non trascurabili che costrinsero gli uffici ad un utilizzo isolato frutto dell'iniziativa di pochi singoli. Tuttavia, si registrò, rispetto al passato, una maggiore propensione da parte dei contribuenti nel porre in essere comportamenti ligi dal punto di vista fiscale, stimolati, forse, dal timore che l'amministrazione potesse utilizzare tali strumenti.

1.2.2. I coefficienti presuntivi di ricavi e compensi

Ciò che si venne a creare fu una situazione caratterizzata da immobilismo giuridico che continuò in sostanza a far pagare gli errori derivanti dall'estensione, senza ragionevoli criteri, della tenuta obbligatoria della contabilità a tutti i soggetti d'impresa. L'aver, inoltre, considerato equivalenti le imprese minori e le imprese di maggiori dimensioni fu un eccesso di ottimismo che permise a innumerevoli professionisti e piccoli

⁷⁵ AA.VV., *L'accertamento tributario*, a cura di URICCHIO A.F., op. cit., p. 311.

⁷⁶ Il legislatore elencava gli elementi sulla cui base potevano fondarsi le presunzioni, ma non forniva indicazioni valide per la costruzione di un collegamento tra questi e i ricavi da determinare. L'ufficio doveva costruire, caso per caso, il collegamento funzionale tra gli elementi dell'attività svolta ed i ricavi determinati, attività di notevole difficoltà che costituiva un freno in fase di applicazione operativa.

imprenditori, forti dello “scudo” contabile, di sottrarsi ai loro doveri contributivi. Si arrivò quindi all’introduzione dei coefficienti presuntivi di ricavi o compensi⁷⁷. Questi erano basati, oltre che sugli elementi caratterizzanti l’attività svolta (come nell’accertamento c.d. *Visentini*), anche su caratteristiche geografiche e socio-economiche inerenti al luogo di esercizio dell’attività svolta. Si tentò di colmare i limiti dei precedenti provvedimenti e di fornire agli uffici uno strumento in grado di procedere ad un accertamento di tipo induttivo nei confronti di chi avesse adottato la contabilità semplificata⁷⁸. L’elemento discriminante per procedere all’accertamento consisteva nello scostamento tra i ricavi o i compensi dichiarati e quelli determinati in base ai coefficienti, strutturando, in questo modo, la presunzione d’inattendibilità delle scritture contabili. I dati raccolti per la formazione dei coefficienti erano ricavati dalle dichiarazioni dei contribuenti, dalla fase di accertamento, dalle organizzazioni economiche di categoria, da società specializzate in raccolta di dati e da altre fonti a disposizione dell’amministrazione⁷⁹. Tuttavia, nonostante la mole di elementi a disposizione dell’Amministrazione finanziaria, i coefficienti si rivelarono alquanto grossolani e necessitarono di un intervento legislativo per aumentarne l’efficacia. Il potenziamento arrivò nel 1991⁸⁰ e consistette nell’abolizione di quanto previsto nell’originaria formulazione circa l’utilizzo del “doppio binario” di coefficienti. All’utilizzo congiunto dei coefficienti presuntivi di reddito e di quelli di congruità, si fece spazio all’introduzione dei soli *coefficienti presuntivi di ricavi e compensi*. L’abbandono dei riferimenti al reddito e alle componenti positive e negative dello stesso testimoniava quanto fosse complicato per l’Amministrazione finanziaria tentare di ricavare in via presuntiva il reddito prodotto dai contribuenti. Si optò, quindi, per valorizzare la parte più influente del reddito d’impresa costituita dai ricavi o dai compensi. Il punto di partenza per l’elaborazione che doveva portare alla determinazione di dette voci era costituito dai costi sostenuti dal contribuente durante lo svolgimento dell’attività. Il valore da ricostruire ai fini dell’accertamento consisteva, come detto, nei ricavi o compensi che all’interno della funzione utilizzata per il calcolo costituivano la variabile dipendente.

⁷⁷ Inizialmente furono introdotti i *coefficienti di congruità dei componenti positivi e negativi di reddito* e i *coefficienti presuntivi di reddito*. Con l’emanazione dell’art. 6 della l. 413 del 1991 i coefficienti vennero ricondotti ai soli *coefficienti presuntivi di compensi e ricavi*, chiarendo l’intero quadro normativo che presentava alcune incongruenze, così TOSI, *Le predeterminazioni*, op. cit., p. 242.

⁷⁸ Coloro che avessero invece adottato la contabilità ordinaria, potevano essere accertati con detti strumenti solo all’interno dell’ordinaria attività di controllo. Così TOSI, *Le predeterminazioni*, op. cit. p. 238 e ss.

⁷⁹ TOSI, *Le predeterminazioni*, op. cit., p. 243 e ss.

⁸⁰ Art. 6, Legge n. 413 del 1991.

Diversamente, la variabile indipendente era costituita dai costi inerenti l'attività. L'esiguo numero di fattori presi in considerazione per la ricostruzione dei ricavi o compensi costituiva un limite applicativo per i coefficienti presuntivi, a fronte dei più numerosi fattori che incidono sul risultato dell'attività d'impresa⁸¹. La scarsa ricercatezza dei coefficienti, così come elaborati, portarono a inevitabili e lunghi contenziosi tributari, soprattutto nei casi in cui l'attività svolta non fosse risultata in condizioni di "ordinario" svolgimento.

1.2.3. La minimum tax

La *minimum tax* non rientrava nel novero dei metodi di accertamento, né in quello delle imposte. Si trattava di un indicatore di reddito minimo riferito a coloro che esercitavano attività d'impresa, arti o professioni. Fu introdotta nel 1992⁸² e aveva come obiettivo quello di verificare che il reddito dichiarato dai contribuenti⁸³ non fosse inferiore ad un reddito minimo presunto stabilito in base a condizioni oggettive e soggettive caratterizzanti le diverse attività svolte. Tale reddito minimo era meglio conosciuto come "contributo diretto lavorativo". L'Amministrazione finanziaria aveva dalla sua parte uno strumento a forte impatto sul gettito fiscale: in fase di dichiarazione dei redditi si procedeva all'applicazione automatica del calcolo, confrontando quanto dichiarato dal contribuente con il valore stabilito dalla *minimum tax*. Se il reddito dichiarato dai contribuenti fosse risultato inferiore a quanto parametrato, l'amministrazione finanziaria iscriveva a ruolo le maggiori imposte a carico del contribuente, saltando tutta la fase riconducibile all'attività di accertamento. L'effetto che il fisco riuscì ad ottenere consistette in maggiori entrate fiscali in un intervallo di tempo assai ridotto. Quanto descritto accadde in un periodo storico fuori dall'ordinario: gli anni erano quelli del Governo "Amato" che, attraverso un'imponente manovra fiscale, contava di rastrellare ai contribuenti qualcosa come un importo vicino ai novanta miliardi di lire. Il punto di debolezza della *minimum tax* consisteva nel marcato sbilanciamento tributario che gravava su coloro i quali erano assoggettati all'imposta. Segnatamente, chi non

⁸¹ TOSI, *Le predeterminazioni*, op. cit., p. 246 e ss.

⁸² Art. 11-bis, primo comma, del DL 19.09.1992, n. 384, convertito, con modificazioni, dalla legge 14.11.1992, n. 438.

⁸³ Tra quelli interessati rientravano i soggetti diversi da coloro che erano assoggettati all'IRPEG, tra cui persone fisiche, società di persone e professionisti.

dichiarava un reddito almeno pari al livello minimo stabilito era tenuto a corrispondere la maggiore imposta richiesta. Chi, invece, generava importanti sacche di evasione fiscale, ma riusciva comunque a dichiarare un reddito di poco superiore al livello minimo stabilito non era tenuto a corrispondere alcunché. L'introduzione della *minimum tax* ebbe anche effetti decisivi sui coefficienti presuntivi di ricavi e compensi dal momento in cui si stabilì che i valori scaturenti dall'applicazione dei coefficienti di cui sopra non potevano essere inferiori del contributo diretto lavorativo.

1.2.4. I parametri

La mancata introduzione degli studi di settore entro i termini inizialmente prefissati dal legislatore spinse quest'ultimo a correre ai ripari attraverso l'introduzione dei parametri⁸⁴. A seguito di questa introduzione, fu prevista la fine dell'esperienza dei coefficienti presuntivi di ricavi e compensi. L'operatività del nuovo strumento doveva limitarsi all'anno d'imposta 1995, ma lo slittamento dell'applicazione degli studi di settore⁸⁵ fece sì che questi restassero in vigore anche negli anni successivi. Ancora oggi i parametri sono applicabili a tutte quelle attività commerciali per le quali non sono stati approvati specifici studi di settore⁸⁶. Diverse erano le analogie tra la nuova disciplina e quanto previsto in precedenza per i coefficienti presuntivi, ma la possibilità di assoggettare a parametri anche i soggetti in contabilità ordinaria rendeva tali strumenti diversi dalle precedenti esperienze. L'applicazione dei parametri si differenziava altresì per la più ampia mole d'informazioni su cui erano basati. Si consideri, inoltre, che l'accertamento fondato su di essi poteva essere elevato solo se lo scarto tra il valore del reddito dichiarato e quello del reddito forfettario fosse risultato superiore a determinate soglie stabilite con decreto⁸⁷. I parametri sono posti alla base dell'accertamento analitico-induttivo di cui all'art. 39, primo comma, del DPR 600/73 e sono riconducibili a veri e propri moltiplicatori da applicare a determinati valori di natura contabile, così da ricostruire il valore oggetto di predeterminazione⁸⁸. Occorre evidenziare, oltre al fatto che

⁸⁴ Art. 3, Legge n. 549 del 28.12.1995.

⁸⁵ L'entrata in vigore fu posticipata al 31.12.1998, con riferimento all'anno di imposta 1998.

⁸⁶ RIPA, *La fiscalità d'impresa*, Padova, CEDAM, 2011, p. 748.

⁸⁷ TOSI, *Le predeterminazioni*, op. cit., p. 258.

⁸⁸ La funzione svolta dai parametri consisteva nel verificare che i ricavi o i compensi dichiarati dal contribuente fossero congrui rispetto a quelli determinati in base ai parametri ed in caso contrario,

i parametri sono considerati presunzioni semplici, anche che tra gli elementi presi in considerazione da questi strumenti non rientrano quelli di natura extra-contabile. Quindi, i parametri non possono da soli essere posti alla base dell'accertamento, ma necessitano dell'ausilio di altri strumenti, considerati i numerosi elementi che possono caratterizzare l'attività d'impresa e, allo stesso modo, i ricavi o compensi dichiarati. La norma che ha introdotto i parametri non ha al suo interno i procedimenti che ne hanno caratterizzato la genesi, ma questi trovano sommaria collocazione nelle note tecniche allegate ai decreti successivi che né hanno previsto la rivisitazione⁸⁹. Il valore posto alla base del confronto con quanto dichiarato dai contribuenti era determinato attraverso la campionatura degli stessi. Dopo aver verificato se gli appartenenti al campione fossero o meno in grado di rappresentare i fenomeni di un settore omogeneo, si distinguevano all'interno dello stesso campione (a differenza dei coefficienti presuntivi) coloro che svolgevano la stessa attività, ma con strutture produttive diverse⁹⁰. Si è cercato, con i parametri, di ridurre l'assenza di adeguamento al caso specifico del contribuente, in quanto aspetto molto diffuso nell'attività di accertamento di quegli anni. Per mitigare tale fenomeno fu previsto l'utilizzo di un "*fattore di adeguamento personalizzato*"⁹¹ che tenesse in considerazione sia alcuni aspetti locali ed attinenti esclusivamente al contribuente oggetto di accertamento, sia l'inevitabile imprecisione tipica di un metodo forfettario⁹². Un aspetto molto criticato dell'accertamento parametrico ed allo stesso tempo orfano di motivazione, fu individuato nel livello minimo di ricavi che secondo tali elaborazioni il contribuente avrebbe dovuto a tutti i costi generare. Fu, infatti, stabilito che detto valore non poteva essere inferiore a lire 500.000. Tale soglia minima non risponde apparentemente né ad esigenze di natura statistica, né tanto meno è riconducibile a giustificazioni di tipo economico, ma sembra prettamente rispondere ad esigenze di gettito fiscale⁹³. L'esperienza dei parametri si rivelò, in termini contenutistici, non molto differente da quella dei coefficienti presuntivi. In entrambe le esperienze l'onere della prova ricadeva

individuare quale fosse il maggiore importo di ricavi o compensi da dichiarare, al fine di adeguarsi al risultato dei parametri. Infine, era dovuta l'IVA sul maggior volume d'affari, calcolata sulla base dell'aliquota media determinata dal software.

⁸⁹ Note tecniche allegate al D.P.C.M. 29 gennaio 1996 e al D.P.C.M. 27 marzo 1997.

⁹⁰ TOSI, *Le predeterminazioni*, op. cit., p. 260.

⁹¹ Nella rivisitazione dei parametri, avvenuta dopo il primo anno di applicazione, la modifica più rilevante in questo senso risultò la scelta di non sottoporre ad accertamento i contribuenti che avessero dichiarato un volume di ricavi o compensi almeno pari a quello ottenuto dall'applicazione dei parametri, al netto dell'effetto generato dal nuovo fattore di adeguamento. Così TOSI in op. cit., p. 268.

⁹² Tale fattore fu presto modificato dall'art. 3, comma 125, l. n. 662 del 1996. Fu previsto, per gli anni di imposta 1996 e 1997, un effetto

⁹³ TOSI, *Le predeterminazioni*, op. cit., p. 262 ed anche DE MITA E. in *Per una soluzione ponte, ma il futuro esige più coraggio*, in il Sole 24 Ore, 13 febbraio 1996.

sempre sul contribuente, così da esonerare l'ufficio dal motivare la pretesa erariale⁹⁴. In termini di difesa del contribuente molte furono le critiche della dottrina riguardo la scarsa esteriorizzazione dei criteri statistici posti alla base dell'elaborazione dei parametri. Si arrivò a definire l'atto di accertamento fondato sull'applicazione dei parametri come passibile di carenza di motivazione.

1.3 Il rapporto tra piccola impresa ed evasione fiscale

Un fotogramma del 2009 raffigurante il sistema produttivo italiano ci mostra come il nostro Paese sia principalmente formato da micro imprese. Considerando sia il settore industriale, sia quello dei servizi, si contano poco meno di 4,5 milioni di imprese attive e tra queste il 95% del totale conta meno di dieci addetti. Un dato particolarmente utile alla nostra analisi fuoriesce nell'evidenziare che tra le imprese operanti nel settore del commercio, sorvolando in questa sede sulla distinzione tra dettaglianti e grossisti, il 62% di queste non risulta avere dipendenti assunti⁹⁵. Soggetti economici che si reggono interamente sulla figura del titolare o, a seconda dei casi, del rappresentante legale. Un panorama imprenditoriale che in Italia deve fare i conti con un livello di pressione fiscale apparente pari al 44,6%⁹⁶ ma, a fare ancora più notizia, è il dato sulla pressione fiscale effettiva pari al 54%⁹⁷. Per prendere coscienza del fenomeno è necessario descrivere il dato in valore assoluto: secondo la Corte dei Conti, nel 2008, l'economia sommersa in Italia ha raggiunto quota 275 miliardi di euro, pari all'incirca al 17% del PIL⁹⁸. Tale premessa si è resa necessaria per tentare di descrivere al lettore, nel modo più chiaro possibile, che esiste uno stretto rapporto in Italia tra la piccola (e media) impresa italiana ed il fenomeno dell'evasione fiscale. Come descritto in precedenza⁹⁹, con la riforma tributaria degli anni settanta è stato esteso a tutte le imprese l'obbligo di tenuta della

⁹⁴ TOSI, *Le predeterminazioni*, op. cit., p. 269.

⁹⁵ ISTAT, *Struttura e dimensione delle imprese*, Centro diffusione dati, 2011.

⁹⁶ I dati citati risalgono al luglio del 2013 e sono stati diffusi dall'Ufficio Studi di Confcommercio. Indici percentuali che il Sole24Ore ha definito come il record di tassazione mai registrato nelle economie sviluppate.

⁹⁷ La pressione fiscale effettiva è il rapporto tra il carico fiscale sui contribuenti e il PIL depurato dall'economia sommersa. Quando non si utilizza l'attributo "effettiva" si sta facendo riferimento alla pressione fiscale apparente, calcolata sul PIL potenziale del sistema economico comprensivo anche dell'economia sommersa.

⁹⁸ CORTE DEI CONTI, *Rapporto 2001 sul coordinamento della finanza pubblica*, maggio 2011, 67.

⁹⁹ Paragrafo 1.1.

contabilità, sancendo pertanto il principio di determinazione del reddito in base alle scritture contabili. Imprenditori e professionisti sono tenuti a rispettare gli obblighi contabili previsti sia dalle norme civilistiche¹⁰⁰, sia dalle norme tributarie¹⁰¹ ed è proprio da questi obblighi che parte la rilevazione della ricchezza necessaria a determinare la base imponibile prima e il carico fiscale poi. L'attività nel suo complesso è formata da un insieme di fasi situate a più livelli. Il primo di questi è costituito dall'emissione di un documento (fattura, ricevuta, scontrino ecc.) che comprova la realizzazione di un provento (o di un compenso per i professionisti) che dovrà, in un secondo tempo, "subire" un'annotazione di livello successivo all'interno della contabilità¹⁰². Quest'ultima la si può definire, molto grossolanamente, come uno strumento di sintesi dei documenti che durante l'esercizio dell'attività hanno tracciato le relazioni economiche esterne intrattenute dall'impresa con altri soggetti di mercato. Una contabilità che non rappresenti integralmente l'insieme delle operazioni poste in essere dall'impresa¹⁰³, ma che dia un'informativa incompleta riguardo l'attività realmente svolta dalla stessa¹⁰⁴, non può essere strumento adatto per una corretta rilevazione della ricchezza delle realtà economiche di minuta dimensione¹⁰⁵. Il vuoto informativo della contabilità appena descritto si trasformerà con ogni probabilità in una minore base imponibile da sottoporre a tassazione e di conseguenza in minori imposte a carico del contribuente infedele. Per una maggiore chiarezza espositiva è necessario sottolineare come, sovente, all'occultamento di operazioni attive corrisponda inizialmente un occultamento di operazioni passive o più semplicemente il compimento di operazioni cosiddette "in bianco"¹⁰⁶. Caratteristiche, queste appena descritte, tipiche di un'organizzazione

¹⁰⁰ L'art. 2214 del c.c. dispone che l'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari. Deve altresì tenere le altre scritture che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite.

¹⁰¹ Il D.P.R. 600/1973 dispone agli art. 15 e ss. la redazione dell'inventario e del bilancio, la tenuta del registro dei beni ammortizzabili ecc. In tema di imposte indirette, gli art. 23 e ss. del D.P.R. 633/1972 dispongono la tenuta dei registri IVA.

¹⁰² BEGHIN M., *Diritto Tributario. Per l'Università e per la preparazione alla professioni economico-giuridiche*, Cedam, 2013, p. 180 e ss.

¹⁰³ Si pensi al caso in cui, un qualsiasi artigiano decida di emettere fattura solo ed esclusivamente nel caso in cui il cliente la richieda. La contabilità dal lato dei ricavi, rappresenterà in questo caso, le sole operazioni attive che l'imprenditore avrà deciso di rendere note al fisco e non anche quelle occultate.

¹⁰⁴ Tralasciando in sostanza tutti quei documenti che l'imprenditore, durante la fase precedentemente definita di primo livello, abbia deciso di non emettere, spesso con la complicità della controparte, ottenendo illecitamente un risparmio d'imposta.

¹⁰⁵ BEGHIN M., *Diritto Tributario. Per l'Università e per la preparazione alla professioni economico-giuridiche*, op. cit., p. 181.

¹⁰⁶ Nel primo caso l'imprenditore pone in essere un'operazione di acquisto di beni o servizi con un soggetto (fornitore) che non rilascia alcun documento valido ai fini fiscali e non né permette di conseguenza la

imprenditoriale di piccole dimensioni, dove, come definito da alcuna dottrina¹⁰⁷, il titolare dell'impresa è allo stesso tempo cassiere, direttore vendite e direttore tecnico, se non anche fattorino dell'impresa. Differenze strutturali ed organizzative tra le imprese di piccola e di grande dimensione che generano distinguo anche nei modi di creazione di sacche di evasione fiscale. Le imprese di piccola dimensione si caratterizzano per una condotta evasiva basata sul compimento di un fatto, sfruttando la possibilità di occultare il provento o il compenso. Viceversa, l'impresa dotata di un'organizzazione più complessa e strutturata dovrà fare i conti con un maggior numero di addetti posti ai vari livelli. In questo caso, quindi, l'evasione sarà costruita sul diritto e riguarderà in alcuni casi l'interpretazione delle norme a favore del contribuente, piuttosto che la registrazione di operazioni inesistenti¹⁰⁸.

A questo punto della trattazione, non è assurdo pensare che l'obbligo della tenuta delle scritture contabili e della redazione del bilancio, posto a carico delle micro imprese, rappresenti talvolta una sovrastruttura¹⁰⁹ priva di utilità sostanziale. Un adempimento pensato per le grandi imprese, ma non proprio adatto per le imprese di piccole dimensioni. La dottrina¹¹⁰ ha affermato che la scelta del legislatore del 1973 in tema di adempimenti contabili fu una scelta che peccò d'astrattezza e di irragionevolezza. Da allora, si diede inizio ad una politica di contrasto all'evasione fiscale attraverso l'utilizzo di strumenti in grado di predeterminare la ricchezza imponibile, facendo a meno della contabilità¹¹¹. Da ultimo, infatti, furono introdotti gli studi di settore che ci apprestiamo ad analizzare nel capitolo successivo.

rilevazione in contabilità. Nel secondo caso invece l'imprenditore acquista da un soggetto che rilascia un documento valido ai fini fiscali, ma non ai fini della rilevazione in contabilità, sfruttando, in questo caso, uno spazio lasciato libero dalla normativa in tema di tracciabilità.

¹⁰⁷ LUPI, R., *Il diritto tra discrezionalità e interpretazione. Profili generali e riflessi sulla fiscalità*, Napoli, 2004. Dello stesso avviso, ma con una diversa espressione, BEGHIN M., in *Diritto Tributario. Per l'Università e per la preparazione alla professioni economico-giuridiche*, op. cit., p. 183, che afferma "le tasche dell'imprenditore costituiscono...lo strumento di diretta, immediata e affidabile rilevazione dello stato di salute dell'azienda, senza che vi sia la necessità di soffermarsi sulla partita doppia".

¹⁰⁸ BEGHIN M., in *Diritto Tributario. Per l'Università e per la preparazione alla professioni economico-giuridiche*, op. cit., p. 184 e ss.

¹⁰⁹ Di questo avviso BEGHIN M.

¹¹⁰ Di questo avviso R. LUPI.

¹¹¹ Di questo avviso BEGHIN M.

Capitolo Secondo

GLI STUDI DI SETTORE

SOMMARIO: 2.1. Gli studi di settore come reazione del legislatore alla difficoltà di accertamento delle piccole imprese - 2.2. Il rapporto tra il concetto di “normalità economica” ed il principio costituzionale della capacità contributiva – 2.3. I profili di “congruità” e “coerenza” espressi dagli studi di settore – 2.4. La natura di presunzione semplice e le conseguenze sull’attività accertativa.

2.1 Gli studi di settore come reazione del legislatore alla difficoltà di accertamento delle piccole imprese

A questo punto della trattazione è necessario illustrare come si è arrivati all’introduzione degli studi di settore nel nostro sistema tributario¹¹². Questi hanno rappresentato il punto d’arrivo del percorso normativo iniziato dal legislatore negli anni ottanta. Come più volte evidenziato nel corso del presente lavoro, aver imposto ai piccoli imprenditori gli obblighi contabili tipici delle aziende dimensionalmente avanzate ha portato a diversi risvolti problematici. Dopo la riforma, si fecero più evidenti i margini a disposizione dei piccoli imprenditori per nascondere al fisco la ricchezza prodotta. Tale fenomeno si palesò quando, analizzati i redditi dichiarati in quegli anni, questi non si rivelarono credibili¹¹³. Alla fine degli anni settanta, per tentare di arginare questo fenomeno, il legislatore aumentò il novero degli obblighi documentali. Fu introdotto l’obbligo di emissione delle ricevute fiscali, delle bolle di accompagnamento e degli scontrini fiscali, tutti elementi potenzialmente in grado di impedire la sottrazione di materia imponibile attraverso la rilevazione in contabilità¹¹⁴. Nonostante gli sforzi, il più

¹¹² DL 30 agosto 1993 n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993 n. 427. Per i provvedimenti che hanno determinato l’effettiva entrata in vigore degli studi di settore, si rimanda alla nota (67).

¹¹³ Circostanza che fu evidenziata anche in un documento di prassi amministrativa. La c.m. 7 aprile 1977, n. 4/1496, parte 32, mise in risalto un certo scetticismo dell’amministrazione nei confronti delle dichiarazioni dei redditi presentate nel 1974. L’inattendibilità di queste ultime superava di gran lunga le previsioni formulate in fase di riforma tributaria. Segnatamente, l’amministrazione affermò che “*pur nelle ipotesi, in cui la rettifica si attiene alla contabilità, è consentito all’Ufficio, relativamente all’accertamento dell’esistenza di attività non dichiarate, di avvalersi di presunzioni, purché siano tali in senso proprio (cioè gravi, precise e concordanti). L’inserimento della via presuntiva anche nell’accertamento in rettifica analitico (inserimento che, come si è visto, è pure presente nel precedente art.38) risulta conforme alla legge delega che, all’art. 10, n. 4, lo prevede espressamente*”.

¹¹⁴ LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell’accertamento tributario*, Milano, Giuffrè, 1988, p. 327.

stringente apparato normativo in punto di obblighi formali non si rivelò sufficiente. Si continuarono a registrare pronunce giurisprudenziali¹¹⁵ in cui la regolarità formale della contabilità prevaleva dinanzi a scritture contabili connotate da forti dubbi di attendibilità. In questo contesto, il fisco reagì alla frustrazione manifestata dagli uffici accertatori. La scelta fu quella di avvalersi di strumenti predeterminativi per quantificare la ricchezza prodotta in alcuni settori produttivi¹¹⁶. L'apertura registrata a beneficio dell'utilizzo di elementi indiziari per la determinazione del reddito d'impresa sembrò, in parte, sfiduciare il ruolo di misurazione della ricchezza delle determinazioni di natura contabile¹¹⁷. Il rapporto che lega il piccolo imprenditore (sia esso commerciante, artigiano, ecc.) all'azienda ad egli riconducibile e la possibilità che questa, sovente, coincida con la persona dell'imprenditore, sono elementi che ci permettono la comprensione di alcune dinamiche¹¹⁸. Quanto più l'azienda riduce la propria dimensione, tanto più la gestione sarà accentrata nelle mani del titolare. Allo stesso tempo, al crescere della dimensione aziendale, sarà ragionevole aspettarsi un'imposizione tributaria basata esclusivamente su supporti di natura documentale. Quanto asserito ci porta a sostenere che un corretto inquadramento normativo non può prescindere da un equilibrato bilanciamento tra attendibilità delle scritture contabili e dimensione dell'attività aziendale¹¹⁹. Si immagini, ad esempio, l'azione accertativa nei confronti di un'impresa di grandi dimensioni. Operare, in questo caso, una rettifica del reddito attraverso dimostrazioni presuntive scarsamente articolate, o comunque basate su un ristretto contesto conoscitivo¹²⁰, risulterebbe del tutto inappropriato. Se si seguisse questa strada, si ignorerebbero le differenze strutturali esistenti tra una società quotata sul mercato azionario ed un piccolo commerciante, oltre che le differenti modalità di formalizzazione della ricchezza che le connotano. Ciò detto, si evince come le imprese dotate di un elevato grado dimensionale necessitano di attività di accertamento maggiormente articolate¹²¹.

¹¹⁵ Cass. 25.05.1995, n. 5728; Comm. trib. centr. 07.03.1995, n.909; Cass. 23.06.1994, n. 6033; Comm. trib. centr. 11.05.1990, n. 3580; Comm. trib. centr. 23.11.1989, n. 6920; Comm. trib. centr. 11.10.1989, n. 5986.

¹¹⁶ Sul punto si veda BEGHIN M., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, op. cit., p. 717 e TOSI L., *Le predeterminazioni*, op. cit., p. 10 e ss.

¹¹⁷ LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, op. cit., p. 326 e ss.

¹¹⁸ LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, Ipsoa, 2011, p. 308.

¹¹⁹ LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, op. cit., p. 327.

¹²⁰ Inteso come l'insieme dei parametri caratterizzanti il caso specifico oggetto di analisi. Secondo LUPI R. in *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, op. cit., p. 161, esso è un elemento fondamentale quando occorre dare maggiore concretezza a requisiti elastici come, ad esempio, la gravità, la precisione e la concordanza.

¹²¹ LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, op. cit., p. 160 e ss. Perviene alla medesima conclusione SANTORO A, in *L'evasione fiscale. Quanto, come e perché*, Bologna, il Mulino, 2010, p. 97-98.

Successivamente all'emanazione delle disposizioni in tema di accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA¹²², si constatò come gli uffici del fisco non possedevano le risorse necessarie per intercettare materialmente gli imponibili dei piccoli imprenditori che sfuggivano alla tassazione¹²³. Le categorie chiamate in causa rispondevano all'accusa di essere orientativamente portate ad evadere facendo leva sull'elevato tasso di pressione fiscale. Tuttavia, parte della dottrina osserva come l'elevata pressione fiscale doveva ricercarsi tra le conseguenze del fenomeno e non tra le cause, dato che se ognuno facesse la sua parte (pagando quanto dovuto) si arriverebbe inevitabilmente ad una riduzione delle aliquote¹²⁴. In questo scenario si decise, quindi, di introdurre un modello omogeneo di tassazione per alcune categorie di contribuenti. In altre parole, si cercò di standardizzare la tassazione in luogo di modelli di prelievo concentrati sulla tipologia di ricchezza da tassare¹²⁵. Lo Stato utilizzò massicciamente il potere legislativo per cercare di rimpinguare il gettito fiscale e lo fece spingendo i contribuenti minori all'autotassazione.

Gli studi di settore furono il terminale di un percorso normativo, iniziato negli anni ottanta, che presentava numerosi ostacoli di natura culturale e di coordinamento tra un'idea di tassazione basata sulla «sacralità della contabilità»¹²⁶ e quella emergente basata sul computo della ricchezza¹²⁷. Per determinare il volume dei ricavi degli eterogenei soggetti coinvolti, ci si affidò ai modelli matematici. Il legislatore stesso, nella disposizione¹²⁸ che introdusse detti strumenti, sembrò quasi ammettere i limiti degli

¹²² Si sta facendo riferimento rispettivamente al DPR 29 settembre 1973, n. 600 (concernente l'accertamento delle imposte sui redditi) e al DPR 26 ottobre 1972, n. 633 (concernente l'Iva).

¹²³ Sul punto si veda MANZONI I., *Gli studi di settore e gli indicatori di normalità economica come strumenti di lotta all'evasione*, Rass. Trib., 2008, 5, p. 1243. L'A. evidenzia come il fisco non era in grado di porre in essere dei controlli efficaci e, soprattutto, come l'elevato costo che tali controlli (se efficacemente condotti) comportano non era sostenibile dall'Erario.

¹²⁴ MANZONI I., *Gli studi di settore e gli indicatori*, op. cit.

¹²⁵ LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, op. cit., p. 310.

¹²⁶ L'espressione utilizzata è riconducibile a quanto affermato da BEGHIN M. in, *L'accertamento in base a studi di settore*, op. cit., p. 88, dove l'A. ricorda come le scelte operate dal legislatore all'inizio degli anni settanta posero la contabilità «*al centro*» dell'attività di rettifica del reddito d'impresa, sia per i profili di carattere sostanziale, sia per gli aspetti (necessariamente interconnessi) di ordine procedimentale». Per effetto di queste scelte, taluni imprenditori si avvalsero di registri, libri e bilanci formalmente regolari per ostacolare o impedire agli uffici l'utilizzo di metodi accertativi induttivi. Sul punto si veda anche MOSCHETTI F., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento dei redditi determinati su base contabile*, a cura di PREZIOSI C., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1994, p. 125, dove l'A. sottolinea come con la generalizzazione dell'obbligo di tenuta delle scritture contabili, il legislatore abbia individuato in esse un vincolo giuridico per l'Amministrazione finanziaria.

¹²⁷ Ci si riferisce in particolare a quelle scelte normative che, introdotte dopo la riforma fiscale del 1971, hanno fatto leva su predeterminazioni per la quantificazione del reddito (prima) e dei ricavi (poi). Si veda sul punto BEGHIN M., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi*, op. cit., p. 742 e ss.

¹²⁸ Art. 62-bis, primo comma, Decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331: «*Gli uffici del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze, sentite le associazioni professionali e di categoria, elaborano, entro il*

accertamenti presuntivi elevati fino a quel momento nei confronti delle piccole imprese. Egli manifestò la volontà (o la necessità) di rendere più efficace l'azione accertatrice delle imposte. Si è scelto di utilizzare – nel titolo del paragrafo – l'espressione “*reazione del legislatore*”¹²⁹ al fine di descrivere i correttivi posti in essere dal Parlamento italiano dinanzi alle difficoltà mostrate (e illustrate nel precedente capitolo) nell'attività di accertamento dedicata alle piccole realtà imprenditoriali. Il limite massimo di ricavi conseguibile da un imprenditore affinché ad esso siano applicabili gli studi di settore è stato fissato dal legislatore ad euro 5 milioni¹³⁰. La soglia di ricavi *de quibus* comprende la maggior parte dei titolari di reddito d'impresa in Italia¹³¹. Scelta, questa, che appare in netta contrapposizione con l'intento originario del legislatore di intercettare la materia imponibile sottratta al fisco dai piccoli imprenditori. Sembra, infatti, essere stata accantonata l'idea secondo cui l'evasione cosiddetta “*sul fatto*” si annidi maggiormente nelle attività d'impresa di modesta dimensione, piuttosto che in quelle dotate di una più complessa struttura organizzativa¹³².

Un aspetto fondamentale da cui non è possibile prescindere e da cui discende l'utilizzo degli studi consiste nell'operare un corretto inquadramento sistematico. In uno

31 dicembre 1995, in relazione ai vari settori economici, appositi studi di settore al fine di rendere più efficace l'azione accertatrice e di consentire una più articolata determinazione dei coefficienti presuntivi di cui all'articolo 11 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, e successive modificazioni. A tal fine gli stessi uffici identificano campioni significativi di contribuenti appartenenti ai medesimi settori da sottoporre a controllo allo scopo di individuare elementi caratterizzanti l'attività esercitata. Gli studi di settore sono approvati con decreti del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre 1995, possono essere soggetti a revisione ed hanno validità ai fini dell'accertamento a decorrere dal periodo di imposta 1995”.

¹²⁹ Secondo BEGHIN M., si trattava di una situazione alquanto frustrante per il fisco e per i contribuenti onesti. Constatata l'impossibilità strutturale da parte dello Stato di setacciare tutti i contribuenti, al fine di scovare coloro che non osservavano i doveri tributari, si è lasciato volutamente spazio a forme di predeterminazione del reddito.

¹³⁰ L'art. 10, quarto comma, lett. a), della l. n. 146/1998 ha stabilito ad euro 5.164.569 la soglia massima di ricavi, oltre la quale i contribuenti non potranno essere assoggettati ad accertamenti basati sugli studi di settore. Successivamente, l'art. 1, comma 16, della l. 27 dicembre 2006, n. 296, ha innalzato a euro 7.500.000 (con effetto dal 1° gennaio 2007) il suddetto limite di ricavi, ma la norma non è stata resa mai operativa. Il quadro normativo a cui oggi i contribuenti devono attenersi è il seguente: i contribuenti che conseguono ricavi superiori ad euro 7,5 milioni sono esclusi dalla disciplina degli studi; i contribuenti, invece, che conseguono ricavi compresi tra 5,16 e 7,5 milioni di euro, sono anch'essi esclusi dagli studi di settore, ma sono comunque tenuti a compilare il modello e le informazioni richieste saranno utilizzate ai soli fini statistici.

¹³¹ Ai fini dell'analisi si segnala che le microimprese italiane rappresentano il 95,1% delle imprese attive. Queste realtà imprenditoriali si caratterizzano per la presenza di un numero di addetti inferiore a dieci ed un fatturato annuo fino a due milioni di euro. Si veda ISTAT, *Struttura e competitività del sistema delle imprese industriali e dei servizi*, 2014, Centro diffusione dati.

¹³² CORASANITI G., *La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell'onere della prova*, Dir. prat. trib., 1/2008, p. 1013.

dei primi documenti di prassi amministrativa¹³³ emanati in tema di studi di settore, questi ultimi furono definiti “*strumenti di rilevazione indiretta del giro d'affari*” in grado di fungere da supporto agli uffici, nella determinazione di una motivazione “*ragionata, congrua, perspicua e persuasiva*” da inserire negli accertamenti di tipo induttivo. Secondo autorevole dottrina, gli studi rappresentano uno strumento funzionale ad indirizzare l'attività di accertamento degli uffici perché consentono di individuare, attraverso la determinazione dello scostamento dal reddito “normale”, possibili condotte evasive poste in essere dai contribuenti¹³⁴. Nel partire da un aspetto meramente operativo, evidenziamo che l'accertamento basato sugli studi mira alla determinazione dell'ammontare globale dei ricavi o dei compensi attribuibili al contribuente. Essi permettono, quindi, la rilevazione di una componente positiva determinante del reddito di impresa¹³⁵. Il riferimento ad una sola componente del reddito d'impresa (o di lavoro autonomo) sembrerebbe dare manforte all'inquadramento operato dal legislatore. La disposizione¹³⁶ che ne ha previsto l'introduzione opera un chiaro richiamo all'art. 39, comma 1, lett. d) del DPR n. 600/1973. Il richiamo testé menzionato permette di inquadrare gli studi nell'insieme degli accertamenti di tipo analitico-induttivo. In dottrina questa collocazione non gode di un riconoscimento omogeneo. Si è a lungo discusso sulla sistematizzazione degli studi di settore e, in particolare, se la classificazione del legislatore fosse o meno da condividere. Una parte della dottrina¹³⁷ ritiene corretta la collocazione degli studi di settore all'interno degli accertamenti di natura analitico-induttiva. Alla base di questa posizione, ci sarebbe il fatto che attraverso l'accertamento in parola si darebbe luogo alla rettifica di una sola componente reddituale e non dell'intero reddito d'impresa (o di lavoro autonomo), come previsto nel secondo comma dell'art. 39 del DPR 600/73. Altra dottrina¹³⁸ sostiene, invece, che, nonostante la previsione normativa e l'assenza dei requisiti richiesti dalla disposizione testé richiamata, gli studi sarebbero riconducibili alla tipologia degli accertamenti induttivi “globali”. In

¹³³ Circolare del 04.05.1994 n. 44, del Dip. Entrate Accertamento e Programmazione Serv. II del Min. Finanze.

¹³⁴ GAFFURI A.M., *Brevi considerazioni sugli studi di settore*, Boll. trib., 2001, 1, p. 19.

¹³⁵ GIRELLI G., *Gli studi di settore quale strumento "multifunzionale" tra dichiarazione, accertamento e processo tributario*, Riv. dir. trib., 2012, nn. 7-8, p. 721.

¹³⁶ Art. 62-sexies, comma 3 del DL30 Agosto 1993, n. 331.

¹³⁷ GALLO F., *Ancora sulla questione reddito normale-reddito effettivo: la funzione degli studi di settore*, Giur. imp., 2000, p. 486. Di questo avviso anche MARONGIU G., *Coefficienti presuntivi, parametri e studi di settore*, Dir. prat. trib., 2002, 5, p. 1707.

¹³⁸ BEGHIN M. in, *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, a cura di FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, CEDAM, 2014, p. 762, in particolare nota (37). Di questo avviso anche LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, p. 557.

questo caso, si sostiene che la rettifica della voce più rilevante del reddito d'impresa influenzi notevolmente il reddito complessivo dichiarato. Pertanto, un risultato simile non sarebbe molto lontano da quello che si otterrebbe con un accertamento extra-contabile¹³⁹. La distinzione operata in dottrina porterebbe a risultati estremamente diversi. Sostenere che l'accertamento basato sugli studi di settore faccia parte dei metodi induttivi, significa affermare che l'impianto contabile oggetto dell'accertamento è sostanzialmente inattendibile. L'Amministrazione finanziaria procederebbe, in questo caso, alla determinazione dell'intero reddito d'impresa (e non solo dei ricavi) su base presuntiva, prescindendo dalle risultanze contabili¹⁴⁰. Viceversa, avvalorare la tesi secondo cui l'accertamento basato sugli studi sarebbe di natura analitico-induttivo, vuol dire operare una rettifica mirata su una singola voce di bilancio (i ricavi o i compensi) senza sovvertire l'impianto contabile del contribuente.

Proseguendo nell'analisi, si potrebbe affermare che gli studi di settore potrebbero essere strumento d'ausilio all'amministrazione finanziaria per disattendere il contenuto delle scritture contabili non veritiere¹⁴¹. Tuttavia, sembra oggi registrarsi un maggiore utilizzo di elementi di natura presuntiva nell'accertamento analitico-induttivo. In questo modo la rideterminazione dei ricavi o dei compensi dell'attività è operata discostandosi sempre di più dalle evidenze contabili¹⁴². Questo ampliamento avrebbe portato, secondo alcuni¹⁴³, alla sterilizzazione della discussione circa la corretta collocazione sistematica degli studi da parte del legislatore. In questo nuovo contesto si registra come l'Agenzia delle Entrate utilizzi, nella pratica, il solo accertamento analitico-induttivo tralasciando l'accertamento extra-contabile a causa delle maggiori difficoltà di soddisfazione degli stringenti requisiti richiesti dalla disposizione normativa¹⁴⁴. La giurisprudenza di legittimità si è espressa, invece, a favore dell'indipendenza sistematica degli studi di

¹³⁹ GIRELLI G., op. cit.

¹⁴⁰ BEGHIN M., *L'accertamento in base a studi di settore*, ed. provv., Padova, 2005, p. 157.

¹⁴¹ BEGHIN M., *L'accertamento in base a studi di settore*, op. cit., p. 157. Secondo TOSI L., *Le predeterminazioni*, op. cit., p.278 ss., gli studi di settore “forniscono, di per se stessi, un adeguato supporto all'accertamento”. In particolare, secondo l'A., tra le funzioni degli studi ci sarebbe quella di “esonere gli uffici dall'onere di provare e motivare l'idoneità degli elementi assunti dagli studi di settore a fondare quel giudizio di grave incongruenza rispetto ai valori dichiarati”.

¹⁴² Si pensi, in questo caso, al cosiddetto “tovagliometro”. Strumento utilizzato per rideterminare induttivamente il valore dei ricavi delle attività nel campo della ristorazione, partendo dai dati contabili riferiti ai costi di lavanderia, per giungere, infine, alla integrale rideterminazione dei ricavi d'impresa su base presuntiva.

¹⁴³ GIRELLI G., op. cit., in particolare nota (11).

¹⁴⁴ Si veda quanto previsto dall'art. 39, secondo comma del DPR 600/73. Il legislatore ha individuato una serie di casi in cui l'ufficio delle imposte determini il reddito d'impresa potendo prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili avvalendosi di presunzioni sprovviste dei requisiti di cui alla lettera d) del primo comma.

settore, escludendone la collocazione all'interno dell'impianto dell'art. 39. I supremi giudici hanno ritenuto opportuno chiarire che a nulla rilevano le risultanze contabili ai fini del corretto inquadramento sistematico degli studi affermando, inoltre, che questi sarebbero da affiancare (e non da includersi) alle procedure di accertamento testé citate¹⁴⁵. Oggi si discute del nuovo ruolo che dovrebbero ricoprire gli studi di settore nel nostro sistema e, segnatamente, sembra essere tornata in auge l'idea¹⁴⁶ che questi debbano svolgere una funzione di “filtro”, per così dire, identificando, fra tanti, i soggetti passivi d'imposta da sottoporre al controllo del fisco.

2.2 Il rapporto tra il presupposto della “normalità economica” ed il principio costituzionale della capacità contributiva.

In numerose disposizioni del nostro sistema tributario si evidenzia sempre più la differenza tra reddito effettivo e reddito normale¹⁴⁷. Nel voler fare principalmente riferimento ad alcune disposizioni emanate in tema di accertamento possiamo affermare come durante lo svolgimento dell'attività accertativa possono emergere situazioni in cui le disposizioni tributarie prevedono che l'entità dei tributi risultante dalle dichiarazioni

¹⁴⁵ Cass. SS. UU. del 18 dicembre 2009, n. 26635, n. 26636, n. 26637, n. 26638.

¹⁴⁶ Il nuovo ruolo che dovrebbero ricoprire gli studi di settore è stato rimarcato nella Circolare n. 25/E dell'Agenzia delle Entrate, del 6 agosto 2014. In particolare, si auspicava “...la necessità che i dati presenti negli studi di settore vengano sempre maggiormente impiegati quale strumento di selezione per l'ulteriore attività di controllo, piuttosto che quale mero strumento accertativo...”. Tale aspetto è stato successivamente ribadito dall'attuale direttore dell'Agenzia delle Entrate, Rossella Orlandi, in un seminario sulla lotta all'evasione svoltosi in commissione Finanze alla Camera il 6 novembre 2014. Dopo aver analizzato i dati sull'accertamento da studi del 2013 (conteggiati in 11mila, con una riduzione di circa due terzi rispetto al 2010), il massimo esponente delle Entrate ha affermato che la funzione accertativa degli studi, avrebbe di lì a poco lasciato il posto ad un ruolo di aiuto a una più mirata identificazione dei soggetti da sottoporre a controllo. Di diverso avviso, in assenza di una presa di posizione ufficiale, sembra essere l'attuale Ministro dell'Economia e delle Finanze, Pier Carlo Padoan. Ad interrogazione parlamentare (n. 3-01699 del 16.09.2015) presentata alla Camera dei Deputati, con cui si ricordava che “lo scopo dell'introduzione degli studi di settore era facilitare il fisco nella procedura di accertamento di casi di evasione” e si chiedeva inoltre “l'immediata sospensione dell'applicazione degli studi di settore per i periodi di imposta 2015 e 2016, fino ad una completa revisione del sistema delle verifiche fiscali a fini anti-evasivi”, Il Ministro, dopo aver evidenziato come gli studi di settore, oggi in vigore, tengano ben in considerazione gli effetti congiunturali della nostra economia (il riferimento va al “quadro T” del modello studi di settore, denominato “congiuntura economica”), ha ricordato che “l'Agenzia delle entrate ha ripetutamente chiarito che la motivazione degli atti di accertamento basati sugli studi non può essere rappresentata dal mero automatico rinvio alle risultanze degli studi di settore, ma deve dar conto, in modo esplicito, delle valutazioni che si traggono dal dialogo con il contribuente”. Nessun accenno tuttavia, ad un cambio di ruolo, all'interno del nostro sistema tributario, degli strumenti citati.

¹⁴⁷ FALSITTA G., *I caratteri essenziali dei redditi tassabili con Irpef e Ires, Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, Cedam, 2014, X, p. 20. L'A. fa particolare riferimento ad alcune disposizioni contenute nel TUIR.

possa essere rettificata in aumento sulla base di criteri e metodologie diverse¹⁴⁸. Quindi, anche nello sviluppo dei vari metodi accertativi si è sovente assistito alla contrapposizione tra la propensione all'esatta individuazione del reddito effettivo e l'attitudine all'accertamento del reddito presunto¹⁴⁹. Diversi sono i casi in cui ai criteri di tassazione basati sull'effettività si sostituiscono – potendo portare comunque ai medesimi risultati - criteri di tassazione alla cui base è posta una realtà configurata su dati di normalità economica. Secondo una parte della dottrina, la normalità economica si innesta nei criteri di tassazione guardando ad una realtà ipotetica configurata sul piano generale ed astratto, piuttosto che alla realtà effettiva¹⁵⁰. Tuttavia è possibile, secondo la dottrina citata, entrare nello specifico del concetto in commento ed affermare che sono “normali” quei valori riconducibili ad un determinato fenomeno che si manifesta con maggiore ricorrenza. Tornando alla tassazione, stiamo dicendo che la normalità economica può portare all'individuazione di dati validi a rappresentare la potenzialità reddituale di un fenomeno con caratteristiche analoghe o simili a quelle del campione oggetto d'analisi¹⁵¹.

La normalità economica è spesso utilizzata in atti dell'Amministrazione finanziaria strumentali alla rettifica delle dichiarazioni tributarie dal lato del maggior reddito o dei maggiori ricavi (o compensi). Tra gli atti di questo tipo rientrano i cosiddetti «accertamenti per standard». Con questa espressione intendiamo riferirci più propriamente a dati di normalità economica inglobati in una predeterminazione normativa. Strumenti, questi, utilizzati dall'Amministrazione finanziaria per stabilire - come nel caso degli studi di settore - se il contribuente abbia ben dichiarato i propri ricavi¹⁵². Quando si parla di standard occorre sempre considerare che la grandezza dell'attività di cui si sta discutendo è, come detto, già inglobata in una predeterminazione, di modo che il funzionario dell'Agenzia delle entrate sia esonerato dal motivare l'entità della pretesa fiscale. Tuttavia, considerato che nel caso degli studi di settore i dati utilizzati sono riconducibili ad una massa di contribuenti, sarà di primaria importanza

¹⁴⁸ CAMPOBASSO F. e NENCHA M., *Gli studi di settore*, L'accertamento tributario, a cura di URICCHIO A.F., Torino, Giappichelli, 2014, p. 181

¹⁴⁹ CAMPOBASSO F. e NENCHA M., *Gli studi di settore*, op. cit., p. 181.

¹⁵⁰ TOSI L., op. cit., p. 18 e ss.

¹⁵¹ TOSI L., op. cit., p. 18 e ss. In senso conforme DELLA VALLE E., *Note minime in tema di accertamenti standardizzati*, *Rass. trib.*, 2014, 4, p. 695 e BEGHIN M., *Il redditometro e gli altri accertamenti "per standard" nelle maglie della presunzione semplice*, *Corr. trib.*, 2013, 26, p. 2035. Secondo quest'ultimo A., i termini “standard” e “normalità economica” esprimono due concetti alquanto diversi. Infatti, mentre gli standard utilizzano elementi afferenti alla condizione di normalità economica che sono inseriti in una predeterminazione normativa, la normalità può entrare nel sistema anche fuori dalle predeterminazioni.

¹⁵² Così BEGHIN M. in, *Il redditometro e gli altri accertamenti "per standard" nelle maglie della presunzione semplice*, *Corr. trib.*, 2013, 26, p. 2035

comprenderne, di volta in volta, la capacità di rappresentare il caso specifico del contribuente e di guidare gli uffici nel controllo dei dati dichiarati dai contribuenti verso una più corretta determinazione dell'imponibile¹⁵³.

Tuttavia, la normalità economica può essere utilizzata anche per tassare al di fuori del campo delle predeterminazioni. Esempi in questo senso si registrano, ad esempio, in materia di *transfer pricing* e nei provvedimenti riguardanti l'antieconomicità delle operazioni¹⁵⁴. I modelli di normalità economica possono essere validi strumenti utilizzabili dall'amministrazione finanziaria per ridurre il fenomeno dell'evasione fiscale. Si pensi, inoltre, a quelle fattispecie in cui non è rinvenibile un corrispettivo pattuito tra le parti. In questi casi, in assenza di prezzo, è inevitabile che si ricorra al cosiddetto "valore normale" dei beni e dei servizi¹⁵⁵.

Il presupposto della normalità utilizzato negli accertamenti basati sugli studi di settore necessita, come detto, di essere adattato alla situazione del contribuente. È solo attraverso l'analisi della fattispecie concreta che l'amministrazione può verificare se i dati espressi dagli studi di settore possano, o meno, conformarsi al caso¹⁵⁶. Pertanto, un utilizzo massivo della normalità economica, senza un'opportuna contestualizzazione e senza offrire le dovute garanzie al contribuente, potrebbe portare ad una preoccupante catastizzazione¹⁵⁷ della tassazione¹⁵⁸. Secondo una parte della dottrina¹⁵⁹, l'eventualità

¹⁵³ TOSI L., op. cit., p. 18 e ss.

¹⁵⁴ BEGHIN M., *Il redditometro e gli altri accertamenti "per standard" nelle maglie della presunzione semplice*, op. cit..

¹⁵⁵ FALSITTA G., *I caratteri essenziali dei redditi tassabili con Irpef e Ires*, op. cit., p. 24.

¹⁵⁶ BEGHIN M., *Gli studi di settore, le "gravi incongruenze" ex art. 62-sexies del DL n. 331/1993 e l'insostituibile opera di adattamento del risultato di normalità economica alla fattispecie concreta*, Riv. dir. trib., 2007, 12, p. 749.

¹⁵⁷ Il termine utilizzato fa riferimento alla modalità di tassazione applicata ai redditi generati attraverso le risultanze catastali dei beni immobili. Secondo BEGHIN M. in, *Diritto Tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, Cedam, 2015, 701 ss., il reddito ottenuto attraverso l'assegnazione di una rendita è di natura "figurativa" ed è frutto di una predeterminazione normativa che sta ad indicare "il reddito che ci si attende, mediamente e in condizioni di normalità, da un determinato bene immobile". Sempre secondo l'A., la tassazione di redditi figurativi potrebbe rispondere all'esigenza di assicurare la stabilità del gettito, considerato che gli immobili non possono essere facilmente occultati al fisco e all'esigenza di spingere i proprietari di beni immobili alla "messa a frutto del bene", allo scopo di trarre dallo stesso ricchezze superiori a quelle predeterminate.

¹⁵⁸ L'affermazione è ricavabile da GALLO F. in, *Gli studi di settore al bivio tra la tassazione del reddito normale e di quello effettivo*, Rass. trib., 2000, 5, p. 1495. Secondo l'A. non può essere escluso che l'Amministrazione finanziaria possa utilizzare studi di settore standardizzati "avendo di mira l'obiettivo di politica fiscale della catastizzazione. In altri termini, l'art. 62-sexies significa solo che l'accertamento può essere effettuato utilizzando gli studi di settore, non che all'amministrazione sia vietato, se riceve un input politico in tale senso, di costruire anche studi col fine di "normalizzare" il reddito di larghe categorie di contribuenti". In questi casi, alla stretta trama degli studi di settore e alla conseguente forte restrizione della facoltà di dare la prova contraria potrebbe addirittura corrispondere una inaccettabile forfezzazione sostanziale del presupposto d'imposta".

¹⁵⁹ MANZONI I., op. cit..

che la tassazione si “appiattisca” a seguito della normalizzazione del reddito non deve essere vista necessariamente come uno scenario negativo, soprattutto laddove al contribuente siano concesse le opportune garanzie. A sostegno di questa tesi ci sarebbe non solo, come già evidenziato, l’utilizzo della normalità economica come strumento per ridurre l’evasione fiscale, ma, altresì, l’idea che questa possa costituire un’agevolazione per i contribuenti spingendoli ad avere una gestione più efficiente delle proprie risorse produttive. Nel nostro Paese - come sostenuto da autorevolissima dottrina - con il ricorso agli studi di settore nella loro versione primordiale, si era scelto di contrastare l’evasione fiscale con il supporto di strumenti apparentemente semplicistici. In particolare, l’Autore pone in evidenza il rischio che un utilizzo non corretto di questi strumenti possa portare alla violazione di alcune delle garanzie offerte dalla Costituzione¹⁶⁰. Gli studi di settore rappresentano uno strumento di impronta matematico-statistica avente scopo di intercettare la potenzialità produttiva, in termini di ricavi o compensi, di un’impresa operante in un determinato settore. Con tutto ciò, è lapalissiano il *deficit* in termini di *personificazione* di tali strumenti se confrontato con il grado di adattabilità al caso specifico del contribuente¹⁶¹. L’insieme dei dati raccolti durante la fase di creazione degli studi di settore sono stati elaborati ed incapsulati in un software¹⁶² che utilizza una funzione di ricavo per determinare i ricavi o i compensi ascrivibili al contribuente. La determinazione di detti valori si ottiene prendendo in considerazione le caratteristiche e le condizioni dell’attività svolta dal contribuente, utilizzando criteri di media in relazione agli altri operatori dello stesso settore di riferimento¹⁶³. L’elaborazione di un insieme eterogeneo di dati appartenenti a soggetti che svolgono un’attività simile a quella del contribuente, permette l’espressione di un giudizio sul risultato economico prodotto nel periodo d’imposta¹⁶⁴. Inoltre, il calcolo dei valori attribuibili al contribuente avviene ad

¹⁶⁰ FALSITTA, G., *La fiscalità italiana tra rispetto delle garanzie costituzionali e giustizialismo fiscale*, Corr. trib., p. 1931 e ss., 24, 2007. Segnatamente, l’A. fa cenno alla metamorfosi dell’utilizzo degli studi di settore, da strumenti di prova e di conoscenza, a strumenti valutativi idonei a creare nuova materia imponibile.

¹⁶¹ Sulle caratteristiche degli studi di settore come strumento matematico statistico, si veda DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, op. cit. p. 322. Sulla scarsa attitudine degli studi di settore a misurare l’effettiva capacità contributiva del contribuente, si veda BEGHIN M., *Utilizzo sistematico degli studi di settore e rispetto del principio di capacità contributiva*, Corr. trib., 2007, n. 24, p. 1973 e ss..

¹⁶² L’applicativo in questione è chiamato GE.RI.CO (Gestione dei Ricavi o Compensi) e consente il calcolo della congruità, tenuto conto degli indici di normalità economica, della coerenza economica e da qualche anno dell’effetto dei correttivi “crisi”. Nel periodo di imposta 2014 gli studi di settore applicabili ammontano a 204.

¹⁶³ DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2004, IV, p. 317-318.

¹⁶⁴ BORIA P., *Il sistema tributario*, op. cit., p. 153 e ss.

opera del software escludendo, in questa fase, qualsiasi attività discrezionale da parte dell'ufficio¹⁶⁵.

L'amministrazione finanziaria, nello svolgimento dell'attività di imposizione, persegue un interesse di giustizia. Tale interesse è perseguito quando l'obbligo d'imposta è sorretto da un valido presupposto all'interno di una situazione economica che giustifichi la percezione del tributo¹⁶⁶. Non essendoci, quindi, un interesse da parte dello Stato al riparto ingiusto è intuitivo come tutte le predeterminazioni normative – tra queste gli studi di settore – debbano essere orientate a rafforzare il giusto riparto e a ridurre i fenomeni evasivi¹⁶⁷. Dal punto di vista operativo il presupposto della normalità economica tange il contribuente nel momento in cui il software, dopo aver inserito tutti i dati richiesti dal modello degli studi di settore ed eseguito il calcolo, “segnala” al contribuente se il ricavo dichiarato, in detta sede, risponde o meno ai canoni del processo di “catastizzazione” del reddito¹⁶⁸. Nonostante i numerosi correttivi¹⁶⁹ che hanno riguardato gli strumenti oggetto d'analisi, autorevole dottrina evidenzia che né i parametri, né gli studi e né gli altri strumenti di normalizzazione del reddito oggi utilizzati potranno fare in modo che la tassazione della ricchezza potenziale eguagli la tassazione della ricchezza effettiva¹⁷⁰. Nondimeno, con i dovuti accorgimenti, la normalità economica resta un importante strumento a disposizione dell'amministrazione per ridurre l'evasione fiscale. Allo stesso tempo è bene precisare che il concetto di effettività del reddito va inteso in senso relativo, poiché il reddito determinato in modo analitico-contabile è comunque il risultato di una serie di convenzioni previste dalla legge che portano alla determinazione di una base imponibile potenzialmente diversa dal risultato economico dell'attività d'impresa

¹⁶⁵ DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, op. cit..

¹⁶⁶ ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, Unione tip.-ed. Torinese, 1969, p. 19 ss..

¹⁶⁷ FALSITTA, G., *La fiscalità italiana tra rispetto delle garanzie costituzionali e giustizialismo fiscale*, op. cit..

¹⁶⁸ Contrario a questa espressione fu l'ex-viceministro dell'Economia, Vincenzo Visco, che in un intervento in commissione Finanze al Senato della Repubblica, il 15 maggio del 2007, dichiarò: “*Gli studi di settore non sono una forma di catastizzazione del reddito ma un ausilio per l'accertamento*”. Riconosce pertanto, che gli studi non hanno la pretesa di cogliere la realtà, ma servono per dire al contribuente cosa l'Amministrazione finanziaria si aspetta dallo stesso. Afferma infine che questi servono ad arrivare gradualmente sempre più vicini alla realtà’.

¹⁶⁹ Da ultima in ordine temporale, con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.M. 15 maggio 2015 del Ministero dell'Economia e delle finanze, è stata approvata la revisione congiunturale speciale degli studi di settore per il periodo d'imposta 2014. La revisione approvata in base all'art. 8, DL n. 185/2008, ha riguardato gli studi di settore relativi alle principali attività economiche, al fine di tener conto degli effetti della crisi economica.

¹⁷⁰ VERSIGLIONI M., *Prova e studi di settore*, Giuffrè, 2007, p. 257. L'autore, afferma che gli strumenti utilizzati per il calcolo della normalità economica, non renderanno mai verificata l'equazione costituzionale: “potenzialità = manifestazione di capacità contributiva + uguaglianza sostanziale + solidarietà + libertà di iniziativa economica”.

emergente dalla contabilità¹⁷¹. Ciò nonostante, la contabilità dovrebbe essere, in teoria, quello strumento in grado di intercettare i fatti aziendali che caratterizzano la vita economica dell'impresa. Inoltre, diverso potrebbe essere il grado di veridicità delle scritture contabili di un contribuente "minore" rispetto a quelle (scritture) di una grande impresa. Con riferimento alla prima categoria di soggetti, abbiamo avuto modo di constatare che ciò che appare formalmente ineccepibile dal punto di vista contabile potrebbe, invece, essere sindacabile dal punto di vista sostanziale. Autorevole dottrina evidenzia come, proprio in forza di questo ragionamento, l'amministrazione finanziaria utilizzi la normalità economica – valorizzandola - come strumento per colmare lo scarto creatosi tra i valori espressi nella contabilità dei piccoli imprenditori e la reale capacità contributiva degli stessi. Quanto appena descritto è avvenuto con l'accertamento basato sugli studi di settore. In questo caso, il fisco ha preferito una soluzione al problema con immediato impatto sul gettito e un minore impegno in termini di risorse¹⁷². Tuttavia, la valorizzazione dei redditi considerati normali non potrà non tener conto, nel caso degli studi, di tutti quegli elementi che, caso per caso, risulteranno rilevanti ai fini della determinazione dei ricavi o dei compensi. Solo in questo modo si potrà ottenere una perfetta aderenza dei dati di medietà, utilizzati come punto di partenza, ai dati economici rappresentativi della realtà economica ascrivibile al contribuente¹⁷³. In questa prospettiva, il legislatore è intervenuto prevedendo l'obbligo, a carico dell'amministrazione, di invitare il contribuente al contraddittorio prima dell'emissione dell'avviso di accertamento¹⁷⁴. È bene precisare che, quando parliamo di studi di settore, ci stiamo muovendo nel campo dei ricavi dell'attività d'impresa (o di lavoro autonomo) e non del reddito imponibile. Segnatamente, il software di calcolo degli studi non restituirà un valore statico di ricavi, ma restituirà un valore che ci sentiamo di definire "dinamico" o cosiddetto "intervallo di confidenza". Quest'ultimo contiene un insieme di valori compresi tra un massimo (ricavo puntuale) ed un minimo (ricavo minimo) consentiti dalla

¹⁷¹ PERRONE L., *Emergenza finanziaria e crisi dell'accertamento, L'accertamento tributario: principi, metodi, funzioni*, a cura di DI PIETRO A., Milano, 1994, p. 121.

¹⁷² Secondo BEGHIN M. in, *Utilizzo sistematico degli studi di settore e rispetto del principio di capacità contributiva*, op. cit., questa fu una scelta "deresponsabilizzante" per l'amministrazione, perché "il fisco è esonerato dalla dimostrazione dei risultati che, in quanto esplicitati attraverso lo studio, non dovrebbero necessitare di motivazione e di prova".

¹⁷³ BEGHIN M., *Gli studi di settore, le "gravi incongruenze" ex art. 62-sexies del DL n. 331/1993 e l'insostituibile opera di adattamento del risultato di normalità economica alla fattispecie concreta*, op. cit..

¹⁷⁴ Sul punto si veda il Cap. III, par. 3.1.

funzione di ricavo¹⁷⁵. La citata funzione risulterà soddisfatta da tutti i valori inclusi nell'intervallo di confidenza e non da uno solo di essi. Ergo, i valori dei ricavi che vi fanno parte sono contraddistinti, ai fini matematici, dalla medesima probabilità di verificarsi¹⁷⁶. Con l'aiuto della dottrina¹⁷⁷ tentiamo ora di comprendere cosa si intende per "ricavo normale". L'intervallo di confidenza ottenuto dal calcolo contiene un insieme di valori tra cui sarebbe possibile individuare il valore dei ricavi ascrivibile al contribuente che risponde a determinate caratteristiche. La connotazione statistica del dato è messa in risalto dal fatto che lo studio non fornisce un dato netto, ma un intervallo compreso tra un minimo e un massimo. Il ragionamento proposto è strumentale per cogliere le potenzialità e i limiti degli studi di settore. Attenta dottrina¹⁷⁸ si sofferma sul contrasto evidente che si palesa tra le situazioni riconducibili al modello posto alla base del singolo studio e fattispecie che non possono, invece, essere ricondotte ad esso (modello). In poche parole, gli studi di settore sembrerebbero idonei a rappresentare, per i soli contribuenti che abbiano adottato un modello organizzativo dotato di stabilità nel tempo, una situazione di normalità economica apprezzabile dal punto di vista statistico. Ci si chiede, infatti, fino a che punto le condizioni di stabilità, di continuità aziendale, che richiedono i calcoli operati dal software al fine di determinare i ricavi "normalmente" conseguibili dall'imprenditore tipo, possono esprimere la reale fattispecie del contribuente. Non c'è dubbio sul fatto che, nel corso degli anni, gli studi di settore sono stati affinati al punto da diventare un ottimo strumento per la comprensione delle dinamiche del nostro tessuto imprenditoriale. Tuttavia, è indubbia l'incapacità degli stessi (studi) di volgere, con precisione, verso elementi tangibili come i ricavi effettivi¹⁷⁹. Per sopperire a questa incapacità l'Amministrazione finanziaria dovrebbe procedere all'adattamento dei valori

¹⁷⁵ La Circolare n. 148, emanata dal Min. Finanze il 05.07.1999, al paragrafo 5.1. definisce il ricavo minimo come un valore che l'Amministrazione Finanziaria ritiene conseguibile dal contribuente, con ragionevole probabilità, attraverso lo svolgimento della sua attività.

¹⁷⁶ CORRADO L.R., *Studi di settore: crisi economica e intervalli di confidenza come difesa dalle «gravi incongruenze»*, Corr. trib., 2013, 2, p. 149.

¹⁷⁷ Si veda BEGHIN M., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, op. cit., p. 764 e ss., sul tema della tassazione per soggetti "analoghi", che si sostituisce alla tassazione incentrata sulla persona. Si veda VERSIGLIONI M., op. cit., p. 233, per quanto riguarda la funzione degli studi di settore e la descrizione sul ruolo dei dati che questi esprimono.

¹⁷⁸ BEGHIN M., *L'accertamento in base a studi di settore*, op. cit., p. 132.

¹⁷⁹ In questo senso si veda BEGHIN M., *L'accertamento in base a studi di settore*, op. cit., p. 129 e ss. L'A. offre un'attenta analisi sulla natura statistica degli studi di settore, citando quanto sostenuto da BRUNELLO G., coordinatore del progetto "Studi di settore", promosso dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, nonché amministratore delegato della SOSE S.p.A. (Soluzioni per il Sistema Economico), in *Le metodologie e i processi per la costruzione degli studi di settore. L'utilizzo dello strumento*, atti del convegno internazionale su "Gli Studi di Settore: strumenti di controllo e di accertamento nei confronti delle Piccole e Medie Imprese, ...ma non solo".

normali alla singola fattispecie del contribuente. Secondo attenta dottrina, il suddetto adattamento è realizzabile attraverso l'istituto del contraddittorio. La fase di confronto è necessaria al fine di evidenziare quegli elementi che la funzione matematica inglobata negli studi non è in grado di intercettare. Solo così sarà possibile passare da un valore riferito ad una massa di soggetti ad un valore legato al singolo individuo, così come disposto dall'art. 53 della Costituzione. Il principio di capacità contributiva potrà, attraverso l'adattamento, prendere forma all'interno del procedimento di accertamento e l'ufficio potrà, altresì, garantire la corretta applicazione dei carichi tributari¹⁸⁰.

A conclusione di questo paragrafo, spostando per un attimo il nostro punto di osservazione, proviamo a chiederci quali comportamenti potrebbero provocare gli studi su coloro che conseguono ricavi oltre la soglia attesa¹⁸¹. Si immagina un contribuente che, all'inizio del periodo d'imposta, sia consapevole di conseguire ricavi di gran lunga superiori alle soglie di congruità stabilite dal software "Ge.Ri.Co."¹⁸². Questi (il contribuente) potrebbe essere motivato, dal potenziale risparmio d'imposta, a dichiarare ricavi marginalmente al di sopra della soglia di congruità o, nientemeno, di adeguarsi alle risultanze degli studi di settore. Da tempo si assiste ad una sistematica riduzione, ai livelli minimi, dei ricavi dichiarati dai soggetti congrui. Una chiave di lettura di questo fenomeno ci viene proposta da una parte della dottrina¹⁸³. Per i contribuenti che conseguono ricavi maggiori rispetto alle soglie di congruità, gli studi di settore potrebbero essere percepiti alla stregua di uno strumento premiale. In particolare, ad avviso dell'autore, gli studi sono uno strumento iniquo ed oppressivo che favorisce la legalizzazione dell'evasione di chi ha redditi effettivi più alti. Infine, per effetto dei correttivi anticrisi¹⁸⁴, si è registrata un'ulteriore riduzione dei ricavi dichiarati dai soggetti congrui, in misura maggiore rispetto all'andamento di un dato macroeconomico come può essere il PIL. Altra dottrina¹⁸⁵, invece, si sofferma sugli effetti che potrebbe provocare

¹⁸⁰ BEGHIN M., *Utilizzo sistematico degli studi di settore*, op. cit..

¹⁸¹ Come detto in precedenza, i valori "soglia" espressi dal calcolo di congruità sono due: uno minimo ed uno massimo. Il primo è definito "ricavo minimo ammissibile", il secondo "ricavo puntuale".

¹⁸² Si rammenta che GE.RI.CO. è un software pubblico e liberamente disponibile. Come riportato in SANTORO A., *Studi di settore ed esercizio della funzione tributaria dove le organizzazioni non arrivano*, Dialoghi, 2015,2, il software testé citato è stato simpaticamente definito da LUPI R. come la "playstation dei commercialisti", per via della possibilità di fare infiniti tentativi fino a trovare la più adatta soglia di congruità.

¹⁸³ SANTORO A., *Studi di settore ed esercizio della funzione tributaria dove le organizzazioni non arrivano*, op. cit.

¹⁸⁴ Previsti dall'art. 8 del DL 29 novembre 2008, n. 185

¹⁸⁵ GALLO F., *Gli studi di settore al bivio tra la tassazione del reddito normale e di quello effettivo*, Rass. trib., 2000, 5, p. 1495.

quanto previsto dalla normativa¹⁸⁶ per coloro che si attengono alle risultanze degli studi. A tale riguardo, si evidenzia che il contribuente in linea con quanto previsto dagli studi gode della certezza di non poter essere accertato sulla base di questi. Pertanto, ad avviso dell'autore, tale fattispecie rappresenterebbe, per tutti coloro che abbiano una ragionevole certezza di conseguire ricavi oltre la soglia di congruità, un subdolo condono¹⁸⁷. Un aspetto ulteriore da considerare è rappresentato dal fatto che la tassazione risulterebbe, in un qualche modo, legata alla capacità degli studi di intercettare le caratteristiche aziendali e all'idoneità dell'attività ad essere valutata in termini di "normalità". Tale fattispecie si presenta alquanto singolare, considerato che, proprio le attività d'impresa e di lavoro autonomo più redditizie, dovrebbero partecipare maggiormente al sostentamento delle spese pubbliche.

2.3 I profili di "congruità" e "coerenza" espressi dagli studi di settore

I contribuenti che rispondono a determinati requisiti dimensionali¹⁸⁸ hanno l'obbligo di confrontare i ricavi conseguiti con quelli scaturenti dall'applicazione degli studi di settore. Detti strumenti permettono una ricostruzione "statistica" dei ricavi e dei compensi che, nel prendere in esame il settore di appartenenza, varia a seconda di elementi qualitativi, quantitativi e territoriali osservati durante il calcolo¹⁸⁹. L'elaborazione del modello di calcolo inglobato nel software Ge.Ri.Co.¹⁹⁰ è caratterizzata

¹⁸⁶ Art. 10, comma 4 della l. 8 maggio 1998, n. 146.

¹⁸⁷ È doveroso precisare come la "congruità" e la "coerenza" agli studi di settore dei ricavi dichiarati dal contribuente non preclude all'amministrazione la possibilità di ricorrere ad altre metodologie accertative (Cass. 24.09.2014, n. 20060). La fattispecie del condono, invece, si poggia su elementi assai diversi rispetto al caso prospettato dall'A.. Segnatamente, *"la nozione originaria di condono tributario abbraccia i provvedimenti normativi di carattere generale con i quali lo Stato rinuncia ad eseguire o ad irrogare sanzioni non penali comminate per violazioni alle leggi tributarie. In questi termini, adeguati soprattutto ai provvedimenti disposti prima della seconda guerra mondiale e negli anni immediatamente successivi, l'istituto poteva essere ricondotto alla nozione degli atti collettivi "di clemenza", la cui manifestazione maggiormente significativa si rinviene nel diritto penale (amnistia ed indulto). Tali condoni si caratterizzavano per la presenza, accanto alle previsioni inerenti all'estinzione delle sanzioni, di condizioni apposte al loro operare. Esse riguardavano sia l'adempimento dei debiti tributari, sia l'eliminazione degli effetti conseguenti alle violazioni e trovavano applicazione, indifferentemente, rispetto alle sanzioni già irrogate, divenute (o non) definitive, e a quelle da irrogare"*, così BATISTONI F. F in, *Enciclopedia del Diritto, Condono (dir. tribut.)*, Giuffrè, agg. v. 2001.

¹⁸⁸ Sul punto si veda quanto illustrato nella nota n. (128). Ad integrazione di quanto già detto è bene precisare che, così come previsto dalle istruzioni rilasciate dall'Agenzia delle Entrate per la compilazione del modello degli studi di settore 2015, alcuni soggetti sono tagliati fuori dall'applicazione degli studi se rientranti in una delle cause di esclusione o di inapplicabilità previste dal legislatore.

¹⁸⁹ CAMPOBASSO F. e NENCHA M., *Gli studi di settore, L'accertamento tributario*, a cura di URICCHIO A.F., Torino, Giappichelli, 2014, p. 181.

¹⁹⁰ Lo ricordiamo, acronimo di "gestione dei ricavi o compensi".

da diverse fasi. Tralasciando in questa sede quanto concerne i passaggi di natura matematico-statistica, ci soffermiamo sull'ultima fase che ha riguardato lo sviluppo del modello. All'interno di quest'ultimo passaggio, al contribuente è associato un gruppo omogeneo di riferimento a cui corrisponderà, grazie al calcolo sviluppato dalla funzione matematica, un cosiddetto *intervallo di confidenza*¹⁹¹. Esso (intervallo) racchiude diversi valori di ricavi – tutti caratterizzati dalla medesima probabilità di verificarsi - rientranti tra la soglia dei ricavi attesi “minimi” e quella, maggiore, dei ricavi attesi “puntuali”¹⁹². Ora, occorre precisare che lo studio di settore non restituisce esclusivamente i valori di ricavi “statistici” testé citati, ma fornisce molteplici elementi che riguardano la posizione del contribuente. Il calcolo consente di pervenire, altresì, alla *congruità* e alla *coerenza* della fattispecie concreta del contribuente¹⁹³. Elementi di valutazione, questi, che permetterebbero la selezione dei soggetti maggiormente a rischio di evasione¹⁹⁴.

Il concetto di *congruità* va analizzato sotto molteplici punti di vista, con particolare attenzione rivolta al profilo giuridico. Andiamo per gradi. Dal punto di vista meramente “numerico”, i ricavi (o i compensi) conseguiti dal contribuente risulteranno congrui qualora il loro ammontare risulterà uguale o superiore al valore dei ricavi attesi puntuali. Nel calcolo da studi di settore, tra i ricavi attesi attribuibili al contribuente (variabile di output) e gli elementi contabili ed extracontabili ad esso riferiti (variabili di input), si registra una relazione di tipo lineare (di diretta proporzionalità). Senza addentrarci nei dettagli matematico-statistici del caso, ci interessa apprendere, in questa sede, che lo studio di questa relazione avverrà per ogni singolo gruppo omogeneo. Diventa a questo punto fondamentale e determinante ai fini del calcolo dei ricavi l'assegnazione del contribuente ad un *cluster* piuttosto che a un altro. Considerato che l'appartenenza di un contribuente ad un gruppo omogeneo non è quasi mai certa, è abbastanza chiaro come il livello presuntivo di ricavi (o compensi) sarà notevolmente influenzato dall'associazione del contribuente ad un determinato *cluster*¹⁹⁵. Sulla base di

¹⁹¹ Sulle diverse fasi che hanno caratterizzato l'elaborazione del modello degli studi di settore, si veda GARBARINO C., *Aspetti probatori degli studi di settore*, Rass. trib., 2002, 1, p. 226.

¹⁹² BEGHIN M., *Diritto Tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, Cedam, 2015, II, p. 386-387.

¹⁹³ BEGHIN M., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, Manuale di diritto tributario, a cura di FALSITTA G., Padova, Cedam, 2014, X, p. 755.

¹⁹⁴ BRUNELLO G., *Il contesto nel quale si collocano gli studi di settore*, in AA.VV., *Atti del Convegno di studi su I nuovi studi di settore*, p. 8585.

¹⁹⁵ Il fisco per superare il problema della eventuale attribuzione plurima di gruppi omogenei al contribuente, calcola i ricavi stimati ponderando la media dei ricavi presunti di ogni gruppo con la probabilità di appartenenza del contribuente ad ogni *cluster*. Sul punto di veda, CAMPOBASSO F. e NENCHA M., op. cit, p. 190-191.

quanto appena detto risulta evidente la connotazione probabilistica degli studi di settore. Caratteristica, questa, avvalorata dalla scarsa analiticità delle indicazioni fornite dal computo dei ricavi e dalla minore efficacia del calcolo nel caso in cui le caratteristiche del modello di business del contribuente saranno riconducibili a più gruppi omogenei e non ad uno solo¹⁹⁶. L'indicazione in dichiarazione di ricavi risultati *non congrui* dopo il calcolo non ha effetti immediati per il contribuente. Tuttavia, la raccomandazione dell'Amministrazione finanziaria affinché il contribuente si adegui¹⁹⁷, già nella fase dichiarativa, alle risultanze degli studi, trova la sua giustificazione in due ordini di motivi. Il primo sembrerebbe rispondere all'esigenza di stabilizzare il gettito attraverso un velato invito alla *tax compliance*. Il secondo, invece, sembrerebbe dare impulso agli effetti premiali¹⁹⁸ previsti per coloro che dichiarano ricavi pari o superiori a quelli richiesti dagli

¹⁹⁶ Si evidenzia, in particolare, come il software restituirà una fascia di valori all'interno della quale dovrebbe collocarsi l'ammontare dei ricavi del contribuente e non, invece, l'esatto importo dei ricavi ad esso attribuibili. Inoltre è opportuno evidenziare che il calcolo dei ricavi presunti è basato sul modello della campana di Gauss. La caratteristica principale dei dati rientranti nella "campana" consiste nel fatto che questi godono di pari dignità dal punto di vista statistico. Tuttavia, maggiore sarà l'ampiezza della "campana" (ergo, maggiore sarà l'ampiezza dell'intervallo di confidenza), minore sarà l'attendibilità del risultato espresso dal calcolo. Sul punto si veda, BEGHIN M., *L'accertamento in base a studi di settore*, op. cit., p. 131 ss.

¹⁹⁷ La possibilità per il contribuente di adeguarsi alle risultanze degli studi di settore è prevista dall'art. 2 del DPR 31 maggio 1999, n. 195. In particolare, la disposizione prevede che "*per i periodi d'imposta in cui trova applicazione lo studio di settore, ovvero le modifiche conseguenti alla revisione del medesimo, non si applicano sanzioni e interessi nei confronti dei contribuenti che indicano nelle dichiarazioni di cui all'articolo 1 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili per adeguare gli stessi, anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, a quelli derivanti dall'applicazione dei predetti studi di settore. Per i medesimi periodi di imposta di cui al comma 1, l'adeguamento al volume di affari risultante dalla applicazione degli studi di settore è operato, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, senza applicazione di sanzioni e interessi, effettuando il versamento della relativa imposta entro il termine del versamento a saldo dell'imposta sul reddito e con le modalità previste per i pagamenti rateali delle somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte dall'articolo 20 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241; i maggiori corrispettivi devono essere annotati, entro il suddetto termine, in un'apposita sezione dei registri di cui agli articoli 23 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e riportati nella dichiarazione annuale. L'adeguamento di cui ai commi 1 e 2 è effettuato, per i periodi d'imposta diversi da quello in cui trova applicazione per la prima volta lo studio, ovvero le modifiche conseguenti alla revisione del medesimo, a condizione che sia versata, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito, una maggiorazione del 3 per cento, calcolata sulla differenza tra ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli studi e quelli annotati nelle scritture contabili. La maggiorazione non è dovuta se la predetta differenza non è superiore al 10 per cento dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili*".

¹⁹⁸ L'art. 10, c. 9, del DL 6 dicembre 2011, n. 201, prevede, alle condizioni previste dal c. 10 del medesimo provvedimento, per i contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore che dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dall'applicazione degli studi medesimi: a) la preclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; b) la riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633. La disposizione non si applica in caso di violazione che comporta

studi¹⁹⁹. Il confronto tra i ricavi effettivamente indicati in dichiarazione e i valori presunti espressi dagli studi potrebbe portare il contribuente a percorrere diverse strade. Inizialmente, l'Ufficio impositore, secondo un'ottica considerata restrittiva, accordava al contribuente²⁰⁰ la sola possibilità di adeguarsi al valore dei ricavi puntuali. La possibilità di allinearsi ad un valore inferiore²⁰¹ era relegato ai soli casi supportati da idonea motivazione²⁰². Tuttavia, di recente, è emersa dalla prassi amministrativa una maggiore flessibilità nei confronti di coloro che dichiarano un valore di ricavi, seppur non puntuale, comunque collocabile nel cosiddetto "intervallo di confidenza"²⁰³. Parte della dottrina²⁰⁴ sostiene che l'intervallo di confidenza debba ritenersi alla stregua di una "zona franca" per il contribuente. Nel seguire il ragionamento della richiamata dottrina, si sostiene che il contribuente possa serenamente dichiarare un valore di ricavi (o compensi) ricadenti all'interno dell'intervallo, nel ragionevole convincimento che solo la collocazione di questi (ricavi) al di sotto della soglia minima ammissibile rappresenti uno scostamento rilevante dal ricavo puntuale elaborato dallo studio.

Prima di illustrare alcuni particolari scenari a cui i contribuenti risultati *non congrui* potrebbero andare incontro, analizziamo rapidamente la fattispecie del cosiddetto "adeguamento spontaneo" dei ricavi. Secondo una parte della dottrina, la possibilità concessa al contribuente di integrare il valore dei ricavi dichiarati al valore ottenuto attraverso l'applicazione del studio di settore è paragonata ad una sorta di "ravvedimento operoso". Tuttavia, è bene precisare che l'adeguamento da studi prevede l'inapplicabilità delle sanzioni amministrative a carico del contribuente e l'irrilevanza dell'integrazione ai

obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74; c) che la determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo quello dichiarato.

¹⁹⁹ BEGHIN M., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, op. cit., p. 770 ss.

²⁰⁰ Ci riferiamo segnatamente a chi non avesse dichiarato un quantum *congruo*.

²⁰¹ In ogni caso, valore che non poteva essere inferiore al ricavo minimo ammissibile.

²⁰² Circolare n. 110/E del 21 maggio 1999 e Circolare 5 luglio 1999, n. 148/E, par. 5.1.

²⁰³ Con la Circolare ministeriale 23 gennaio 2008, n. 5/E, l'Agenzia delle Entrate sosteneva che "i contribuenti che si collocano "naturalmente" all'interno del c.d. "intervallo di confidenza", devono, tenuto conto delle predette probabilità, considerarsi generalmente in linea con le risultanze degli studi di settore, in quanto si ritiene che i valori rientranti all'interno del predetto "intervallo" hanno un'elevata probabilità statistica di costituire il ricavo/compenso fondatamente attribuibile ad un soggetto esercente un'attività avente le caratteristiche previste dallo studio di settore. Pertanto, tenendo conto che lo strumento presuntivo degli studi di settore deve essere sempre utilizzato verificando in concreto la possibilità degli stessi di rappresentare correttamente la capacità del contribuente di produrre ricavi o compensi, al fine del raggiungimento di tale primario obiettivo, l'attività di accertamento sulla base degli studi di settore deve essere prioritariamente rivolta nei confronti di quei contribuenti "non congrui" che, sulla base delle risultanze della contabilità, hanno dichiarato un ammontare di ricavi o compensi inferiori al ricavo o compenso minimo di riferimento derivante dall'applicazione delle risultanze degli studi di settore".

²⁰⁴ CAMPOBASSO F. e NENCHA M., op. cit, p. 191.

fini penali²⁰⁵. Per contro, ad eccezione di alcuni casi, il contribuente che avrà deciso di adeguarsi sarà tenuto al pagamento di una maggiorazione²⁰⁶. Per quanto concerne invece la facoltà, concessa al contribuente, di allinearsi a quanto presuntivamente determinato dagli studi, occorre fare alcune riflessioni. Autorevole dottrina, mette in risalto come la “spontaneità” dell’adeguamento risulti chiara dal punto di vista formale, ma, altrettanto chiaramente, bisogna ricordare che dietro ogni dichiarazione fiscale c’è pur sempre un individuo. Non si può, quindi, ignorare l’esistenza di una certa pressione psicologica che grava sul contribuente non congruo (o non coerente) affinché questi provveda all’adeguamento dei ricavi²⁰⁷. Passiamo ora ad analizzare a quali conseguenze potrebbe andare incontro il contribuente che non avesse conseguito ricavi pari o superiori alla soglia definita “puntuale”. Un aspetto particolarmente controverso, e per questo meritevole di attenzione, consiste nell’analizzare due fattispecie all’apparenza equivalenti. Sulla base di quanto detto in precedenza, poniamo che il nostro contribuente realizzi un ammontare di ricavi collocabile nell’ormai noto *range* di confidenza. La giurisprudenza di merito ha sostenuto che, in tale fattispecie, il soggetto passivo d’imposta debba ritenersi in linea con le risultanze degli studi. Infatti, scostamenti di scarsa rilevanza risulterebbero inidonei a qualificare le incongruenze come gravi²⁰⁸. Pertanto, un accertamento elevato con il sol pretesto del minimo scostamento dal valore presunto, senza avvalorarne la gravità, presenterebbe una palese carenza in termini di motivazione²⁰⁹. Aspetto, quest’ultimo, che analizzeremo nel prossimo capitolo di questa

²⁰⁵ DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2007, V, p. 319. Lo stesso A., in *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, Dir. prat. trib., 2004, 6, p. 1449, annovera, in nota (42), tra i condoni emanati in Italia a partire dal 1900, l’esonero dal pagamento di sanzioni ed interessi per adeguamento dei ricavi agli studi di settore, previsto dall’art. 71, l. 21 novembre 2000, n. 342.

²⁰⁶ Così come previsto dall’art. 2, comma 2-bis del DPR 31 maggio 1999, n. 195, il contribuente che si adegua alle risultanze degli studi è tenuto al versamento di una maggiorazione stabilita nella misura del 3%. Detta percentuale è calcolata sulla differenza tra il valore puntuale ed il valore inizialmente dichiarato. La maggiorazione non è dovuta se la predetta differenza non è superiore al 10% dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili, se lo studio è approvato per la prima volta ovvero se si tratta del primo anno di applicazione dello studio revisionato.

²⁰⁷ BEGHIN M., *Autorità e consenso nella disciplina degli studi di settore: dalla validazione dello strumento alle interferenze sul versante della motivazione e della prova dell’atto amministrativo*, Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario, a cura di LA ROSA S., Giuffrè, 2008, p. 177. Lo stesso A., in *I soggetti sottoposti all’applicazione degli studi di settore*, X, op.cit., p. 759, descrive come il contribuente potrebbe essere indotto all’adeguamento per effetto del timore di subire controlli fiscali, anche diversi da quelli riconducibili agli studi di settore.

²⁰⁸ Numerose pronunce di questo avviso, da ultima C.T. Prov. Genova 27.9.2012 n. 93/1/12. Principio pacificamente recepito dall’amministrazione finanziaria nella Circolare del 18 giugno 2008, n. 47/E, par. 9.

²⁰⁹ La suprema Corte, nella sentenza del 16.5.2011 n. 10778, ha manifestato la necessità che “lo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli studi di settore testimoni una “grave incongruenza”, espressamente prevista dall’art. 62 sexies del DL 30 agosto 1993 n. 331, aggiunto dalla legge di conversione 29 ottobre 1993 n. 427, ai fini dell’avvio della procedura finalizzata all’accertamento, deve ritenersi implicitamente confermata, nel quadro di una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio

trattazione. È doveroso evidenziare che, in linea con quanto affermato da recente giurisprudenza, il soggetto passivo d'imposta seppur presenti una situazione di «congruità riconosciuta»²¹⁰ non potrà considerarsi escluso dallo spettro dell'azione accertatrice basata sugli studi di settore²¹¹. Si ipotizzi, in un altro caso, che il contribuente consegua ricavi inferiori al minimo ammissibile dagli studi. Supponiamo altresì che, sulla base delle indicazioni rilasciate dall'Agenzia delle Entrate²¹², il contribuente decida di adeguarsi ad un valore di ricavi rientrante nell'intervallo di confidenza in luogo di quello puntuale. L'Ufficio ha chiarito che tale pratica non risponde alle ipotesi di adeguamento previste dall'art. 2 del DPR 195 del 1999. Tuttavia, l'orientamento che fa maggiormente discutere è contenuto nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 47/E del 18 giugno 2008²¹³. Nel citato documento di prassi, l'Ufficio afferma che *“la posizione dei contribuenti non congrui che decidono di adeguarsi ad un valore di ricavo contenuto all'interno del c.d. “intervallo di confidenza”, non può essere valutata con gli stessi criteri adottati per coloro che vi si collocano naturalmente”*. Tuttavia, le conclusioni a cui giunge l'Amministrazione Finanziaria non sembrano essere condivise da parte della dottrina. In particolare, nel rammentare che la funzione di ricavo per il calcolo degli studi è polidroma e che, quindi, essa risulta soddisfatta da tutti i valori rientranti nel cosiddetto intervallo di confidenza, non si ritiene corretto limitare la condizione di congruità al solo valore dei ricavi puntuali²¹⁴. Inoltre, nessuna delle disposizioni attualmente in vigore

della capacità contributiva, dall'art. 10 primo comma, della legge 8 maggio 1998 n. 146, il quale, pur richiamando direttamente l'art. 62 sexies citato, non contempla espressamente il requisito della gravità dello scostamento”.

²¹⁰ Con tale espressione si sta facendo riferimento a quanto precisato nella nota (197).

²¹¹ Sul punto si è espressa la suprema Corte di Cassazione con la sentenza del 18 marzo 2015, n. 5354, secondo cui l'accertamento basato sugli studi risulta valido anche in assenza di gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli presunti, non precludendo all'amministrazione finanziaria di poterli utilizzare come strumento di valutazione di una situazione reddituale contabilmente inattendibile, in adesione ad un modello procedimentale che la giurisprudenza della Corte ha più volte riconosciuto legittimo.

²¹² Ci riferiamo al contenuto della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 30/E, 28.06.2011.

²¹³ Anche nella più recente Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 30/E, 28.06.2011, si sostiene che *“nell'ipotesi in cui il contribuente ritenga di adeguare solo parzialmente i ricavi o compensi dichiarati a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore (così come definiti in precedenza), tali maggiori importi dichiarati non potranno integrare le ipotesi di adeguamento previste dall'articolo 2 del DPR 195 del 1999”*.

²¹⁴ CORRADO L.R., *Studi di settore: crisi economica e intervalli di confidenza*, op. cit., p. 149. L'A., nella nota (30), richiama la sentenza della Comm. Trib. prov. di Bari, Sez. IV, 18 febbraio 2008, n. 14. La giurisprudenza di merito afferma che nell'accertamento del reddito fondato sull'applicazione degli studi di settore, occorre considerare che la funzione di ricavo scaturente dal software ge.ri.co. è una funzione matematica “polidroma”. Ciò detto, essa non ha per soluzione un solo valore, ma ammette un intervallo di soluzioni (c.d. intervallo di confidenza) compreso tra un valore minimo (ricavo minimo ammissibile) ed un valore massimo (c.d. ricavo puntuale di riferimento) all'interno del quale tutti i valori soddisfano la funzione. Ne consegue che il contribuente i cui ricavi dichiarati si collocano nell'intervallo suddetto, deve ritenersi sempre congruo.

vincolerebbe la possibilità di adeguamento del contribuente al solo valore puntuale²¹⁵. La conclusione alla quale ci sembra ragionevole giungere consiste nel sostenere che dinanzi ad un contribuente che dichiari ricavi posizionati all'interno del suddetto intervallo, questi (contribuente) debba ritenersi congruo e l'eventuale avviso di accertamento ritenersi illegittimo²¹⁶. Infine, ci preme sottolineare come il coordinamento normativo della disciplina che riguarda gli studi di settore risulta essenziale al fine di comprendere bene gli spazi in cui il contribuente può muoversi. Ci riferiamo, in particolare, alle disposizioni riguardanti le modalità di utilizzazione degli studi in sede di accertamento²¹⁷ e a quelle riguardanti l'accertamento basato sugli studi stessi²¹⁸. Le disposizioni richiamate sembrano fare riferimento ad un automatico procedimento di rettifica della dichiarazione incarnato nello stesso dettato della disposizione. A fare chiarezza è, invece, la disposizione contenuta nell'art. 62-sexies, terzo comma, del DL n. 331/1993²¹⁹. In quest'ultima si prescrive che l'accertamento basato sugli studi di settore "può" - e non "deve" - essere fondato sulle ormai note gravi incongruenze²²⁰.

Il concetto di *coerenza*, invece, si collega all'elaborazione, da parte del fisco, di indicatori²²¹ di natura aziendalistica operanti all'interno di ciascun *cluster*. A differenza

²¹⁵ All'art. 10, comma 10, l. 8 maggio 1998, n. 146, si parla di "...adeguamento al volume d'affari risultante dall'applicazione degli studi di settore...", senza nessun preciso riferimento al valore dei ricavi (presunti) puntuali.

²¹⁶ CORRADO L.R., *Studi di settore: crisi economica e intervalli di confidenza*, op. cit., p. 149.

²¹⁷ Art. 10, primo comma, legge 8 maggio 1998, n. 146, secondo cui "Gli accertamenti basati sugli studi di settore, di cui all'articolo 62-sexies del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, sono effettuati nei confronti dei contribuenti con le modalità di cui al presente articolo qualora l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi".

²¹⁸ Art. 70, commi 1 e 2, legge 21 novembre 2000, n. 342, secondo cui "1. Gli accertamenti basati sugli studi di settore di cui all'articolo 10, concernente modalità di utilizzazione degli studi di settore, della legge 8 maggio 1998, n. 146, recante disposizioni per la semplificazione e la razionalizzazione del sistema tributario e per il funzionamento dell'amministrazione finanziaria, nonché disposizioni varie di carattere finanziario, e successive modificazioni, sono effettuati senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice con riferimento alle medesime o alle altre categorie reddituali nonché con riferimento ad ulteriori operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto" e "2. L'intervenuta definizione, ai sensi degli articoli 2 e 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, recante disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale, degli accertamenti basati sugli studi di settore di cui al primo comma non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice con riferimento alle categorie reddituali oggetto di adesione, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e dai limiti previsti dall'articolo 2, quarto comma, lettera a), del citato decreto legislativo n.218 del 1997".

²¹⁹ Gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'articolo 62-bis del presente decreto.

²²⁰ Sul punto ancora BEGHIN M., *Diritto Tributario*, CEDAM, 2015, p. 389.

²²¹ Esempi di indicatori possono essere: il ricarico, la rotazione del magazzino, la produttività per addetto, la resa oraria ecc.

degli indicatori di congruità, questi indici non sono frutto di elaborazioni matematico-statistiche, ma corrispondono a valorizzazioni operate da un gruppo di esperti. Anche in questo caso parleremo di un intervallo - di coerenza - costituito da valori minimi e da valori massimi da comparare con i dati espressi in dichiarazione dal contribuente. Il confronto avverrà in relazione ad operatori appartenenti allo stesso settore che rispondono a simili caratteristiche strutturali²²². Il concetto sotteso consiste nell'assunto che all'interno dello stesso settore, per medesimi ordini di grandezza aziendale, gli indicatori suddetti non varierebbero di molto²²³. Pertanto, l'eventuale *incoerenza* risulterebbe strumentale all'evidenziazione di possibili anomalie dal punto di vista della gestione dei fattori produttivi²²⁴. A tal proposito, l'Amministrazione Finanziaria²²⁵ ha precisato che le suddette anomalie possono rappresentare un valido strumento di selezione dei contribuenti. In special modo, l'incoerenza rispetto a detti indici risulterà utile per intercettare posizioni riferite a contribuenti i cui ricavi dichiarati e i dati richiesti per la compilazione degli studi non corrispondano alla realtà. Contribuenti che, seppur dovessero risultare congrui sotto il profilo dei ricavi, ma incoerenti sotto il profilo economico-aziendale, potrebbero rientrare tra quelli selezionati dal fisco per l'attività di verifica²²⁶. È interessante sottolineare che l'eventuale attestazione di congruità dei ricavi calcolata su un contribuente la cui incoerenza non risulti giustificabile, assuma una valenza assai ridotta dal momento che calcolata su valori aziendali di dubbia credibilità²²⁷. Diversamente dall'analisi di congruità dei ricavi, l'eventuale incoerenza non potrà essere sanata attraverso adeguamento in dichiarazione.

La legge Finanziaria per il 2007²²⁸ ha valorizzato il quadro normativo testé descritto con l'introduzione di indicatori di normalità economica idonei, secondo il legislatore, *alla individuazione di ricavi, compensi e corrispettivi fondatamente attribuibili al contribuente in relazione alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta*²²⁹. L'operatività degli indicatori è stata disposta in via transitoria e, in particolare, fino alla elaborazione e revisione di studi che tengano conto di

²²² CARDILLO M., "Analisi della coerenza" in "Studi di settore e tutela del contribuente", AA.VV., a cura di BORIA P., Giuffrè, 2010, p. 100.

²²³ CAMPOBASSO F. e NENCHA M., op. cit., p. 195.

²²⁴ BEGHIN M., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, op. cit., p. 755.

²²⁵ Circolare del Ministero delle Finanze, n. 210 del 17.11.2000, par. 2.

²²⁶ CARDILLO, M., in op. cit., p. 100.

²²⁷ BRUNELLO G., *Le metodologie e i processi*, op. cit., 7.

²²⁸ Legge n. 296 del 27.12.2006.

²²⁹ Questo quanto previsto dall'art. 1, comma 14, della legge n. 296 del 27.12.2006. Gli indicatori sono stati successivamente approvati con decreto del MEF del 20 marzo 2007.

valori di coerenza ad essi (indicatori) riferiti. Il fisco, per permettere di comprenderne le finalità operative, ne ha chiarito il ruolo attraverso l’emanazione di un documento di prassi²³⁰. Parte della dottrina²³¹ non mancò di evidenziare come il legislatore, in questa occasione, si mosse con un po’ di incertezza. Le novità introdotte risultarono da subito di difficile inquadramento, aggiungendo una massiccia dose di incertezza in una disciplina già abbastanza frastagliata. In particolare, è sembrata da subito chiara l’intenzione di spingere quanti più contribuenti a viaggiare sui binari della normalità economica. Quasi a voler moralizzare i contribuenti risultati *anormali*. Si rammenta, infine, che gli indici di normalità non furono introdotti solo all’interno del calcolo degli studi, ma anche applicati nei confronti di coloro non soggetti agli studi o, comunque, non tenuti alla compilazione del modello di comunicazione dei dati²³². La funzione assegnata dal legislatore a questi indicatori consiste nell’intercettare l’eventuale presenza di ricavi non dichiarati o l’esistenza di rapporti di lavoro irregolare²³³. L’utilizzo dell’espressione “*di significativa rilevanza*”, presente nel testo della legge ed ascrivibile ai suddetti indicatori, fa intendere come numerose siano le aspettative del legislatore riguardo all’uso di tali strumenti. Aspettative, ad avviso di parte della dottrina, comprensibili, se riferite ad un utilizzo ausiliario nella qualificazione delle “gravi” incongruenze. Tutt’altro che comprensibile, invece, il ruolo a questi conferito, si badi bene, di intercettare i ricavi non dichiarati da coloro che non sono soggetti agli studi di settore. Le conseguenze sugli accertamenti basati su stime statistico-matematiche generate dall’introduzione degli indicatori di normalità sono rinvenibili nelle soglie a cui si dovrà fare riferimento per il raggiungimento della congruità. In particolare, risulterà congruo il contribuente che avrà dichiarato ricavi non inferiori al più alto valore tra il ricavo puntuale ed il ricavo minimo ammissibile (quest’ultimo calcolato tenendo in considerazione quanto scaturito dall’esame della normalità). È facile comprendere come, in questo caso, il concetto di normalità entri prepotentemente nel processo di determinazione presuntiva della ricchezza. In questo passaggio si comprende come l’obbligatorietà del contraddittorio nella fase che precede l’emissione dell’avviso di accertamento e l’onere gravante sull’Amministrazione di motivare la pretesa impositiva hanno scongiurato lo stravolgimento dell’attività accertativa. Conseguenza, questa, che sarebbe stata inevitabile

²³⁰ Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 44 del 29 maggio 2008.

²³¹ BEGHIN M., *Prime considerazioni sulle recenti modifiche alla disciplina degli studi di settore*, op. cit., p. 181.

²³² Si vedano, in questo senso, le istruzioni ministeriali sugli INE (Indicatori di Normalità Economica) 2015, rilasciate dall’Agenzia delle Entrate.

²³³ Art. 1, comma 19, della legge n. 296 del 27.12.2006

nel caso in cui il funzionario dell'ufficio avesse asetticamente applicato le formule matematiche contenute nei software²³⁴.

2.4 La natura di presunzione semplice e le conseguenze sull'attività accertativa

Nella parte finale di questo capitolo ci occuperemo della natura giuridica degli studi di settore. L'esigenza di attribuire agli studi di settore una ben definita natura giuridica nasce nel momento in cui prendono forma le diverse posizioni esistenti tra l'Agenzia delle Entrate e il contribuente. Nella fase pre-contenziosa la valenza dimostrativa degli studi assume un ruolo fondamentale²³⁵. Come precedentemente affermato, l'accertamento basato sugli studi di settore rientra nella categoria degli accertamenti fondati sugli standard ed è fondato su un modello di normalità economica i cui dati sono incapsulati in una predeterminazione normativa. Nello strumento degli studi di settore, l'elemento ignoto dei ricavi (o dei compensi) viene provato induttivamente dall'elemento noto costituito dai dati posti alla base del calcolo degli studi. È lapalissiano, in questo caso, riconoscere l'esistenza di un meccanismo di tipo presuntivo²³⁶.

Sulla natura presuntiva degli studi di settore si è a lungo discusso sia in dottrina che in giurisprudenza. Prima di entrare nel merito della questione è necessario però fare un passo indietro. Nel sistema dei mezzi di prova le presunzioni vengono definite prove *critiche*. L'utilizzo di questa espressione è da ricondurre alla circostanza che esse permettono di affermare l'esistenza di un fatto dinanzi al giudice, attraverso l'apprendimento di un fatto diverso, raggiunto per percezione o rappresentazione²³⁷. Un aspetto di notevole rilevanza nello studio delle presunzioni è costituito dall'analisi degli effetti che esse producono e, soprattutto, dalla natura degli stessi effetti²³⁸. Un altro fenomeno che per la nostra analisi rileva, consiste nel sempre più assiduo utilizzo, ai fini probatori, di dati e calcoli statistici. L'utilizzo di metodi statistici ai fini dimostrativi produce non pochi problemi. Tra i più evidenti, la tendenza a ritenere che la statistica funga da rimedio per ottimizzare il giudizio di fatto con il pericolo di utilizzarla in

²³⁴ BEGHIN M., *Prime considerazioni sulle recenti modifiche alla disciplina degli studi di settore*, op. cit., p. 181.

²³⁵ GIRELLI G., op. cit.

²³⁶ MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, Giappichelli, 2008, p. 288.

²³⁷ FABBRINI G., *Presunzioni*, in *Digesto delle discipline privatistiche. Sezione civile*, XIV, Torino, 1996, p. 279.

²³⁸ PALAZZO A., *Presunzione (dir. priv.)*, Enciclopedia del Diritto, XXXV, Giuffrè, 1986.

maniera non corretta, senza verificare né l'attendibilità del calcolo in sé considerato, né la sua effettiva rilevanza rispetto al fatto che si tratta di accertare. Preme evidenziare come il calcolo statistico può essere molto utile, ma non sostituisce in nessun modo la valutazione del giudice riguardo all'ipotesi collegata al fatto che necessita di prova²³⁹.

Sulla base di quanto appena asserito, ci apprestiamo ora ad analizzare il discusso inquadramento dottrinale del profilo probatorio degli studi di settore. Nel partire dall'analisi del testo della disposizione²⁴⁰ che regola l'attività di accertamento nei riguardi di coloro che sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili, rileviamo come il dato normativo non permetta un'immediata individuazione della natura presuntiva degli studi²⁴¹. Secondo parte della dottrina, il terzo comma dell'art. 62-sexies, del DL n. 331/1993, pur disponendo che gli accertamenti “*possono essere fondati sull'esistenza di gravi incongruenze*” tra i ricavi dichiarati e quelli presunti dagli studi, non rispetterebbe lo schema tipico di una presunzione legale²⁴². La norma in esame sembrerebbe, invece, mettere nella disponibilità del fisco uno strumento di accertamento in grado di semplificare il processo di determinazione della base imponibile nascosta all'erario²⁴³. Pur andando ad esaminare le altre disposizioni riguardanti l'applicazione e il funzionamento degli studi nel nostro sistema, non riusciamo a dare una risposta chiara sul profilo probatorio. Secondo attenta dottrina, la lettura delle disposizioni contenute nell'art. 10, primo comma, l. n. 146/1998²⁴⁴ e nell'art. 70, primo e secondo comma, l. n. 342/2000²⁴⁵, sembrerebbero mettere l'Agenzia nelle condizioni di rettificare direttamente la dichiarazione del contribuente, laddove esso presenti una condizione di “non congruità”²⁴⁶. Secondo l'Autore, in entrambe le disposizioni, l'utilizzo della locuzione “*sono effettuati*” - riferendosi agli accertamenti basati sugli studi - lascerebbe intendere

²³⁹ TARUFFO V., *Prova (in generale)*, in *Digesto delle discipline privatistiche. Sezione commerciale (aggiornamento)*, Torino, 2000, vol. 1, p. 23.

²⁴⁰ Art. 62-sexies, DL 30 Agosto 1993, n. 331.

²⁴¹ Di questo avviso GIRELLI G., op. cit. Pervengono alla medesima conclusione, ma con riferimento generale all'intera normativa degli studi di settore, MAURO M., *Funzione degli studi di settore nell'accertamento tributario e profili critici della tutela del contribuente*, Roma, Aracne, 2012, I, p. 46, MARCHESELLI A., *Le presunzioni*, op. cit., p. 299 e ss.

²⁴² Di questo avviso GIRELLI G., op. cit. Secondo l'autore, se fossimo dinanzi ad una presunzione legale non ci sarebbe spazio per una diversa interpretazione normativa. In questo caso, invece, l'interprete potrebbe sollevare dei dubbi in tal senso. Secondo BEGHIN M., in *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, op. cit., p. 762, il dato testuale della disposizione non prescrive nel senso di un'automatica applicazione degli studi.

²⁴³ Ancora GIRELLI G., op. cit.

²⁴⁴ Norma che riguarda le modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento. Sul punto di veda la nota n. (217).

²⁴⁵ Norma che contiene disposizioni riguardanti l'accertamento basato sugli studi di settore e l'accertamento basato sui parametri. Sul punto di veda la nota (218).

²⁴⁶ Di questo avviso BEGHIN M., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, op. cit., p. 760.

un presunto automatismo applicativo degli stessi²⁴⁷. Ciò nonostante, nell'operare una lettura sistematica complessiva, il quadro normativo andrebbe letto escludendo la natura presuntiva legale degli studi di settore²⁴⁸. Quest'ultima affermazione è resa possibile da una serie di considerazioni proposte dalla dottrina. Due di esse in particolare meritano la nostra attenzione. La prima, fa leva sul fatto che gli studi di settore rappresentano un dato di normalità economica basato su tecniche matematico-statistiche. Pertanto, siamo di fronte ad un dato impreciso e non in grado di misurare con esattezza i ricavi dell'imprenditore nel caso in cui questi fornisca la prova che il ricavo cosiddetto "normale" mal si adatta al caso di specie. La seconda considerazione è incentrata, ancora una volta, sul dato testuale delle disposizioni normative che riguardano gli studi di settore. In particolare, l'art. 10, comma 3-bis, della l. n. 146/1998 stabilisce che gli uffici del fisco, nella fase endoprocedimentale, devono invitare il contribuente a comparire per effetto del richiamo all'art. 5 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218²⁴⁹. Nel concludere questa primaria e breve riflessione, possiamo sostenere come una parte della dottrina ritiene che gli studi di settore siano da ricondurre alla fattispecie delle presunzioni semplici e, inoltre, che i risultati dello studio necessitino di ulteriori elementi di prova da porre alla base della maggiore pretesa erariale²⁵⁰. Secondo altra autorevole dottrina, gli studi di settore sarebbero sempre da qualificare come presunzioni semplici, ma, diversamente da quanto appena illustrato, essi risulterebbero già provvisti dei requisiti della gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 del codice civile. Pertanto, secondo questa tesi, gli studi avrebbero valore di presunzioni qualificate facendo gravare, di conseguenza, l'onere della prova contraria sul contribuente²⁵¹. Da segnalare come non manca in dottrina chi sostiene che gli studi di settore non rientrino affatto tra i mezzi di prova. Quest'ultima tesi

²⁴⁷ In particolare, con riferimento alla seconda disposizione citata, l'A. si sofferma sulla "mancanza di pregiudizio rispetto ad ulteriori attività funzionali alla rettifica delle dichiarazioni" che "sembra ricondurre gli strumenti in questione nello spettro applicativo dell'accertamento parziale di cui all'art. 41 bis del DPR 600/1973".

²⁴⁸ BEGHIN M., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, op. cit., p. 760 e ss.

²⁴⁹ Secondo FANTOZZI A., *Gli studi di settore nell'accertamento del reddito d'impresa*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di BERLIRI C. e PERRONE L., Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, p. 397, il richiamo operato nel comma 3-bis, dell'art. 10, l. n. 146/1998 è funzionale alla possibilità concessa al contribuente di dimostrare l'irragionevole applicazione al caso specifico dello studio di settore o, viceversa, alla mera adesione dello stesso (contribuente) alle risultanze. Diversamente, BEGHIN M., in *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, op. cit., p. 764, fornisce una diversa lettura del suddetto richiamo normativo. Egli ritiene il rimando funzionale alla necessaria riflessione sul presupposto delle "gravi incongruenze".

²⁵⁰ Su tutti BEGHIN M., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, op. cit., p. 760 e ss. e MARCHESELLI A., *Le presunzioni*, op. cit., p. 296e ss.

²⁵¹ Sono di quest'avviso LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, op. cit., p. 573 e DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, IV, op. cit. p. 318.

convoglierebbe verso una qualificazione degli studi come predeterminazioni normative. In questo caso, il risultato degli studi prenderebbe il posto di quanto indicato in dichiarazione – in termini di ricavi o compensi - dal contribuente²⁵².

Nel quadro appena delineato si sono inserite, nel corso del tempo, numerose sentenze della Corte di Cassazione. Uno degli aspetti spesso oggetto dell'attività giurisprudenziale ha riguardato la natura giuridica da ascrivere agli studi di settore. La Corte, nel 2002, si pronunciò²⁵³ affermando che se il contribuente avesse voluto contestare le risultanze matematico-statistiche degli studi avrebbe dovuto attivarsi e provare l'impossibilità di utilizzazione degli stessi al caso di specie ovvero l'inaffidabilità del risultato ottenuto. In una precedente pronuncia²⁵⁴ la Corte sancì la possibilità per il contribuente di contrastare la presunzione racchiusa negli studi, oltre che con prove documentali, anche attraverso un analogo ragionamento presuntivo. Il fisco recepì quanto affermato dalla giurisprudenza e in un documento di prassi amministrativa affermò che, in tal caso, il contribuente avrebbe dovuto costruire un ragionamento di tipo presuntivo costituito da elementi certi in grado di convincere l'ufficio a non applicare le risultanze degli studi al caso di specie²⁵⁵. In tema di motivazione dell'atto di accertamento basato sulle risultanze degli studi di settore si rileva una sentenza²⁵⁶ della giurisprudenza di legittimità avente ad oggetto un avviso di accertamento alla cui base erano poste esclusivamente le risultanze predette. In questo caso, la suprema Corte rilevò l'insufficienza delle sole risultanze matematiche a sostegno della pretesa erariale ribadendo "*la loro natura di atti amministrativi generali di organizzazione*".

A fare chiarezza arrivarono le note sentenze della Cass., Sez. Un., del 18 dicembre 2009²⁵⁷. Con le pronunce testé citate fu sancita la connotazione a presunzione semplice degli studi di settore e fu cristallizzata, altresì, la necessità del contraddittorio nella fase endoprocedimentale. Aspetto, quello del contraddittorio, che verrà ampiamente trattato nel capitolo seguente. Come già evidenziato in precedenza, la sola lettura delle disposizioni normative, emanate in tema di studi di settore, non risultava essere decisiva

²⁵² Si veda sul punto CAMPOBASSO F. e NENCHA M., op. cit., p. 198. L'A. fa riferimento, in nota (28), a quanto sostenuto da GIORGI M., in *L'accertamento basato sugli studi di settore: obbligo di motivazione ed onere della prova*, Rass. Trib., 2001, p. 659.

²⁵³ Cass. del 27.2.2002, n. 2891.

²⁵⁴ Cass. del 09.10.2000, n. 13415.

²⁵⁵ Il documento in questione è la Circolare 58/E del 27 giugno 2002 in cui l'Agenzia delle Entrate si riferisce agli studi di settore come se fossero presunzioni relative dotate di gravità, precisione e concordanza.

²⁵⁶ Cass. del 28.07.2006, n. 17229. Più di recente si veda Cass. del 09.07.2014, n. 15633.

²⁵⁷ Cass. SS.UU. del 18.12.2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638.

per la qualificazione a presunzione semplice degli studi. Tuttavia, secondo autorevole dottrina²⁵⁸, alcuni elementi contenuti nelle disposizioni citate risultavano ad ogni modo significativi. Infatti, nello stesso art. 62-sexies gli studi vengono affiancati ad una fonte alternativa dell'accertamento di natura generica non attribuibile che a presunzioni semplici. Le conseguenze sull'attività accertativa del fisco sono riconducibili, in particolare, al mancato automatismo della rettifica della dichiarazione del contribuente risultato "non congruo" e alla delicata fase di adattabilità delle risultanze matematiche al caso concreto del contribuente²⁵⁹. Inoltre, al comma 3 dell'art. 62-sexies del D.L. 30 agosto 1993, n. 331²⁶⁰, il legislatore stabilisce che gli studi sono un fondamento per l'accertamento previsto ai sensi del primo comma, lett. d), dell'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. In quest'ultima prescrizione normativa, si stabilisce che *"l'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti"*²⁶¹. Lasciando momentaneamente da parte l'analisi sul fronte della motivazione dell'atto di accertamento²⁶², merita la nostra attenzione il presupposto della gravità – riferito alla incongruenza – richiesto dall'art. 62-sexies testé citato. Autorevole dottrina ritiene la gravità un dato tutt'altro che numerico, ma bensì di natura qualitativa. In modo particolare, sostiene l'autore, l'attributo "gravi" non deve fare riferimento ad un valore in termini assoluti, ma deve ricercarsi nella discrepanza tra i ricavi stimati e i ricavi dichiarati in relazione all'affidabilità della stima operata dal calcolo. Utilizzando le parole dell'autore, la gravità deve essere espressione di un disallineamento *"ragionevolmente imputabile a consistenti ricavi non dichiarati"*²⁶³.

²⁵⁸ MARCHESELLI A., *Le sezioni unite sulla natura presuntiva degli studi di settore*, Corr. trib., 2010, 4, p. 251.

²⁵⁹ BEGHIN M., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, op. cit., p. 760 e ss.

²⁶⁰ Convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

²⁶¹ Sulle tre caratteristiche che le presunzioni semplici devono possedere, si rammenta quanto affermato dalla Cassazione nella sentenza del 28.08.1996, n. 7031: *"Devesi tener presente al riguardo: che "gravi" sono gli elementi presuntivi oggettivamente e intrinsecamente consistenti e come tali resistenti alle possibili obiezioni, "precisi" sono quelli dotati di specificità e concretezza e non suscettibili di diversa altrettanto (o più) verosimile interpretazione, e "concordanti" sono quelli non confliggenti tra loro e non smentiti da altri dati ugualmente certi. In altre parole, la gravità dell'elemento indiziario ne esprime la capacità dimostrativa in funzione del tema della prova, la precisione risponde a una esigenza di univocità, e la concordanza soddisfa la necessità di una valutazione integrata e complessiva di tutti gli elementi che presentino singolarmente una almeno parziale rilevanza probatoria positiva"*. Un elemento fondamentale in tema di presunzioni semplici, evidenziato da FABBRINI G., in *Presunzioni*, op. cit., p. 292, è costituito dalla *"forza del nesso logico che si può riscontrare tra fatto base della presunzione e fatto al quale si vuole arrivare attraverso il ragionamento presuntivo"*.

²⁶² Aspetto che sarà adeguatamente trattato nel paragrafo 3.2.

²⁶³ Così LUPI R., in *Nuove tendenze per i controlli indiretti del giro d'affari: quello che resta da fare*, Rass. Trib., 1994, 5, p. 800.

Capitolo Terzo

L'ACCERTAMENTO IN BASE AGLI STUDI DI SETTORE

SOMMARIO: 3.1. Il contraddittorio come diritto indefettibile del contribuente - 3.2. Il ruolo dell'amministrazione finanziaria – 3.3. Il ruolo del contribuente.

3.1 Il contraddittorio come diritto indefettibile del contribuente

Nel corso degli anni, il contatto tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente non ha sempre ricoperto un ruolo chiaro e definito all'interno dell'ordinamento. Nel procedimento tributario, quando è prevista la partecipazione del contribuente parleremo di "istituti partecipativi"²⁶⁴. Prima della fine degli anni novanta, le possibilità di partecipazione del contribuente al procedimento tributario erano occasionali e funzionali al soddisfacimento di esigenze collaborative²⁶⁵. L'ufficio aveva la possibilità di invitare il contribuente e questi era obbligato a fornire le informazioni richieste. Il punto di contatto tra il fisco ed il soggetto passivo d'imposta risultava strumentale all'attività accertativa dell'amministrazione e non costituiva per quest'ultimo una vera e propria opportunità di difesa²⁶⁶. Lo scenario sembra mutare dal momento in cui l'amministrazione finanziaria inizia a servirsi di predeterminazioni e di metodi probabilistici da porre alla base della tassazione. Il nuovo contesto ha favorito la promozione della partecipazione del contribuente, volta alla migliore determinazione del presupposto d'imposta. D'altronde, ad avviso di autorevolissima dottrina²⁶⁷, il legislatore avrebbe, nel corso degli anni, utilizzato il diritto del contribuente alla partecipazione come strumento di compensazione alle limitazioni imposte in tema di diritto di difesa. In altre parole, al diminuire della possibilità del contribuente di fornire prova contraria alle predeterminazioni previste nelle

²⁶⁴ FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, Riv. dir. trib., 2011, 2, p. 137.

²⁶⁵ Secondo SALVINI L. in, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, Riv. dir. trib., 2000, 1, p. 13, tra gli strumenti utili a realizzare la partecipazione del contribuente al procedimento di controllo ed accertamento, si ricorda soltanto la richiesta di chiarimenti prevista per la prima volta dall'art. 2 legge n. 17/1985. In tale occasione al contribuente, nel corso del contraddittorio, era concesso di presentare elementi di fatto e di diritto utili alla determinazione obiettiva della materia imponible.

²⁶⁶ FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio*, op. cit. Invero, secondo SALVINI L. in, *La nuova partecipazione*, op. cit., anche la partecipazione "collaborativa" poteva risolversi "a favore" del contribuente consentendo, così come nella partecipazione "difensiva", una più obiettiva determinazione del debito d'imposta.

²⁶⁷ FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio*, op. cit.

disposizioni, l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto garantire diverse forme di contraddittorio endoprocedimentale.

A partire dagli anni novanta, si assiste alla trasformazione del diritto di partecipazione del contribuente. Si registra il passaggio dalla partecipazione del contribuente in ottica «collaborativa» alla partecipazione in prospettiva «difensiva»²⁶⁸. Il contraddittorio, seppur previsione ancora rara all'interno dell'ordinamento di quegli anni, diventa un'opportunità per il contribuente soprattutto in presenza di accertamenti basati su elementi di natura presuntiva²⁶⁹. Nell'ordinamento attuale, la previsione del contraddittorio all'interno di numerose disposizioni normative ne sancisce l'importante ruolo ricoperto all'interno dei procedimenti tributari²⁷⁰. Ne dovrebbe sancire, inoltre, l'utilità per l'amministrazione nel venire preventivamente a conoscenza di quelle che potrebbero essere le eccezioni che il contribuente potrebbe far valere in un'eventuale e successiva impugnazione dell'atto²⁷¹. Secondo un'attenta ricostruzione è possibile individuare quegli elementi che mai dovrebbero difettare quando si parla di contraddittorio. Tra questi rientra con ragionevole certezza l'obbligo dell'ufficio di

²⁶⁸ SALVINI L. in, *La nuova partecipazione*, op. cit., in nota (2) definisce il contraddittorio facendo riferimento «alla partecipazione del contribuente all'attività dell'amministrazione finanziaria con funzione "difensiva". Sarà in questo modo possibile, secondo l'A., «distinguere la partecipazione-contraddittorio dalla partecipazione-collaborazione in ragione del fatto che solo con riguardo alla prima viene attribuita dalla legge al contribuente una posizione soggettiva di diritto». Salvo poi l'A. puntualizzare che «La tutela della posizione del contribuente, assicurata dal legislatore attraverso il contraddittorio, è teoricamente convergente con la tutela della posizione dell'amministrazione finanziaria assicurata attraverso la collaborazione, non essendovi luogo, nel procedimento di controllo ed accertamento, per l'ingresso e la valutazione di divergenti interessi pubblici e privati. È infatti evidente che tanto l'attività di controllo, quanto la partecipazione del privato sono, almeno in linea di principio, funzionali al medesimo obiettivo, che è quello di giungere alla determinazione di un'obbligazione tributaria corrispondente alla reale capacità contributiva del soggetto passivo». Secondo LA ROSA S. in, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, Giappichelli, 2000, p. 137 ss., invece, «la partecipazione-contraddittorio» opera «in termini più ampi, attribuendo conseguentemente natura contenziosa all'intero procedimento di controllo e assegnando funzione partecipativa anche alla dichiarazione annuale. In questa ottica non vi sarebbe una differenza significativa tra i due tipi di partecipazione, anche considerando che solo in alcune ipotesi per espressa previsione normativa dall'omissione, da parte dell'ufficio, degli atti obbligatori diretti a sollecitare il contraddittorio deriva la illegittimità dell'atto di accertamento».

²⁶⁹ Sulle ragioni della previsione del contraddittorio in alcune tipologie di tecniche accertative si veda TOSI L., *Le predeterminazioni*, op. cit., p. 513.

²⁷⁰ Sull'importanza del contraddittorio all'interno dell'ordinamento tributario si veda GALLO F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, Rass. Trib., 2009, 1, p. 25. Sul ruolo deterrente del contraddittorio nei confronti del contenzioso tributario si veda LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni*, op. cit., p. 331, nota (215). Sulla funzione centrale del contraddittorio nel procedimento accertativo si veda BUCICCO C., *Gli studi di settore e il redditometro tra attuazione del federalismo fiscale e crisi economica*, Fisco, 2008, 44, p. 7872. Sulla nozione e la funzione del contraddittorio si veda MARCHESELLI A. in, *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle commissioni tributarie delle regioni Piemonte e Valle d'Aosta, Torino, 2015, p. 4, dove l'A. definisce il contraddittorio come «la regola secondo cui, all'interno di una scansione procedimentale, al soggetto destinato a subire gli effetti di un provvedimento deve essere offerta la possibilità di interloquire prima e a ragion veduta, manifestando il suo punto di vista alla luce e a fronte della discovery di tutti i dati raccolti».

²⁷¹ TOSI L., *Le predeterminazioni*, op. cit., p.515.

invitare il contribuente a comparire. È altresì fondamentale che l'amministrazione rispetti i tempi concessi al contribuente per presentare elementi utili alla sua difesa desistendo, prima di detto termine, dall'emanare atti di accertamento. In ultimo è necessario che l'amministrazione dia conto, ai fini dell'elevazione dell'atto conclusivo, dei ragionamenti logici forniti dal contribuente, anche laddove questi (ragionamenti) non siano stati presi in considerazione. Ciò nonostante, si evidenzia come nelle diverse forme di partecipazione del contribuente, previste oggi dall'ordinamento, manchino sovente alcuni degli elementi testé qualificati come imprescindibili²⁷².

Affinché si arrivi alla corretta determinazione della materia imponibile è fondamentale che in presenza di posizioni divergenti espresse dalle parti, tutti gli elementi oggetto del confronto emergano prima che la controversia si riversi nel contenzioso²⁷³. In tema di accertamenti basati sugli studi di settore il legislatore ha previsto che l'amministrazione prenda contatto con il contribuente prima dell'eventuale emissione dell'avviso di accertamento. Le disposizioni²⁷⁴ sulle modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento prevedono che l'ufficio, anteriormente alla notifica dell'avviso di accertamento, inviti il contribuente a comparire. Sulla modalità di comparizione, il legislatore opera un preciso richiamo a quanto previsto dalle disposizioni in tema di accertamento con adesione²⁷⁵. Suddetto richiamo potrebbe facilmente indurre a pensare che l'invito dell'ufficio sia esclusivamente funzionale ad ottenere l'adesione del contribuente al risultato stimato dagli studi. Tuttavia, è possibile rinvenire ad almeno due diverse interpretazioni proposte dalla dottrina. Il primo autorevole contributo si basa sull'idea che il legislatore abbia voluto dare al contribuente la possibilità di dimostrare l'irragionevolezza dell'applicazione dello studio al caso concreto²⁷⁶. Una lettura più estesa si rinviene nell'interpretazione secondo cui il richiamo normativo testé citato

²⁷² FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio*, op. cit. In particolare, con riferimento alla violazione dell'obbligo (posto a carico dell'ufficio) di invitare il contribuente a comparire, è prevista, ai sensi dell'art. 6, comma 5, L. 27 luglio 2000, n. 212, c.d. "Statuto dei diritti del contribuente", la nullità dell'atto di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti dalla dichiarazione dei redditi. Tuttavia, non si riscontra la medesima sanzione per gli atti emanati ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del DPR 600/73.

²⁷³ BEGHIN M. in, *Contraddittorio endoprocedimentale, verifiche "a tavolino" e diritto di difesa: avvertenze per l'uso (in attesa delle Sezioni Unite)*, GT - Riv.giur.trib., 2015, 4, p. 297. In particolare, l'A. afferma che "La prima forma di giustizia tributaria si realizza infatti in seno all'Amministrazione finanziaria, non davanti al magistrato, e si realizza attraverso la partecipazione del contribuente al procedimento, non attraverso la partecipazione al processo".

²⁷⁴ Art. 10, comma 3-bis, l. n. 146/1998.

²⁷⁵ Il particolare, è previsto che l'ufficio inviti il contribuente a comparire «ai sensi dell'art. 5 del D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218».

²⁷⁶ Tale assunto sarebbe spiegato dal fatto che lo studio non terrebbe conto di elementi specifici tali da escludere l'attività dall'alveo di quelle considerate "normali". Sul punto si veda FANTOZZI A., *Gli studi di settore nell'accertamento*, op. cit., p. 397.

dovrebbe garantire, invece, un aperto confronto sul carattere della gravità delle incongruenze riscontrate in termini di ricavi (o compensi). Aspetto qualitativo, questo, che dovrebbe fungere da *trait d'union* tra il dato “normale” espresso dagli studi e la particolare situazione del contribuente²⁷⁷. Attraverso una lettura costituzionalmente orientata, non si può non rammentare che al contribuente destinatario del citato invito deve necessariamente essere concessa la possibilità di vincere la presunzione racchiusa nel risultato espresso dagli studi. È proprio in questa fase che il funzionario dell'ufficio delle entrate deve ineluttabilmente prendere contatto con il soggetto passivo d'imposta, affinché il dato statistico sia «corretto in contraddittorio con il contribuente»²⁷⁸.

La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria di una qualsiasi verifica fiscale è rinvenibile, nel nostro ordinamento, nella l. n. 212/2000, recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente²⁷⁹. Nell'analizzare il ruolo del contraddittorio preventivo tra l'ufficio e il contribuente all'interno del procedimento istruttorio, poniamo al centro della riflessione la volontà del legislatore, dopo la riforma degli anni settanta, di separare quella che era la fase istruttoria da quella di accertamento²⁸⁰. In funzione di questo *background* appena descritto e di quanto previsto dal settimo comma²⁸¹ dell'art. 12

²⁷⁷ BEGHIN M., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, op. cit., p. 764 e ss. Sul richiamo alla “gravità” quale caratteristica espressamente prevista dall'art. 62 sexies del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, aggiunto dalla legge di conversione 29 ottobre 1993, n. 427, ai fini dell'avvio della procedura finalizzata all'accertamento, si veda Comm. Trib. Reg. di Catanzaro, sez. IV, 24 settembre 2015, n. 1416.

²⁷⁸ Espressione utilizzata dalla giurisprudenza di legittimità e segnatamente nella pronuncia della Cass. SS.UU. del 18.12.2009, n. 26638.

²⁷⁹ Sui meriti attribuibili allo statuto dei diritti del contribuente in funzione del miglioramento dei rapporti fra contribuente e Pubblica Amministrazione, si veda LOVISOLO A., *L'osservanza del termine di cui all'art. 12, 7° comma dello statuto dei diritti del contribuente, nell'ottica del principio del contraddittorio*, Dir. prat. trib., 2015, 3, p. 1405. Una diversa lettura è contenuta in MARCHESELLI A., *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio...*, op. cit., secondo cui “l'art. 12 dello Statuto del Contribuente non è la fonte giuridica del diritto al contraddittorio, ma solo la regolamentazione di dettaglio di un caso speciale”.

²⁸⁰ Così TORTORELLI M. in, *Il contraddittorio endoprocedimentale e il modello di partecipazione attiva accolto nello statuto dei diritti del contribuente*, Boll. trib., 2012, 12, p. 890. Segnatamente, prima della riforma degli anni settanta, “l'accertamento aveva un ruolo centrale nel procedimento amministrativo-tributario. Al suo interno, la fase dell'istruttoria assumeva una valenza solo strumentale a causa dei sistemi di tassazione, prima dominanti, in larga parte fondati su criteri estimativi della misurazione delle imposte dovute”. Secondo CONIGLIARO M. in, *Sempre obbligatorio il contraddittorio preventivo?* Fisco, 2015, 21, p. 2028, il contraddittorio preventivo svolgerebbe una triplice funzione: di garanzia per contribuente, di legalità del procedimento amministrativo e di ricerca della giusta imposta.

²⁸¹ Il comma 7, dell'art. 12, della l. 27 luglio 2000, n. 212 dispone che: “Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374”.

dello statuto, affiora che il modello di partecipazione pensato e disposto nello stesso (statuto) non è mera rappresentazione del diritto di difesa, ma espressione del principio di cooperazione tra fisco e contribuente²⁸². È possibile quindi immaginare come sui binari dell'art. 12 dello statuto viaggi la regolamentazione della partecipazione del contribuente durante l'attività ispettiva. Secondo attenta ricostruzione, durante questa fase interlocutoria troverebbe applicazione il quarto comma²⁸³ dell'articolo 12 e nella parte finale di essa (fase) si collocherebbe invece il settimo comma²⁸⁴ del medesimo articolo. Quanto racchiuso nei commi testé richiamati permetterebbe di tracciare i confini dell'attuazione del principio del contraddittorio nel rispetto dei principi di imparzialità e del buon andamento della pubblica amministrazione²⁸⁵.

Sulla base di quanto appena illustrato si evince come sia cruciale in questa fase il ruolo delle verbalizzazioni delle attività poste in essere. La previsione della redazione di un processo verbale²⁸⁶ al termine delle operazioni ispettive che riporti embrionalmente i

²⁸² Principio ribadito nella delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. In particolare, l'art. 9, primo comma, lettera b), ha previsto la necessità di rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e di subordinare i conseguenti atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale. In senso conforme TUNDO F., *Illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus": le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, Corr. trib., 2013, 36, p. 2825, secondo cui "l'art. 12, comma 7, dello Statuto disciplina un momento di dialogo imprescindibile ai fini della piena partecipazione del contribuente alla formazione dell'atto amministrativo che lo riguarda". Secondo MARCHESELLI A. in, *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio...*, op. cit., il contraddittorio ha una "duplice valenza": attuare il diritto di difesa del contribuente e il principio di imparzialità.

²⁸³ «Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica».

²⁸⁴ «Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374».

²⁸⁵ TORTORELLI M., *Il contraddittorio endoprocedimentale*, op. cit.

²⁸⁶ La circolare 1/2008, del 28 dicembre 2008, emanata dal Comando Generale della Guardia di finanza in tema di "Istruzione sull'attività di verifica", così argomenta sulla funzione del processo verbale di constatazione: "La fase terminale dell'esecuzione della verifica è rappresentata dalla compilazione del processo verbale di constatazione, dalla sottoscrizione da parte dei verificatori e del contribuente, dal rilascio di copia al contribuente stesso e dal successivo inoltro agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competenti con riguardo al domicilio fiscale del contribuente verificato. I fondamenti giuridici che qualificano il processo verbale di constatazione quale atto conclusivo dell'attività ispettiva fiscale sono identificabili nelle disposizioni in precedenza citate dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/72, richiamate dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/73, che impongono la verbalizzazione di tutte le operazioni poste in essere nel corso dell'attività stessa, ivi comprese le osservazioni e i rilievi del contribuente, nonché nell'art. 24 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4, ancora in vigore nonostante i successivi interventi abrogativi che hanno interessato numerose norme di questo testo normativo, secondo cui "le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale". La funzione del processo verbale di constatazione è sostanzialmente di triplice natura: i) documentare in maniera organica i controlli svolti e le metodologie adottate e compendiare le relative risultanze, principalmente con

rilievi che il fisco intenda avanzare e che contenga, altresì, le osservazioni palesate dal contribuente durante le stesse operazioni, deve leggersi come garanzia del diritto del contribuente alla tutela del proprio interesse e come garanzia per l'amministrazione di evitare l'emissione di accertamenti senza aver preso prima contezza della reale fattispecie oggetto di verifica²⁸⁷. Tuttavia, secondo parte della dottrina²⁸⁸, tutte le fasi rientranti nell'attività ispettiva devono necessariamente essere "scortate" dalla verbalizzazione. Questa affermazione parte dall'assunto secondo cui il processo verbale non costituisce da solo garanzia di "buon contraddittorio", ma certamente costituisce lo strumento (forse l'unico) in grado di appurare se tra le parti v'è stato un confronto e come questi si sia sviluppato. Attraverso la lettura del verbale, quindi, anche un soggetto terzo (ad esempio l'organo giudicante di una controversia) dovrebbe essere in grado di accertare l'esistenza o meno di un avvenuto confronto tra l'Amministrazione e il contribuente. Da questo se ne deduce che in assenza di verbalizzazione non si potrà parlare di un effettivo confronto avvenuto tra le parti, perché mancherebbe quello strumento in grado di assicurare alla suddetta attività la necessaria emersione giuridica²⁸⁹. Pertanto, il parallelismo²⁹⁰ tra

*referimento alle proposte di recupero a tassazione formulate ed alle corrispondenti violazioni e sanzioni, ferma restando la necessità di compilare l'atto anche in caso di esito regolare; ii) porre formalmente a conoscenza del contribuente controllato di tutto quanto precede, anche al fine di porlo nelle condizioni di assumere le iniziative a difesa ritenute opportune; al riguardo è bene precisare che il processo verbale di constatazione ha natura di atto endoprocedimentale nell'ambito del più ampio procedimento di accertamento, inidoneo, di per sé stesso e direttamente, ad incidere sulla posizione del contribuente e non autonomamente impugnabile avanti agli organi giurisdizionali; iii) porre in condizioni il competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di avviare, ove necessario, le procedure per la rettifica della dichiarazione...". Secondo IAIA R. in, *Il diritto al "progetto di accertamento" nel regime dei c.d. studi di settore*, GT - Riv.giur.trib., 2014, 7, p. 578, "Il verbale di constatazione, quale "atto dell'Amministrazione finanziaria", deve essere motivato sulle ipotesi di recupero, "in relazione alle risultanze dell'istruttoria" che lo ha preceduto e assolve alla funzione di generale strumento di avvio del contraddittorio". Sul punto si veda anche MARCHESELLI A. in, *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio...*, op. cit. L'A. afferma come "richieste e questionari, pertanto, non possono essere confusi con attuazione del contraddittorio", in quanto questi strumenti sono "forme di attuazione dell'istruttoria con partecipazione dell'interessato, ma non attuazione del contraddittorio finale, che ne presuppone la fine dell'istruttoria e ha funzione e collocazione del tutto differente".*

²⁸⁷ TORTORELLI M., *Il contraddittorio endoprocedimentale*, op. cit.

²⁸⁸ BEGHIN M., *Contraddittorio endoprocedimentale, verifiche "a tavolino"...*, op. cit. L'A. afferma che a stabilirlo è proprio l'art. 12, comma 4, della Legge n. 212/2000, secondo cui "delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista (...) deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica". Continua l'A. affermando che "la disposizione presuppone che le parti si confrontino nel corso dell'attività istruttoria, non solamente alla sua conclusione o dopo la redazione del PVC".

²⁸⁹ L'insufficienza della mera redazione del PVC è spiegata in BEGHIN M., *Contraddittorio endoprocedimentale, verifiche "a tavolino"...*, op. cit. L'A., infatti, fa riferimento al caso in cui "l'Amministrazione finanziaria potrebbe acquisire la documentazione, procedere alla sua valutazione, farsi un'idea dell'evasione fiscale e redigere, a questo punto, il processo verbale senza aver mai scambiato nemmeno una parola con il contribuente". Sul punto si veda anche TUNDO F. in, *Rilevanza del processo verbale di constatazione nell'indagine tributaria*, GT - Riv. giur. trib., 2015, 10, p. 783, secondo cui "Nel caso in cui l'attività di verifica si chiuda senza la consegna al contribuente del processo verbale di constatazione o, comunque, di un atto che assolve alla sua funzione, l'illegittimità dell'azione della parte pubblica risiede, almeno, nella violazione del termine dilatorio dei sessanta giorni, previsto dall'art. 12,

l'attività ispettiva e la verbalizzazione si rafforza con la valenza generale riconosciuta dalla dottrina²⁹¹ all'ultimo comma dell'art. 12 dello statuto, nel senso della piena e assoluta operatività della disposizione in tutti i casi in cui il contribuente sia sottoposto ad attività di verifica fiscale. Con l'espressione "verifica fiscale" deve intendersi qualunque attività istruttoria diretta alla verifica della dichiarazione tributaria o tale da comportare l'esame in ufficio dei documenti prodotti dal contribuente su invito dell'Amministrazione finanziaria²⁹².

Nondimeno è possibile che il confronto tra l'amministrazione e il contribuente si realizzi anteriormente alla redazione del verbale. In questo caso il contribuente potrà regolarizzare la sua posizione prima della constatazione delle violazioni da parte dei verificatori, beneficiando delle nuove disposizioni introdotte dalla legge di stabilità 2015²⁹³ che hanno modificato l'art. 13 del d.lgs. n.472/1997²⁹⁴. Diversamente da quanto appena detto, il contribuente potrebbe attendere l'elevazione del processo verbale e la consegna dello stesso. In questa fase, il soggetto destinatario dell'atto ha la possibilità, per il tramite dell'art. 12, ultimo comma, dello statuto, di ragionare con maggiore attenzione sui rilievi dei funzionari prima della notifica dell'eventuale atto d'imposizione²⁹⁵. Sempre in questa ultima ipotesi, il contribuente potrebbe, in alternativa, regolarizzare la sua posizione sanando le violazioni constatate e beneficiare della riduzione delle sanzioni nella misura di un quinto del minimo²⁹⁶.

comma 7, dello Statuto; in questo caso, infatti, non sussisterebbe un «dies a quo» per avviare proficuamente un pieno contraddittorio. Ecco dunque che l'illegittimità dell'atto di accertamento adottato senza il preventivo rilascio del processo verbale di constatazione deriva dalla violazione della disposizione statutaria in quanto al contribuente è preclusa la facoltà di interloquire con l'Amministrazione prima della notifica dell'atto impositivo».

²⁹⁰ In questo senso si veda BEGHIN M. in, "L'obbligo della previa consegna del processo verbale di constatazione e il problema delle «leggi-fantasma»", op. cit., secondo cui la l'art. 24 della Legge n. 4 del 1929 si salda con il settimo comma dell'art. 12 dello statuto dei diritti del contribuente.

²⁹¹ TUNDO F. in, *Rilevanza del processo verbale*, op cit. In senso conforme anche BEGHIN M. in, *Contraddittorio endoprocedimentale, verifiche "a tavolino"...*, op. cit.

²⁹² Così Comm. trib. reg. Lombardia, 27 gennaio 2012, n. 4. Si veda anche TUNDO F. in, *Rilevanza del processo verbale di constatazione nell'indagine tributaria*, op. cit., in particolare nota (10).

²⁹³ Legge n. 190 del 2014.

²⁹⁴ Il d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 contiene le "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie". In particolare, l'art. 13 che regola l'istituto del ravvedimento permette al contribuente di sanare le irregolarità prima della constatazione da parte dei verificatori, beneficiando della riduzione della sanzione che va, in funzione del periodo trascorso dalla commissione della violazione, da un decimo del minimo a un sesto del minimo.

²⁹⁵ BEGHIN M., *Contraddittorio endoprocedimentale, verifiche "a tavolino"...*, op. cit.

²⁹⁶ L'art. 13, comma 1, lett. b-quater) del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 prevede la possibilità per il contribuente di sanare le irregolarità beneficiando della riduzione della sanzione nella misura "di un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471".

L'attività di verbalizzazione delle operazioni svolte durante la fase di verifica affonda le sue radici nell'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n.4²⁹⁷. La legge n. 4 del 1929, ad avviso di parte della dottrina²⁹⁸, ha avuto il particolare merito di aver messo ordine all'interno del sistema degli illeciti fiscali, destinato ad operare con sempre maggiore efficacia. Con la disposizione del summenzionato articolo 24 il legislatore ha disposto che (tutte) le violazioni finanziarie (e quindi tributarie) siano constatate tramite processo verbale²⁹⁹. Pertanto, l'amministrazione finanziaria, qualora intenda constatare un illecito tributario, dovrà necessariamente utilizzare il verbale come strumento per ufficializzare le contestazioni sollevate durante l'attività ispettiva³⁰⁰. Secondo attenta dottrina, la ratio della disposizione di cui all'art. 24 citato è da ricercarsi nella necessità di "conferire ordine" ad un'attività delicata, a connotazione accusatoria, che potrebbe

²⁹⁷ L'art. 24, l. 7/1/1929, n. 4, recante "Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie", dispone che "Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale".

²⁹⁸ GALLO S. S., <http://www.cugit.it/2009/10/13/la-legge-7-gennaio-1929-nr-4-compie-80-anni/>, *La Legge 7 Gennaio 1929, Nr. 4 compie 80 anni*, www.cugit.it, 2009. La legge in commento è stata definita, ad avviso dell'A., "la «Magna Charta» del diritto penale tributario". Fu emanata per colmare alla fine degli anni venti una grave lacuna presente nella legislazione penale tributaria. Entrò in vigore il 1° luglio 1931 in corrispondenza dei nuovi codici penali e di procedura penale. L'A. con riferimento al contesto di emanazione della disposizione afferma che "la legge n. 4/1929, informata ad uguali criteri di certezza delle norme penali ed ai mezzi richiesti per far valere le stesse nei casi di inosservanza, è stata riconosciuta la stessa efficacia spettante alle norme del libro primo del codice penale relativamente alle singole ipotesi di illeciti contenute in detto codice e in altre leggi speciali. Si può dire, perciò, che questa legge n. 4/1929 si è rivelata nella sua lunga e piena applicazione mezzo e strumento di interpretazione di norme particolari, punto di orientamento anche nella formazione delle altre leggi costrette ad adeguarsi pure per la nomenclatura delle violazioni e delle relative sanzioni e per la identificazione della natura delle stesse". Sempre L'A. si sofferma su un passaggio della relazione dell'allora Ministro delle Finanze, affermando che "il provvedimento in parola, nel dettare norme fondamentali per i singoli organi dell'Amministrazione finanziaria e della Guardia di Finanza, onde consentire loro di uniformare la propria azione nell'accertamento delle violazioni e nella individuazione dei trasgressori, pone in grado gli stessi organi ed il giudice, chiamato a giudicare, di distinguere con certezza la sussistenza di una violazione costituente reato da quella costituente semplice obbligazione a carattere espressamente non penale". Sul punto si veda anche D'AMATI N., *Sociologia del diritto tributario. Le fonti letterarie*, Bari, Cacucci, 1979, Vol. III, *Procedimento e sanzioni*, p. 44 ss. Secondo l'A., prima dell'emanazione della legge n. 4 del 1929, le disposizioni per il contrasto delle violazioni delle leggi tributarie, seppur esistenti, riflettevano in pieno le gravi incertezze politiche che avevano accompagnato la formazione di tutto il sistema tributario italiano fino a quel periodo.

²⁹⁹ Sul punto si veda BEGHIN M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti - Il commento*, Corr. trib., 2016, 7, p. 479. Secondo l'A. la disposizione contenuta nell'art. 24 della legge n. 4 del 1929 è espressiva di un principio generale che si riferisce a tutte le violazioni tributarie. Pertanto, l'A. illustra come i verbali cui fa riferimento l'ultimo comma dell'art. 12 dello statuto sarebbero esclusivamente quelli conclusivi di verifiche contenenti rilievi manifestanti una certa pericolosità per il contribuente; IAIA R. in, *Il diritto al "progetto di accertamento"...*, op. cit., parla di una disposizione "con una latitudine tale da ventilarne l'operatività a ogni fattispecie di controllo fiscale".

³⁰⁰ Secondo GALLO S. S. in, *La Legge 7 Gennaio 1929, Nr. 4 compie 80 anni*, op. cit., "nonostante i molti tagli subiti, questa legge del 1929 rimane, pur sempre, un importante punto di riferimento per gli uomini in fiamma gialla...perché per effetto dell'art. 24 vale ancora il fondamentale principio per cui "le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale".

portare all’emanazione di un provvedimento impositivo³⁰¹. Questo ragionamento va utilmente inserito nella discussione presente in dottrina circa la presenza o meno, nel nostro sistema tributario, di un principio generale del contraddittorio preventivo nell’accertamento tributario³⁰². È possibile constatare come la portata del dettato normativo in materia di *norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie* non fa distinzione tra attività accertative aventi ad oggetto imposte dirette o indirette, verifiche in loco o cosiddette “a tavolino”, atti d’imposizione per cui è espressamente previsto il confronto con il contribuente o atti cui invece non è previsto, ecc...³⁰³ Pertanto, lo ribadiamo, è fuori discussione l’obbligo a carico dell’amministrazione della redazione e della consegna al contribuente del processo verbale al termine dell’attività di controllo, qualsiasi essa sia³⁰⁴. Non è condivisibile,

³⁰¹ BEGHIN M., *L'obbligo della previa consegna del processo verbale di constatazione e il problema delle "leggi fantasma"*, Corr. trib., 2014, 3, p. 167. Si veda anche VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, a cura di FALSITTA G. e FANTOZZI A., Milano, Giuffrè, 2002, p. 324 e RENDA A., *Contraddittorio endoprocedimentale e invalidità dell'atto impositivo notificato ante tempus: le sezioni unite e la prospettiva del bilanciamento dei valori in campo*, Dir. prat. trib., 2014, 1, p. 2003, in particolare nota (3).

³⁰² Secondo FANTOZZI A. in, *Violazioni del contraddittorio*, op. cit., il contraddittorio preventivo non possiederebbe carattere generale all’interno dell’ordinamento, ma opererebbe esclusivamente nelle specifiche ipotesi previste dal legislatore. Sono tra coloro che riconoscono il contraddittorio endoprocedimentale come principio generale dell’ordinamento, RENDA A., *La possibile interazione tra collaborazione volontaria e contraddittorio preventivo*, Corr. trib., 2016, 5, p. 361; LUNELLI R., *Contraddittorio procedimentale: verso la conferma legislativa di un obbligo generalizzato*, Fisco, 2014, 38, p. 3709, secondo cui “*Esiste già, dunque, nel nostro ordinamento, una molteplicità di norme - sia generali che specifiche - che stabiliscono l'obbligo del "contraddittorio anticipato" rispetto alla emissione dell'avviso di accertamento, per cui si dovrebbe poter affermare che un tale principio è già presente, nella nostra legislazione (tributaria) ... ancorché quel principio e quelle norme non abbiano trovato - né trovino - sempre concreta applicazione (privando, di fatto, il contribuente di un suo diritto fondamentale)*”; IAIA R., *Il diritto al "progetto di accertamento"...*, op. cit., secondo cui l’art. 12 della l. n. 212/2000 avrebbe una centralità sistematica “*attuativa di un "principio generale dell'ordinamento tributario", radicato in primis a livello europeo, il quale garantisce il dialogo preliminare con l'Amministrazione finanziaria, in relazione a tutte le fattispecie di controllo fiscale*”; RAGUCCI G., *Commento di Gaetano Ragucci - (Sent. n. 132/2015: accertamento) - il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, Rass. trib., 2015, 5, p. 1217, secondo cui “*si ricava conferma che il diritto del contraddittorio ha la qualità di principio, all'interprete non resta che trarne le dovute conseguenze*”; MARCHESELLI A. in, *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio...*, op. cit., secondo cui “*il contraddittorio deve essere attuato anche nei casi in cui non sia previsto per legge, e, anzi, andrebbe applicata direttamente e immediatamente, persino nei casi in cui una norma ipotetica lo escludesse: tale norma andrebbe disapplicata*”; FRANSONI G., *L'art. 12, u.c. dello statuto, la Cassazione e il Tally-ho*, Rass. trib., 2014, 3, p. 594.

³⁰³ LUNELLI R. in, *Contraddittorio procedimentale: verso la conferma legislativa di un obbligo generalizzato*, op. cit., si sofferma sulla singolarità della mancata applicazione del principio generale del contraddittorio, nonostante l’obbligo di redigere il PVC al termine di «*“qualsiasi” attività istruttoria che si concluda con un “addebito” (o, meglio, con una “sanzione”), nonostante la disposizione dell’art. 24 della L. 7 gennaio 1929, n. 4 (tuttora vigente) per cui “le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale*».

³⁰⁴ Di questo avviso, DEL FEDERICO L., *L'ordinamento tributario italiano. Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, a cura di FALSITTA G. e FANTOZZI A., Milano, Giuffrè, 1993. p. 391 ss. In particolare l’A. afferma che “*per le imposte dirette e l’IVA gli uffici dovranno comunicare al contribuente il processo*

quindi, la possibilità di prevedere un'eccezione – per quanto riguarda la redazione e la consegna del verbale - per quelle attività di verifica che, all'interno delle disposizioni che le regolano, prevedono comunque un punto di contatto tra fisco e contribuente³⁰⁵. In quest'ultima ipotesi è necessario tenere ben presente la diversa natura caratterizzante il verbale di contraddittorio³⁰⁶ e il verbale di constatazione³⁰⁷. A conclusione dell'analisi di parte della letteratura sul tema del contraddittorio è possibile affermare che, se è vero, come detto, che non può esserci contraddittorio senza un documento che dia corpo alla fase di contatto tra le parti e che, ogni qual volta l'amministrazione voglia contestare violazioni delle disposizioni fiscali dovrà farsi carico della redazione del processo verbale, si potrebbe ragionevolmente riconoscere, all'interno della disciplina dell'accertamento tributario, un obbligo generalizzato di preventivo contraddittorio tra fisco e contribuente assistito da altrettanto obbligo generalizzato di verbalizzazione delle attività svolte nella fase di verifica³⁰⁸.

Il principio del contraddittorio è stato, nel corso degli anni, oggetto di numerose pronunce sia della giurisprudenza nazionale, sia della giurisprudenza comunitaria. Posto che la disciplina del contraddittorio si desume principalmente da tre recenti arresti giurisprudenziali di indubbia rilevanza³⁰⁹, ancor più di recente la questione è tornata

verbale di constatazione, sia per le violazioni constatate in occasione di accessi, ispezioni e verifiche presso il contribuente, sia per quelle constatate in sede di verifiche eseguite in ufficio”.

³⁰⁵ Si pensi ad esempio agli accertamenti basati su elementi matematico-statistici come gli studi di settore. Dell'idea di riconoscere alla disciplina degli studi di settore un regime del contraddittorio *ad hoc*, IAIA R. in, *Il diritto al "progetto di accertamento"...*, op. cit., secondo cui “L'art. 12, settimo comma, della legge n. 212/2000 non tocca gli studi di settore, dotati di un proprio regime sul contraddittorio amministrativo, la cui violazione determina la "nullità" dell'accertamento e che vede come punto d'origine quel "progetto di provvedimento" che è l'invito a comparire”.

³⁰⁶ Ad avviso di BEGHIN M. in, *L'obbligo della previa consegna del processo verbale...*, op. cit., il verbale di contraddittorio “documenta l'evoluzione del confronto avvenuto tra le parti, senza necessariamente esporsi sul versante delle specifiche violazioni riscontrate”. Secondo TUNDO F. in, «Dialogo Fisco-contribuente» tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento, GT - Riv.giur.trib. 2010, 9, p. 806, la “valenza da attribuire ad un «verbale di contraddittorio» sarà quella tipica del «verbale di verifica», essendo il primo nient'altro che la registrazione documentale di quanto avvenuto durante la comparizione del contribuente”. Continua l'A. affermando che “il verbale di contraddittorio non contiene le conclusioni dell'Ufficio verificatore, ma solo una ricognizione di documenti e informazioni assunti, e dunque non può essere sovrapposto né confuso con il verbale di constatazione rispetto al quale (soltanto) decorrono i termini per le osservazioni da Statuto, che non possono che riferirsi ad una presa di posizione dell'Ufficio”. Si segnala, per contro, che la Comm. Trib. prov., Lombardia, Milano, Sez. XXXI, 10-05-2010, n. 126 ha sostenuto che “l'invito alla produzione di documenti e di registri aziendali e, in particolare, l'invito a comparire rivolto al legale rappresentante della società”...”integri la fattispecie riconducibile al processo verbale di constatazione, ancorché questo sia stato denominato “verbale di contraddittorio”.

³⁰⁷ Sul punto si rimanda alle note nn. (262) e (264).

³⁰⁸ Affermazione resa possibile attraverso una lettura coordinata dell'art. 12, ultimo comma, l. 212/2000, c.d. statuto dei diritti del contribuente e dall'art. 24, l. n. 4/1929.

³⁰⁹ MARCHESSELLI A. in, *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio...*, op. cit., associa la disciplina del contraddittorio alla sent. Corte giust. com. eur., 18.12.2008, 349/07, *Sopropè*, alla sent. Corte

all'attenzione dei giudici sia nazionali che eurounitari. La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nell'ormai noto caso Sopropè³¹⁰, definiva il contraddittorio “*diritto fondamentale*” dell'ordinamento europeo³¹¹. I giudici affermarono che il destinatario di una decisione per esso lesiva doveva essere messo nelle condizioni di far sentire le proprie ragioni prima che la stessa sia adottata. Tutto ciò, con lo scopo di permettere all'autorità competente di tener conto di tutti gli elementi del caso concreto. Pertanto, ad avviso di autorevole dottrina, l'attuazione e l'importanza del principio del contraddittorio si riassumono nella sua effettività. Sarà possibile parlare di effettività quando al contribuente sarà dato un adeguato preavviso per preparare le sue difese, il giusto tempo per esporle, un congruo ascolto, una valutazione su di esse e soprattutto la descrizione delle eventuali ragioni che hanno portato le stesse (difese) ad essere disattese³¹².

A garanzia del contraddittorio e segnatamente sul rispetto dei tempi da concedere al contribuente destinatario di un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali dell'attività, si pronunciò anche la suprema Corte di Cassazione³¹³. I Giudici, sancendo l'invalidità dell'atto di accertamento, arrestarono un lungo contrasto giurisprudenziale riguardante il vizio procedimentale costituito dal mancato rispetto dei tempi da concedere, necessariamente, al contribuente per esprimere le proprie ragioni³¹⁴. Lo spazio temporale previsto dalla legge permette di formulare osservazioni sui rilievi presenti nel processo verbale di constatazione. Spazio che l'amministrazione finanziaria deve rispettare inequivocabilmente³¹⁵. Le Sezioni Unite hanno, in questo caso, definito il contraddittorio come elemento in grado di fungere da strumento di garanzia per il contribuente, ma volto anche ad ottimizzare l'esercizio della potestà impositiva³¹⁶. Tuttavia, all'interno della pronuncia in commento si rileva come la Corte si soffermò, altresì, sulla rilevanza della motivazione dell'atto emanato prima del termine stabilito dalla legge, ossia nei casi di particolare e motivata urgenza. In detta sede i giudici circoscrissero l'obbligo di motivazione degli atti tributari ai soli presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche posti alla base del tributo. Secondo autorevole dottrina, un'interpretazione di questo tipo è da

giust. com. eur., 03.07.2014, C-129/13 e C-130/13, *Kamino international* e la Cass. SS.UU., 18.09.2014, n. 19667 e 19668.

³¹⁰ Corte giust. com. eur., 18 dicembre 2008, Sopropè-Organizações de Calçado Lda, causa C-349/07.

³¹¹ CORRADO L.R., *Il contraddittorio endoprocedimentale condiziona l'efficacia probatoria degli studi di settore*, Corr. trib., 2015, n. 39, p. 3972 e ss.

³¹² MARCHESELLI A. in, *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio...*, op. cit.

³¹³ Cass. SS.UU., 29.07.2013, n. 18184.

³¹⁴ Prescrizione contenuta, come detto, nell'art. 12, settimo comma, dello Statuto dei diritti del contribuente.

³¹⁵ TUNDO F., *Illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus"...*, op.cit. Giunge alla medesima conclusione RENDA A., *Contraddittorio endoprocedimentale*, op.cit.

³¹⁶ RENDA A., *Contraddittorio endoprocedimentale*, op.cit.

ritenersi errata in quanto ignorerebbe la previsione dal settimo comma dell'art. 12 dello statuto, il quale dispone chiaramente come l'urgenza debba essere necessariamente motivata³¹⁷. Invero, la più recente giurisprudenza ha specificato come i "motivi di urgenza" non possano essere generici ma debbano riguardare una situazione specifica e particolare riferita al contribuente e al rapporto tributario in questione³¹⁸.

Successivamente, i giudici europei si espressero nuovamente sul tema del contraddittorio, ribadendo la portata generale del principio anche nei casi in cui questi non fosse stato previsto da una disposizione nazionale³¹⁹. In particolare, fu ricordato in quell'occasione come il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è sancito dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea³²⁰. Fu altresì stabilito il principio generale secondo cui il diritto al contraddittorio deve trovare la sua realizzazione prima dell'adozione del provvedimento lesivo degli interessi del contribuente. Tale fattispecie deve essere rispettata anche quando questi (contribuente) abbia la possibilità di far valere le sue ragioni nel corso di una fase di reclamo amministrativo addizionale. Infine, i giudici di Lussemburgo hanno specificato che l'organo giudicante nazionale, nel valutare le conseguenze derivanti dalla violazione del contraddittorio, può tener conto della circostanza che tale violazione determini l'annullamento della decisione adottata, soltanto se, in assenza di confronto, il procedimento avrebbe consentito un risultato diverso. Detto in altri termini, nel rilevare il vizio derivante dal mancato confronto non ci si può limitare a sollevare l'assenza del confronto, ma bisogna dimostrare che, attraverso l'istituto in parola, il contribuente avrebbe introdotto degli argomenti tali da essere potenzialmente in grado di allargare il quadro istruttorio ai fini della decisione. Secondo autorevole dottrina, la Corte ha voluto, con tale pronuncia, stabilire che il vizio in commento rileva solo quando l'omissione porti ad una lesione sostanziale del diritto di difesa. Inoltre, il focus della decisione va ricercato in quei casi in cui al destinatario dell'atto sia stato precluso di svolgere difese non pretestuose e ragionevoli che avrebbero potuto modificare il quadro fattuale da prendere in considerazione³²¹.

³¹⁷ TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, Rass. trib., 2013, 5, p. 1137.

³¹⁸ Cass. 28.03.2014, n. 7315.

³¹⁹ Corte di Giustizia UE, 3 luglio 2014, C-129/13, Kamino International Logistics BV.

³²⁰ Gli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea garantiscono il rispetto dei diritti della difesa, nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale. Inoltre, nell'articolo 41 della medesima è garantito il diritto ad una buona amministrazione.

³²¹ MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, Corr. trib., 2014, 33, p. 2536. Per una lettura sommariamente conforme, ma

Quanto copiosamente affermato dai giudici eurounitari è stato in toto ripreso dalla giurisprudenza di legittimità in due importanti e recenti pronunce. Le Sezioni Unite della suprema Corte hanno voluto fissare un solido principio anche in forza di quanto affermato (e in precedenza descritto) a livello comunitario. Il diritto del contribuente ad essere ascoltato dal fisco prima dell'emissione di un atto potenzialmente lesivo deve farsi discendere direttamente dal diritto di difesa contenuto nell'art. 24 della Costituzione³²². Inoltre, i continui richiami ai più importanti principi contenuti nello statuto del contribuente, portano ad affermare che la pretesa tributaria, proprio in forza del confronto tra fisco e contribuente, acquisisca legittimità anche nella fase procedimentale. Nonostante le sentenze comunitarie testé riportate riguardassero materia doganale e quindi tributi armonizzati, gli ermellini hanno affermato come tale principio rientri a pieno titolo nei diritti del contribuente a prescindere dalla presenza di una specifica disposizione di legge³²³. La portata di questa affermazione fu relevantissima per il nostro sistema tributario soprattutto considerata la previsione del contraddittorio a «macchia di leopardo» attualmente esistente³²⁴.

A ogni buon conto, le criticità che parte della dottrina aveva evidenziato in occasione della pronuncia dei giudici comunitari del 3 luglio 2014, C-129/13 - e comunque tempestivamente risolte nei commenti - si rivelarono più problematiche del previsto³²⁵. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione sono state recentissimamente e ulteriormente chiamate in causa per dissipare ogni dubbio circa lo spazio di applicazione

maggiormente critica riguardo l'enfaticizzazione del contraddittorio, si veda LUPI R. e SILVESTRI M. R., *Contraddittorio preventivo con gli uffici tributari tra normativa e buonsenso*, Dialoghi, 2014, 3, p. 236.

³²² ACCORDINO P., *Il diritto del contribuente al contraddittorio preventivo nei procedimenti tributari concepito come un principio fondamentale dell'ordinamento la cui violazione determina la nullità dell'atto non preavvisato*, Boll. trib., 2014, 23, p. 1742.

³²³ Cass. SS.UU., 18.09.2014, nn. 19667 e 19668.

³²⁴ Sono presenti nel nostro ordinamento diverse forme di contraddittorio. A titolo esemplificativo si ricorda: l'art. 12, comma 7, l. 212/000; l'art. 36-bis, terzo comma, DPR 600/73 e gli artt. 36-ter, quarto comma e 38, settimo comma del medesimo decreto; l'articolo 6, comma 5, l. 212/2000; l'articolo 10, comma 3-bis, l. 146/98; l'articolo 110, comma, 11, TUIR; l'articolo 11, comma 4-bis, D.lgs. 374/90 ecc....

³²⁵ Secondo MARCHESELLI A. in, *Il contraddittorio va sempre applicato*, op. cit., considerato che la pronuncia della Corte giust. com. eur., CC-129/13, 03.07.2014, "riguarda la materia doganale e, quindi, una materia armonizzata. Ne consegue che la portata diretta della decisione è limitata alle materie oggetto della disciplina europea". Tuttavia, l'A. precisa come "occorre sgombrare, però, subito il campo da possibili letture svalutative, volte a confinare la portata precettiva in un angolo. Intanto, essa si applica, con forza diretta e cogente, anche a tutti gli accertamenti IVA. Sarebbe certamente illusorio pensare di ritenere che tali principi non si applichino agli accertamenti recanti unitariamente anche l'accertamento delle imposte sui redditi, o che, in un procedimento unico avente ad oggetto, unitariamente, diverse imposte, possa delinarsi un diverso livello di garanzie rispetto a porzioni dell'atto artificiosamente separate".

dell'ormai *esteso* principio del contraddittorio³²⁶. La Corte suprema ha limitato l'obbligo di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale ai soli tributi armonizzati, lasciando assoggettati al diritto nazionale quelli non armonizzati³²⁷. Diritto nazionale che, secondo i giudici testé menzionati, a differenza del diritto europolitano non prevede “*un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto*”³²⁸. Oltre a quanto già detto, nella sentenza le Sezioni Unite hanno analizzato lo stato attuale della giurisprudenza e fornito una serie di indicazioni di non poco conto. Al quesito contenente la domanda su quale fosse la portata applicativa dell'ultimo comma dell'art. 12 dello statuto dei diritti del contribuente, i giudici, come detto, ne hanno escluso l'applicazione generalizzata, estromettendo così l'esistenza di un obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale nel sistema nazionale³²⁹. Ora si presti attenzione. Con le suddette argomentazioni, la Corte sta indirettamente sostenendo che le garanzie da assegnare durante la fase istruttoria dipendono dalla tipologia di imposta accertata³³⁰. La stessa Corte sembra ignorare che le

³²⁶ Attraverso la Cass. civ., Sez. VI, 5 ordinanza, 14.01.2015, n. 527 è stata sollecitata la pronuncia delle Sezioni Unite circa la portata esclusivamente europea, o anche nazionale, del rispetto del contraddittorio procedimentale, alla luce delle affermazioni contenute nella Cass. n. 19667 del 18.09.2014. Inoltre è stato chiesto alle Sezioni Unite di pronunciarsi sull'applicabilità o meno di tale principio alle c.d. "indagini a tavolino". La pronuncia suddetta è contenuta nella Cass. SS.UU., 09.12.2015, n. 24823.

³²⁷ Sul punto si veda BEGHIN M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate*, op. cit.; LAMBERTI C., *Nel diritto nazionale l'accertamento non è (sempre) nullo se manca il contraddittorio - Per le Sezioni Unite della Cassazione il contraddittorio endoprocedimentale va attivato nei soli tributi armonizzati*, GT - Riv. giur. trib., 2016, 1, p. 20; MARCHESELLI A. in, *Troppe asimmetrie legali sul contraddittorio: le SS.UU. invocano l'intervento del legislatore*, <http://www.ipsoa.it>, Ipsoa Quotidiano, 10 12 2015, secondo cui la soluzione adottata dalle Sezioni Unite non risolverebbe tutti gli interrogativi. La soluzione adottata comporterebbe la generale applicazione del contraddittorio “*nelle materie armonizzate (IVA e dogane, principalmente), mentre, al di fuori di questo settore, esso avrebbe una applicazione solo nei casi espressamente previsti*”. Tuttavia, all'interno delle materie armonizzate, la violazione del contraddittorio comporterebbe la nullità «*solo se il contribuente non avanzi una eccezione “vuota” o “abusiva”*».

³²⁸ In senso conforme CARINCI A., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della suprema Corte*, Fisco, 2016, 3, p. 207. Contra BEGHIN M. in, *Contraddittorio endoprocedimentale, verifiche “a tavolino”...*, op. cit., secondo cui l'art. 12 dello Statuto del contribuente non sarebbe una disposizione il cui campo di applicazione sarebbe circoscritto alle sole verifiche svolte presso il contribuente, ma disposizione dotata di differente curvatura giuridica.

³²⁹ Sul punto si veda CORRADO L. R. in, *Le Sezioni Unite sul contraddittorio endoprocedimentale: un principio, nessun obbligo, centomila procedimenti*, Dir. e Giust., 2015, 44, p. 39. Senza pretesa di esaustività, segnaliamo come l'A., attraverso un'analisi critica della sentenza, evidenzia come i giudici abbiano interpretato la disposizione in base alla rubrica che precede la disposizione, dando valore ad un elemento che valore non possiede.

³³⁰ Secondo BEGHIN M. in, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate*, op. cit., con una decisione di questa portata il contribuente si troverà in una situazione alquanto imbarazzante. Si pensi al caso in cui il contribuente abbia subito un controllo a tavolino avete ad oggetto contestazioni sua sul piano dei tributi armonizzati (IVA ad esempio), sia sul piano delle imposte dirette (IRPEF ad esempio). In questo caso, seguendo la pronuncia in commento, il contribuente avrebbe diritto di ricevere il processo verbale per i soli rilievi riguardanti le imposte armonizzate. Diversamente, per le imposte dirette non vige nessun obbligo a carico dell'Amministrazione di redazione del processo verbale. Secondo l'A. è chiaro come in questo contesto le garanzie dovrebbero “*attenere prima di tutto al modo d'essere dell'agire*

attività sottostanti alle verifiche fiscali sono, di norma, organiche ma sfaccettate dal punto di vista dei rilievi sollevati³³¹.

Per quanto attiene all'applicabilità o meno del principio generale del contraddittorio alle cosiddette "indagini a tavolino", il Supremo consesso ha ritenuto non sussistere in capo all'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale³³². Ad avviso di autorevole dottrina, questa affermazione è frutto di una lettura distorta del concetto di invasività³³³. In ultimo, non si può tralasciare come, nella medesima sentenza, i giudici abbiano riaffermato la necessità del contraddittorio nei cosiddetti «accertamenti standardizzati» e che «*l'indicata decisione perviene infatti, non sul presupposto della vigenza nell'ordinamento di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale, bensì in considerazione delle specifiche caratteristiche ontologiche e normative di detti accertamenti*». In merito a quest'ultima affermazione va evidenziato come per gli accertamenti basati sugli studi di settore - che possono riguardare anche tributi non armonizzati - il contraddittorio non sia previsto da nessuna norma³³⁴. Ciò nonostante, esso (contraddittorio) risulta comunque prescritto a pena di nullità dell'atto. Tutto ciò lascia non pochi dubbi se confrontato con altre tipologie di accertamento³³⁵. I dubbi crescono se si torna indietro con la memoria e si ricorda come operò il Supremo consesso quando ci fu da ragionare sul principio del divieto di abuso del diritto. Due pesi e due misure³³⁶.

dell'Amministrazione e solo di riflesso ai risultati cui esso consente di pervenire, dato che questi ultimi dipendono dal primo".

³³¹ BEGHIN M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate*, op. cit.

³³² Tra i motivi della decisione, secondo MARCHESELLI A. in, *Troppe asimmetrie legali sul contraddittorio...*, op. cit., non convince la lettura operata dal Supremo consesso, della disposizione contenuta nel settimo comma, dell'art. 12, l. 212/2000, come «*contrappeso per il fatto di subire l'intrusione nella propria sfera privata di attività*». L'A. sottolinea come il contraddittorio sia «*volto a tutelare l'interesse del contribuente e non l'interesse del titolare dei locali*». Sulla diversa invasività dei controlli, si veda BEGHIN M. in, *Contraddittorio endoprocedimentale, verifiche "a tavolino"...*, op. cit., secondo cui anche all'interno di una verifica a tavolino sarebbe possibile rinvenire documenti che «*potrebbero segnalare spese attinenti allo stile di vita, ai gusti, alle abitudini e finanche alle più intime declinazioni comportamentali (vizi) del contribuente*». Ciò detto, secondo l'A., non sarebbe condivisibile la differenziazione «*dell'invasività del controllo in ragione del luogo in cui sono effettuate le verifiche*».

³³³ Secondo BEGHIN M. in, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, op. cit., è lo stesso legislatore a considerare l'invasività un concetto generale, non prevedendone un diverso grado – stando alla lettura del terzo comma, dell'art. 12 dello statuto dei diritti del contribuente – quando le verifiche siano effettuate presso i locali dell'ufficio impositore.

³³⁴ Ai sensi dell'art. 3-bis, legge 08.05.1998, n. 146, il legislatore ha previsto l'obbligo, a carico degli uffici, di invitare il contribuente a comparire. In particolare, è disposto che «*nelle ipotesi di cui al comma 1 l'ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218*».

³³⁵ Secondo MARCHESELLI A. in, *Troppe asimmetrie legali sul contraddittorio...*, op. cit., con questo *modus operandi* si creerebbe una forte disparità, ad esempio, con la disciplina dell'accertamento bancario.

³³⁶ Sono chiari i riferimenti in questo senso in BEGHIN M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, op. cit. e in MARCHESELLI A., *Equivoci e*

In chiusura di paragrafo non si può non auspicare, così come evidenziato da attenta dottrina³³⁷, un'immediata attuazione da parte del Governo della delega concessa dal Parlamento italiano in occasione dell'emanazione della L. 11 marzo 2014, n. 23³³⁸. Ricordiamo che la legge citata, all'art. 9, comma 1, lettera b), stabilisce la necessità di "rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine" e di subordinare i "successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale". La richiesta di intervento del legislatore è pervenuta persino dalla medesima Corte di Cassazione, a dimostrazione del fatto che la questione non sia stata del tutto risolta. A sollevare perplessità è stata anche la giurisprudenza di merito che si è rivolta alla Corte Costituzionale sollevando la questione di legittimità dell'art. 12, comma 7 dello statuto del contribuente. Il rinvio alla Consulta ha come *focus* la parte in cui riconosce al contribuente - esclusivamente quando l'amministrazione abbia effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività - il diritto da un lato di ricevere copia del verbale con cui si concludano le operazioni di accertamento e dall'altro di disporre di un termine di sessanta giorni per eventuali controdeduzioni³³⁹. La partita resta aperta.

3.2 Il ruolo dell'amministrazione finanziaria

Come più volte affermato nel corso di questo lavoro, la funzione più delicata che gli uffici del fisco sono chiamati a svolgere consiste nell'adattare i ricavi, così come

prospettive della elusione tributaria, tra principi comunitari e principi nazionali, Dir. prat. trib., 2010, 5, p. 10801.

³³⁷ CORRADO L. R. in, *Le Sezioni Unite sul contraddittorio endoprocedimentale*, op. cit.

³³⁸ In vigore dal 27 marzo 2014 e recante la "Delega al Governo (...) per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita" per la revisione del sistema fiscale.

³³⁹ Comm. Trib. reg. Toscana, di Firenze, Ord., 18.1.2016, n. 736/1/2016. Sul punto si veda SEPE E. A., *Contraddittorio endoprocedimentale: le Sezioni Unite fanno un passo indietro sul "giusto procedimento tributario"*, Fisco, 2016, 5, p. 407, in particolare nota (7). Secondo l'A., il giudice di merito avrebbe potuto accedere direttamente "ad una interpretazione costituzionalmente orientata, giustificata dalla giurisprudenza della suprema Corte in quei casi in cui essa ha ritenuto operante il principio del contraddittorio come principio generale immanente dell'ordinamento, anche se non espressamente previsto, riconoscendo efficacia precettiva al principio dell'imparzialità sancito dall'art. 97 della Costituzione per i motivi sopra argomentati, non costituendo certo un precedente vincolante l'arresto delle Sezioni Unite n. 24823/2015, da cui il giudice di merito può ben discostarsi con idonea motivazione"; BEGHIN M. in, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, op. cit., in cui l'A. afferma come l'interpretazione dell'art. 12 dello statuto, offerta dalla Cass. SS.UU. n. 24823/2015, si espone a molteplici censure di costituzionalità. Tale interpretazione porterebbe ad un sistema nel quale l'Amministrazione finanziaria sceglierebbe di volta in volta le garanzie da concedere al contribuente. Ergo, laddove l'Ufficio intenda riconoscere le garanzie previste dall'art. 12 dello Statuto, attiverà il potere di controllo presso la sede del contribuente. Viceversa, qualora voglia evitare la concessione delle suddette garanzie, deciderà di attivare i poteri di controllo presso i propri uffici.

quantificati dal calcolo degli studi, alla fattispecie concreta del contribuente³⁴⁰. Come è stato ampiamente descritto nel paragrafo precedente, l'adattamento dei valori matematico-statistici non può essere raggiunto se non attraverso un diligente svolgimento del contraddittorio³⁴¹. L'attività di adattamento dei risultati espressi dagli studi è funzionale a scongiurare il pericolo che si realizzi un sistema rigido che non permetta di dare adeguata rappresentazione alle poliedriche attività economiche esistenti. Spetta all'ufficio, infatti, provare che lo standard di riferimento si adatta, per come esso è stato elaborato e per gli elementi da esso considerati, al contribuente cui sarà rivolto l'eventuale avviso di accertamento³⁴². Tra le varie attività che gli uffici devono porre in essere durante la fase di accertamento basata su strumenti standardizzati, una delle più importanti consiste nella valorizzazione della realtà del caso concreto³⁴³. Nonostante l'evoluzione che ha riguardato lo strumento degli studi di settore nel corso degli anni, è nota l'incapacità di detti strumenti di cogliere, con sufficiente precisione, l'ammontare reale dei ricavi (o compensi) del contribuente e soprattutto di valutare tutte le variabili ad esso riferite. Ciò considerato, l'amministrazione finanziaria ha delineato la possibilità di supportare gli studi per il tramite dell'impiego di presunzioni incentrate su fatti indicatori di capacità contributiva rilevanti anche ai fini dell'accertamento sintetico o sintetico-redditometrico e di indici esteriori³⁴⁴.

³⁴⁰ MARCHESELLI A., *Adeguamento dell'accertamento analitico ai diritti del contribuente e ai principi costituzionali*, GT - Riv.giur.trib., 2007, 6, p. 505. Secondo l'A., la disciplina degli studi di settore mira, attraverso il calcolo, "all'accertamento del reddito effettivo del contribuente e lo studio di settore ne è soltanto strumento". Sul punto si veda anche BEGHIN M., *Gli studi di settore, le "gravi incongruenze" ex art. 62-sexies del dl n. 331/1993 e l'insostituibile opera di adattamento del risultato di normalità economica alla fattispecie concreta*, Riv. dir. trib., 2007, 12, p. 749, in cui l'A. afferma che "l'amministrazione finanziaria deve prendere contatto con il fatto economico, con la realtà anche familiare alla quale si riferisce il potere accertativo" e che tale fase di contestualizzazione non potrà non avere un influente impatto sul fronte motivazionale dell'atto.

³⁴¹ BEGHIN M., *Il redditometro e gli altri accertamenti "per standard" nelle maglie della presunzione semplice*, op. cit..

³⁴² BEGHIN M., *Studi di settore, sindrome ansioso-depressiva del contribuente e accertamento "per standard" del reddito d'impresa*, Riv. dir. trib., 2012, 6, p. 422. Secondo l'A., l'attenzione dell'Agenzia delle entrate dovrebbe concentrarsi sulle note metodologiche dello studio di settore, perché "esse permettono di tracciare, descrittivamente ed anche attraverso l'impiego di dati (come il numero e la tipologia di beni strumentali; il numero di dipendenti; la dimensione dei locali eccetera), le caratteristiche dei contribuenti immessi in quel raggruppamento".

³⁴³ CORRADO L. R., *L'accertamento fondato sugli studi di settore*, Dir. prat. trib., 2006, 6, p. 2129. Sul punto si veda anche LUPI R., BEGHIN M. e MURARO D. in, *Attività "soggette a ritenuta" e studi di settore*, Dialoghi, 2009, 3, p. 269. Emblematico è il caso oggetto della pronuncia della Comm. Trib. reg. del Lazio, Sez. II, 22.10.2008, n. 130. In particolare, dalla sentenza testé citata è possibile evidenziare la rigidità degli studi di settore se non correttamente declinati nel caso specifico.

³⁴⁴ MURARO D., *Le difficoltà di personalizzare gli studi e la loro difficile integrazione con gli indicatori di capacità di spesa*, Dialoghi, 2009, 3, p. 269. Con riferimento all'utilizzo di indicatori di capacità contributiva facenti capo all'accertamento sintetico, si registra giurisprudenza di merito contraria e segnatamente Comm. Trib. reg. Liguria, Genova, 22.07.2013, n. 47.

Per quanto concerne la prima fattispecie, si rammenta che in un documento di prassi amministrativa è stato chiarito come, con particolare riguardo alla platea dei contribuenti risultati «non congrui» agli studi di settore, l'ufficio potrà valorizzare anche fatti facenti riferimento “*ad indicatori di capacità di spesa e di capacità contributiva riferibili alla/e persona/e fisiche direttamente collegate alla posizione IVA non congrua, sia ad elementi riferiti direttamente a quest'ultima*”³⁴⁵. Secondo gli uffici dell'amministrazione finanziaria, la ricchezza prodotta per effetto dello svolgimento dell'attività d'impresa e non esposta (quindi nascosta) durante la compilazione della dichiarazione annuale dei redditi, potrebbe trasformarsi in spese inerenti i consumi e in investimenti di soggetti privati. È altresì possibile che la medesima ricchezza possa essere consumata indirettamente da soggetti vicini alla figura imprenditoriale che l'ha prodotta³⁴⁶. Tuttavia, per far sì che tale ragionamento «stia in piedi», ma soprattutto che sorregga un provvedimento di natura impositiva, è necessario quel *quid pluris* che permetta di giustificare l'utilizzo congiunto dell'accertamento basato sugli studi di settore e l'accertamento basato sul tenore di vita del contribuente. Secondo parte della dottrina³⁴⁷, nella fase di adattamento dello studio al caso di specie, non vi è per l'Agenzia nessun impedimento nel considerare elementi che riguardano la spesa e i consumi di natura personale dell'imprenditore. Uscite monetarie, tra l'altro, che potrebbero serenamente rappresentare quella ricchezza nascosta a cui si faceva in precedenza riferimento. Ad ogni modo è necessario, ma non sufficiente, che tra i valori di spesa di natura personale e i ricavi “sfuggiti” all'imposizione vi sia equipollenza quantitativa³⁴⁸. È doveroso precisare, sulla base della dottrina citata, che tra le voci di spesa personali, poste a supporto degli studi, non dovranno essere ricompresi gli esborsi non effettivamente sostenuti dal contribuente³⁴⁹. Infine, a completare il quadro, sarebbe da considerare anche la finestra

³⁴⁵ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 13/E, del 09.04.2009. Secondo MURARO D. in, *Le difficoltà di personalizzare...*, op. cit., tale previsione costituì una bocciatura per gli studi di settore, mettendo in evidenza l'inaffidabilità dello strumento che, se fosse stato affidabile, non avrebbe avuto bisogno di un rafforzamento dall'esterno.

³⁴⁶ BEGHIN M., *Il rapporto tra studi di settore, accertamento sintetico e sintetico-redditometrico*, Corr. trib., 2013, 5, p. 401.

³⁴⁷ BEGHIN M., *Il rapporto tra studi di settore, accertamento sintetico e sintetico-redditometrico*, op. cit.

³⁴⁸ Secondo BEGHIN M. in, *Il rapporto tra studi di settore, accertamento sintetico e sintetico-redditometrico*, op. cit., affinché il provvedimento impositivo basato sugli studi di settore ponga riferimento a spese riferite all'individuo è necessario che queste siano congrue sul piano quantitativo, congrue sul piano cronologico e congrue dal punto di vista del legame tra il soggetto che esercita l'attività economica e il consumatore investitore.

³⁴⁹ Ancora BEGHIN M. in, *Il rapporto tra studi di settore, accertamento sintetico e sintetico-redditometrico*, op. cit. Riguardo a questa ultima affermazione, è chiaro il riferimento agli elementi indicativi di capacità contributiva sulla base dei quali può essere fondata la determinazione sintetica del reddito, di cui al Decreto del 24 dicembre 2012 - Min. Economia e Finanze. Se ciò dovesse accadere, si

temporale intercorrente tra lo svolgimento dell'attività d'impresa e il momento di effettivo sostenimento delle spese personali. Tanto più sarà dilatata tale finestra, tanto elevato sarà il rischio che la spesa "privata" non sia riconducibile a quanto sottratto all'attenzione del fisco³⁵⁰. Nel concludere il ragionamento è possibile sostenere la tesi secondo cui le spese personali del contribuente possono certamente rappresentare un elemento di supporto e di personalizzazione dell'accertamento basato sugli studi di settore³⁵¹.

Venendo ora all'utilizzo di indici esteriori come supporto all'attività accertativa del fisco, ci accingiamo ad operare alcune importanti precisazioni. La disposizione contenuta nell'art. 62-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331³⁵² deve essere interpretata, come affermato dalla suprema Corte, affiancando il sistema di accertamento degli studi di settore – e non collocandolo all'interno – alla procedura di accertamento di cui all'art. 39, del DPR 600/73³⁵³. Una lettura di questo tipo ci permette di affermare come l'utilizzo di indici esteriori rispetto all'impianto contabile, ben può conciliarsi e integrarsi con l'accertamento standardizzato da studi di settore. Si presti attenzione. L'utilizzo di argomentazioni induttive sufficientemente attendibili, basate su presunzioni dotate dei requisiti richiesti dalla legge³⁵⁴, non solo può essere utile a supportare l'accertamento basato sugli studi, ma può altresì accertare e valutare l'esistenza di ulteriori elementi che meglio rappresentano la fattispecie concreta oggetto di analisi. Dal punto di vista operativo, è possibile che un contribuente che esprima un valore di ricavi "congruo" rispetto a quanto previsto dagli studi di settore, ben potrebbe essere assoggettato ad accertamento da parte dell'Agenzia, al fine di dimostrare l'esistenza di ricavi ulteriori rispetto a quelli dichiarati. In diverse occasioni l'amministrazione finanziaria ha ben

avrebbe l'effetto di porre alla base di valori presuntivi esprimenti una situazione di normalità economica (ricavi normali), valori allo stesso tempo espressione di una medesima situazione di normalità economica (medie ISTAT). Senza pretesa di esaustività si veda anche BASILAVECCHIA M., *Studi di settore, redditometro. Nuovo accertamento sintetico e redditometrico. Antieconomicità delle scelte imprenditoriali. Nuova rilevanza dell'accertamento parziale*, Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle commissioni tributarie delle regioni Abruzzo e Molise del 26 e 27 ottobre 2012, Pescara, 2012.

³⁵⁰ Sempre BEGHIN M. in, *Il rapporto tra studi di settore, accertamento sintetico e sintetico-redditometrico*, op. cit. Per una lettura critica sul coordinamento temporale dei due metodi accertativi, si veda MURARO D. in, *Le difficoltà di personalizzare...*, op. cit.

³⁵¹ Sempre BEGHIN M. in, *Il rapporto tra studi di settore, accertamento sintetico e sintetico-redditometrico*, op. cit.

³⁵² Convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, secondo cui gli studi di settore sono elaborati "al fine di rendere più efficace l'azione accertatrice".

³⁵³ Cass. SS.UU., 18.12.2009, n. 26636. Sul punto di veda PINO C., *Il consumo d'acqua minerale consente l'accertamento induttivo sui redditi dei ristoranti*, Corr. trib., 2010, 40, p. 3313.

³⁵⁴ Articolo 2729 c.c., comma 1: "Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti.

applicato l'utilizzo di suddetti indici esteriori, ora utilizzando tale elemento a supporto delle risultanze degli studi di settore, ora utilizzando un unico elemento a supporto del ragionamento presuntivo³⁵⁵. Anche in questo caso però, secondo attenta dottrina, sarà necessario rispettare alcune condizioni "qualitative". Gli elementi utilizzati dovranno valorizzare aspetti sostanziali sottostanti alla realtà economica del contribuente. A nulla varranno tali elementi presuntivi se non saranno altamente significativi rispetto all'attività di ricostruzione del reddito³⁵⁶.

3.3 Il ruolo del contribuente

Come spesso ricordato in questo lavoro, nell'ottica dello spirito collaborativo profuso dalle disposizioni in materia e, su tutti, dallo statuto dei diritti del contribuente, l'Agenzia delle entrate deve, prima della notifica dell'avviso di accertamento basato sugli studi di settore, invitare il contribuente a comparire³⁵⁷. Il contribuente, a sua volta, sarà chiamato - pur non essendo obbligato - a "fare la sua parte", fornendo ai funzionari elementi a sostegno del necessario procedimento di adattamento dello studio di settore al caso di specie. Tale attività favorirà il passaggio dalla "verità statistica" inglobata negli studi alla "verità storica" raffigurante la situazione concreta del soggetto passivo d'imposta³⁵⁸. Ad avviso di autorevole dottrina, per vincere la presunzione degli studi saranno considerati validi - a favore del contribuente si intende - tutti quegli argomenti in grado di sostenere l'illogicità del ragionamento dello studio applicato e la scarsa plausibilità dello stesso alla situazione particolare del contribuente³⁵⁹. Per quanto riguarda il primo argomento, prendendo le mosse dal fatto che non risultano accessibili alle difese dei contribuenti tutti i dati e i calcoli utilizzati per la formulazione della pretesa del fisco,

³⁵⁵ A titolo esemplificativo si è parlato di "Tovagliometro" (C.T.R. di Venezia n. 77 del 10/07/2012), "Bottigliometro" (Cassazione n. 17408/2010), "Farinometro" (Cassazione n. 15858/2011), "Lenzuolometro" (C.T.R. di Genova n. 12 del 15/03/2013), "Barometro" (C.T.P. di Ravenna n. 243/02/2011) e "Caffèometro" (C.T.R. del Piemonte n. 81 del 10/11/201).

³⁵⁶ È stato ritenuto illegittimo, ad esempio, l'accertamento relativo all'attività di parrucchiere svolta in differenti negozi, prendendo in esame l'unico elemento quantitativo del consumo di energia elettrica (Cass., 23 maggio 2001, n. 7014). Viceversa è ritenuto fondato l'accertamento basato sul consumo di acqua minerale - ingrediente fondamentale nelle consumazioni del settore della ristorazione - più di altri elementi (Cass., 23 luglio 2010, n. 17408). Sul punto si veda PINO C. in, *Il consumo d'acqua minerale consente l'accertamento induttivo sui redditi dei ristoranti*, op. cit.

³⁵⁷ Ai sensi dell'art. 10, comma 3-bis, L. 8 maggio 1998, n. 146.

³⁵⁸ BEGHIN M., (*Sent. n. 24/2009: accertamento*) - *La rettifica del reddito e il "dosaggio" dei dati ottenuti mediante predeterminazioni*, *Rass. trib.*, 2009, 4, p. 1220.

³⁵⁹ MARCHESELLI A., *Gli Studi di settore*, op. cit., p. 56.

questa scarsa trasparenza potrebbe rappresentare l'anello debole del ragionamento presuntivo del fisco³⁶⁰. Non è escluso che tale assenza di chiarezza potrebbe essere inserita all'interno delle argomentazioni del contribuente, evidenziando le difficoltà, ora per la difesa, ora per il giudice, di esercitare rispettivamente il diritto di difesa e il controllo sull'operato dell'amministrazione finanziaria³⁶¹.

Con riferimento, invece, all'aspetto riguardante il grado di rappresentazione dello studio della fattispecie reale del contribuente, quest'ultimo potrà sfruttare ai fini argomentativi qualsiasi elemento non apprezzato nella determinazione del risultato stimato dagli studi³⁶². In questa fase del confronto, il contribuente è messo in condizione di dimostrare che, sulla base delle caratteristiche dell'attività, lo strumento matematico-probabilistico mal gli si adatti o gli si adatti con difficoltà. Potrà dimostrare, inoltre, che il valore dei ricavi (o compensi) espressi sia divergente da quello effettivo. Proprio facendo leva su quest'ultimo aspetto, il contribuente potrà illustrare come vi siano valide argomentazioni giustificative per il mancato raggiungimento del livello di ricavi (o dei compensi) espressi dallo studio di settore. Come più volte affermato in questa sede, gli studi di settore valorizzano dati sia di natura contabile che di natura extra-contabile. Inoltre, essendo gli studi una presunzione semplice, la difesa non deve transitare necessariamente attraverso una prova contraria, ma potrebbe bastare anche solo un'argomentazione posta in contrasto con il risultato degli studi³⁶³. Non va trascurato, altresì, che in sede giudiziale il contribuente non sarà vincolato alle ragioni "messe in campo" nella fase di contraddittorio preventivo, ma potrà servirsi, come detto, anche di prove indirette. Tutto ciò, deriva dal fatto che il risultato degli studi non è altro che un dato di partenza, un valore interlocutorio, spesso fondato su una pluralità di correlazioni astratte³⁶⁴.

Invero, esistono nella realtà una moltitudine di circostanze soggettive che gli studi di settore non possono e non potranno mai cogliere. Si pensi, ad esempio, a tutte quelle situazioni che riguardano la vita privata di un soggetto o che hanno a che fare con

³⁶⁰ In senso conforme anche DELLA VALLE E. in, *Note minime in tema di accertamenti*, op. cit. L'A. argomenta in merito alla necessità di "rendere intellegibili i percorsi seguiti per arrivare ad individuare i risultati che descrivono la condizione di normalità economica. Il pensiero corre agli studi di settore i quali, com'è noto, funzionano attraverso software le cui sorgenti sono sconosciute ai più".

³⁶¹ MARCHESELLI A., *Ancora equivoci e incertezze sulle concrete applicazioni degli studi di settore*, Corr. trib., 2010, 31, p. 2514.

³⁶² Sempre MARCHESELLI A. in, *Ancora equivoci e incertezze sulle concrete applicazioni*, op. cit. Secondo l'A., a nulla rileva che "si tratti di elementi specificamente afferenti il singolo contribuente, né che si tratti di circostanze abnormi o eccezionali".

³⁶³ MARCHESELLI A., *Gli Studi di settore*, op. cit., p. 27.

³⁶⁴ MAURO M., *Funzione degli studi di settore*, op. cit., p. 74 ss.

l'attività d'impresa, ma sono strettamente collegate ai soggetti che operano per nome e per conto della stessa³⁶⁵. Questo per dire che, spesso, la relazione che si innesta tra le fattispecie testé elencate e l'ammontare dei ricavi stimati è inavvertibile agli occhi del software. In altre parole, è praticamente impossibile che lo standard, così come formulato, dia il giusto peso alle numerose caratteristiche che possono riguardare la sfera personale di un soggetto. Infine, si evince ancora una volta, in questa fase, l'importanza del contraddittorio e la necessità di adattare il singolo studio alla situazione reale (d'impresa e di vita) del contribuente³⁶⁶.

³⁶⁵ BEGHIN M., *Studi di settore, sindrome ansioso-depressiva del contribuente e accertamento "per standard" del reddito d'impresa*, Riv. dir. trib., 2012, 6, p. 422.

³⁶⁶ BEGHIN M., *Studi di settore, sindrome ansioso-depressiva*, op. cit.

CONCLUSIONI

Al termine di questo elaborato siamo in grado di esprimere qualche osservazione conclusiva sul percorso che in questi anni ha caratterizzato gli studi di settore. A distanza di ventitré anni dall'introduzione e a diciotto anni dalla loro prima applicazione, essi hanno senza dubbio rappresentato una svolta nel rapporto tra fisco e contribuente, dando forma all'idea di evasione come elemento di distorsione della concorrenza il cui arresto è nell'interesse stesso dei contribuenti che non evadono. Altro merito degli studi di settore è stato quello di introdurre e utilizzare su una vasta platea di contribuenti metodologie statistico-probabilistiche per la determinazione dei ricavi (o compensi) dell'attività. Gli studi di settore sono ritenuti uno degli strumenti più efficaci per condurre i ricavi (o compensi) dichiarati al fisco ad un livello non troppo distante rispetto alla realtà.

Tuttavia, ci si deve chiedere come mai gli studi, pur generando un numero di accertamenti mai superiore a qualche decina di migliaia (a fronte di una platea di incongrui vicina al milione di contribuenti), vengono percepiti come uno strumento vessatorio e determinativo di un certo livello di reddito, considerando anche il fatto che costituiscono uno dei pochi esempi al mondo di uno strumento presuntivo costruito insieme ai rappresentanti dei contribuenti. Il bilancio degli studi di settore può definirsi intermedio se si considera che, nel corso degli anni, si è assistito gradualmente all'emersione di ricavi precedentemente non conosciuti al fisco e, solo di recente, si è iniziato a verificare un appiattimento dei ricavi congrui ai livelli minimi presunti.

Gli studi di settore necessitano oggi di una fase di rilancio che può essere sicuramente agevolata da un migliore utilizzo dei dati raccolti dagli uffici, ma anche dal maggiore utilizzo di dati esterni alla contabilità d'impresa che sono per natura difficilmente manipolabili dal contribuente. Se si considera in quale contesto sono nati gli studi di settore diventa più agevole comprendere come il ruolo di questi (studi) stia profondamente cambiando. La fase di costruzione condivisa dello strumento in analisi ha favorito nel corso di questi anni la *tax compliance* dei contribuenti. Abbandonata l'idea secondo cui gli studi di settore dovevano essere strumentali all'organizzazione dell'attività di impresa, si pensa oggi alla necessità di utilizzare questi strumenti come elemento per il monitoraggio degli importi esposti in dichiarazione. Secondo autorevole

dottrina³⁶⁷ questo monitoraggio dovrebbe avvenire prima “a distanza”, confrontando i dati attuali del contribuente con i dati archiviati nel corso degli anni, e successivamente predisporre un controllo di natura territoriale per quelle situazioni considerate più a rischio. Tali attività porterebbero i contribuenti ad una automatica responsabilizzazione e alla conseguente indicazione di valori dichiarati più credibili.

In ultimo, ma non da ultimo, occorre incentivare il più possibile la fase di adattamento del valore espresso dagli studi al caso di specie del contribuente. Quanto più gli studi saranno in grado di personalizzarsi al caso concreto dell’individuo che si palesa dietro un atto dell’Amministrazione finanziaria, tanto più essi (studi) riusciranno a liberarsi dell’etichetta di strumento vessatorio per il contribuente. C’è da dire che la fase di adattamento suddetta trova la sua più alta manifestazione nella fase di contraddittorio con il contribuente, laddove, appunto, il dato di normalità economica espresso dagli studi si adatta alla situazione particolare del contribuente. Fase di contraddittorio che è stata recentissimamente oggetto di importanti arresti giurisprudenziali sia in ambito comunitario, sia in ambito nazionale. Terminiamo questo elaborato con l’auspicio che il legislatore faccia finalmente chiarezza per quanto concerne l’operatività del principio del contraddittorio con il contribuente nella fase istruttoria dell’accertamento. Non possono di certo ritenersi accettabili le conclusioni alle quali è pervenuta la giurisprudenza di legittimità riguardo l’ambito di applicazione del contraddittorio all’interno del nostro sistema tributario. Ci riferiamo, in particolare, alla forte disparità venutasi a creare in termini di garanzie da concedere al contribuente a seconda che i rilievi contestati riguardino tributi armonizzati o, diversamente, tributi non armonizzati. La soluzione, come illustrato nel corso del presente lavoro, oltre che ad essere già presente nelle disposizioni attualmente vigenti nostro ordinamento, potrebbe giungere dall’attuazione della recente delega fiscale³⁶⁸ concessa al Governo al fine di *rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e di subordinare i conseguenti atti di accertamento e di liquidazione all’esaurimento del contraddittorio procedimentale*.

³⁶⁷ LUPI R., *Studi di settore ed esercizio della funzione tributaria dove le organizzazioni non arrivano*, Dialoghi, 2015, 2, p. 155.

³⁶⁸ L. 11 marzo 2014, n. 23

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *L'accertamento tributario*, a cura di A.F. URICCHIO, Torino, Giappichelli, 2014, p. 311.

ACCORDINO P., *Il diritto del contribuente al contraddittorio preventivo nei procedimenti tributari concepito come un principio fondamentale dell'ordinamento la cui violazione determina la nullità dell'atto non preavvisato*, Boll. trib., 2014, 23, p. 1742.

ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, Unione tip.-ed. Torinese, 1969, p. 19 ss.

BAGAROTTO E. M., *Frammentazione dell'attività accertativa ed i principi di unicità e globalità dell'accertamento*, Torino, Giappichelli, 2014, p. 74.

BASILAVECCHIA M., *Studi di settore, redditometro. Nuovo accertamento sintetico e redditometrico. Antieconomicità delle scelte imprenditoriali. Nuova rilevanza dell'accertamento parziale. Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle commissioni tributarie delle regioni Abruzzo e Molise del 26 e 27 ottobre 2012*, Pescara, 2012.

BATISTONI F. F., *Condono (dir. tribut.)*, *Enciclopedia del Diritto*, Giuffrè, agg. v. 2001.

BEGHIN M., *L'accertamento in base a studi di settore*, ed. provv., Padova, 2005, p. 157.

BEGHIN M., *Gli studi di settore, le "gravi incongruenze" ex art. 62-sexies del D.l. n. 331/1993 e l'insostituibile opera di adattamento del risultato di normalità economica alla fattispecie concreta*, Riv. dir. trib., 2007, 12, p. 749.

BEGHIN M., *Utilizzo sistematico degli studi di settore e rispetto del principio di capacità contributiva*, Corr. trib., 2007, 24, p. 1973 e ss.

BEGHIN M., *Prime considerazioni sulle recenti modifiche alla disciplina degli studi di settore*, Corr. trib., 2007, 3, p. 173 e ss.

BEGHIN M., *Autorità e consenso nella disciplina degli studi di settore: dalla validazione dello strumento alle interferenze sul versante della motivazione e della prova dell'atto amministrativo. Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di LA ROSA S., Giuffrè, 2008.

BEGHIN M., (*Sent. n. 24/2009: accertamento*) - *La rettifica del reddito e il "dosaggio" dei dati ottenuti mediante predeterminazioni*, Rass. trib., 2009, 4, p. 1220.

BEGHIN M., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore. Manuale di diritto tributario*, a cura di FALSITTA, Padova, Cedam, 2012.

BEGHIN M., *Studi di settore, sindrome ansioso-depressiva del contribuente e accertamento "per standard" del reddito d'impresa*, Riv. dir. trib., 2012, 6, p. 422.

BEGHIN M., *Il rapporto tra studi di settore, accertamento sintetico e sintetico-redditometrico*, Corr. trib., 2013, 5, p. 401.

BEGHIN M., *Diritto Tributario. Per l'Università e per la preparazione alla professioni economico-giuridiche*, Padova, Cedam, 2013.

BEGHIN M., *Il redditometro e gli altri accertamenti "per standard" nelle maglie della presunzione semplice*, *Corr. trib.*, 2013, 26, p. 2035.

BEGHIN M., *L'obbligo della previa consegna del processo verbale di constatazione e il problema delle "leggi fantasma"*, *Corr. trib.*, 2014, 3, p. 167.

BEGHIN M., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore. Manuale di diritto tributario*, a cura di FALSITTA G., Padova, Cedam, 2014, X.

BEGHIN M., *Contraddittorio endoprocedimentale, verifiche "a tavolino" e diritto di difesa: avvertenze per l'uso (in attesa delle Sezioni Unite)*, *GT - Riv.giur.trib.*, 2015, 4, p. 297.

BEGHIN M., *Diritto Tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, Padova, Cedam, 2015, II, p. 388 e ss.

BEGHIN M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti - Il commento*, *Corr. trib.*, 2016, 7, p. 479.

BIMA L. e SILVESTRI P., *Relazione della VI Commissione permanente alla delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria*, Atto parlamentare n. 1639-A, 1970.

BORIA P., *Il sistema tributario*, Milanofiori Assago, Utet Giuridica, 2008, p. 84.

BORIA P., *Studi di settore e tutela del contribuente*, Giuffrè, 2010, p. 107.

BRUNELLO G., *Il contesto nel quale si collocano gli studi di settore*, in AA.VV., *Atti del Convegno di studi su i nuovi studi di settore*, p. 8585.

BUCICCO C., *Gli studi di settore e il redditometro tra attuazione del federalismo fiscale e crisi economica*, *Fisco*, 2008, 44, p. 7872.

CAMPOBASSO F. e NENCHA M., *Gli studi di settore. L'accertamento tributario*, a cura di URICCHIO A.F., Torino, Giappichelli, 2014.

CARDILLO M., *Analisi della coerenza. Studi di settore e tutela del contribuente*, a cura di BORIA P., Giuffrè, 2010.

CARINCI A., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, *Fisco*, 2016, 3, p. 207.

CONIGLIARO M., *Sempre obbligatorio il contraddittorio preventivo?*, *Fisco*, 2015, 21, p. 2028.

CONTE D., *Studi di settore e redditometro: evoluzione e prospettive. Studi di settore e tutela del contribuente*, a cura di FALSITTA G. e FANTOZZI A., Giuffrè, 2010.

CORASANITI G., *La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell'onere della prova*, *Dir. prat. trib.*, 2008, 1, p. 1013.

CORRADO L.R., *L'accertamento fondato sugli studi di settore*, Dir. prat. trib., 2006, 6, p. 2129.

CORRADO L.R., *Studi di settore: crisi economica e intervalli di confidenza come difesa dalle «gravi incongruenze»*, Corr. trib., 2013, 2, p. 149.

CORRADO L.R., *Le Sezioni Unite sul contraddittorio endoprocedimentale: un principio, nessun obbligo, centomila procedimenti*, Dir. e Giust., 2015, 44, p. 39.

CORRADO L.R., *Il contraddittorio endoprocedimentale condiziona l'efficacia probatoria degli studi di settore*, Corr. trib., 2015, 39, p. 3972 e ss.

COSCIANI C., *Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 29.

D'AMATI N., *Sociologia del diritto tributario. Le fonti letterarie*, Bari, Cacucci, 1979, Vol. III, Procedimento e sanzioni, p. 44 ss.

DE MITA E., *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, Dir. prat. trib., 2004, 6, p. 1449.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2004, IV, p. 317-318.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2007, V, p. 319.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2011, VI, p. 123 e ss.

DEL FEDERICO L., *L'ordinamento tributario italiano. Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, a cura di FALSITTA G. e FANTOZZI A., Milano, Giuffrè, 1993.

DELLA VALLE E., *Note minime in tema di accertamenti standardizzati*, Rass. trib., 2014, 4, p. 695.

DONATELLI S., *L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, Torino, Giappichelli, 2013, p. 25.

FALSITTA G., *La fiscalità italiana tra rispetto delle garanzie costituzionali e giustizialismo fiscale*, Corr. trib., 2007, 24, p. 1931 ss.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008, p. 414.

FALSITTA G., *I caratteri essenziali dei redditi tassabili con Irpef e Ires. Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, Cedam, 2014, X.

FANTOZZI A., *Gli studi di settore nell'accertamento del reddito d'impresa. Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di BERLIRI C. e PERRONE L., Edizioni Scientifiche italiane, 2006.

FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, Riv. dir. trib., 2011, 2, p. 137.

FRANSONI G., *L'art. 12, u.c. dello statuto, la Cassazione e il Tally-ho*, Rass. trib., 2014, 3, p. 594.

GAFFURI A.M., *Brevi considerazioni sugli studi di settore*, Boll. trib., 2001, 1, p. 19.

GALLO F., *Ancora sulla questione reddito normale-reddito effettivo: la funzione degli studi di settore*, Giur. imp., 2000, p. 486.

GALLO F., *Gli studi di settore al bivio tra la tassazione del reddito normale e di quello effettivo*, Rass. trib., 2000, 5, p. 1495.

GALLO F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, Rass. Trib., 2009, 1, p. 25.

GALLO S. S., <http://www.cugit.it/2009/10/13/la-legge-7-gennaio-1929-nr-4-compie-80-anni/>, *La Legge 7 Gennaio 1929, Nr. 4 compie 80 anni*, <http://www.cugit.it/>, 2009.

GARBARINO C., *Aspetti probatori degli studi di settore*, Rass. trib., 2002, 1, p. 226.

GIRELLI G., *Gli studi di settore quale strumento "multifunzionale" tra dichiarazione, accertamento e processo tributario*, Riv. dir. trib., 2012, 7-8, p. 721.

IAIA R., *Il diritto al "progetto di accertamento" nel regime dei c.d. studi di settore*, GT - Riv.giur.trib., 2014, 7, p. 578.

IORIO A., *Accertamento e riscossione*, Assago, IPSOA, 2014, p. 1113 e ss.

ISTAT, *Struttura e competitività del sistema delle imprese industriali e dei servizi*, ISTAT, 2014.

ISTAT, *Struttura e dimensione delle imprese*, Centro diffusione dati, 2011.

LA ROSA S., *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, Riv. dir. fin. sc. fin., 1978, I, p. 236.

LA ROSA S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, Giappichelli, 2000, p. 137 ss.

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2012, IV, p. 335.

LAMBERTI C., *Nel diritto nazionale l'accertamento non è (sempre) nullo se manca il contraddittorio - Per le Sezioni Unite della Cassazione il contraddittorio endoprocedimentale va attivato nei soli tributi armonizzati*, GT - Riv. giur. trib., 2016, 1, p. 20.

LEANZA P., *Le prove civili*, Torino, Giappichelli, 2012, p. 78 e ss.

LOVISOLO A., *L'osservanza del termine di cui all'art 12, 7° comma dello statuto dei diritti del contribuente, nell'ottica del principio del contraddittorio*, Dir. prat. trib., 2015, 3, p. 1405.

LUNELLI R. *Contraddittorio procedimentale: verso la conferma legislativa di un obbligo generalizzato Fisco. - 2014. - 38. - p. 3709.*

LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, Giuffrè, 1988, p. 326 e ss.

LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, p. 557.

LUPI R., *Il diritto tra discrezionalità e interpretazione. Profili generali e riflessi sulla fiscalità*, Napoli, 2004.

LUPI R., BEGHIN M. e MURARO D., *Attività "soggette a ritenuta" e studi di settore*, Dialoghi, 2009, 3, p. 269.

LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, Ipsoa, 2011.

LUPI R. e SILVESTRI M. R., *Contraddittorio preventivo con gli uffici tributari tra normativa e buonsenso*, Dialoghi, 2014, 3, p. 236.

LUPI R., *Studi di settore ed esercizio della funzione tributaria dove le organizzazioni non arrivano. Studi di settore e monitoraggio di credibilità economica sul "lavoro indipendente" al consumo finale*, Dialoghi, 2015, 2, p. 155.

MANZONI I., *Gli studi di settore e gli indicatori di normalità economica come strumenti di lotta all'evasione*, Rass. Trib., 2008, 5, p. 1243.

MARCHESELLI A., *Illegittimo l'accertamento se non sono «gravi» le incongruenze con il dichiarato*, Corr. trib., 2005, 30, p. 2401 e ss.

MARCHESELLI A., *Adeguamento dell'accertamento analitico ai diritti del contribuente e ai principi costituzionali*, GT - Riv.giur.trib., 2007, 6, p. 505.

MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, Giappichelli, 2008, p. 288.

MARCHESELLI A., *Le sezioni unite sulla natura presuntiva degli studi di settore*, Corr. trib., 2010, n. 4, p. 251.

MARCHESELLI A., *Ancora equivoci e incertezze sulle concrete applicazioni degli studi di settore*, Corr. trib., 2010, 31, p. 2514.

MARCHESELLI A., *Equivoci e prospettive della elusione tributaria, tra principi comunitari e principi nazionali*, Dir. prat. trib., 2010, 5, p. 10801.

MARCHESELLI A., *Gli Studi di settore*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 5.

MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, Corr. trib., 2014, 33, p. 2536.

MARCHESELLI A., *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea. Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle commissioni tributarie delle regioni Piemonte e Valle d'Aosta*, Torino, 2015.

MARCHESELLI A., *Troppe asimmetrie legali sul contraddittorio: le SS.UU. invocano l'intervento del legislatore*, [http:// www.ipsoa.it.](http://www.ipsoa.it), Ipsoa Quotidiano, 10 12 2015.

MARONGIU G., *Coefficienti presuntivi, parametri e studi di settore*, Dir. prat. trib., 2002, 5, p. 1707.

MARONGIU G., *Alle radici della disciplina della dichiarazione unica dei redditi*, Dir. prat. trib., 2013, VI, p. 1229.

MAURO M., *Funzione degli studi di settore nell'accertamento tributario e profili critici della tutela del contribuente*, Roma, Aracne, 2012, I, p. 46.

MOSCHETTI F., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento dei redditi determinati su base contabile. Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, a cura di PREZIOSI, Roma-Milano, 1994.

MURARO D., *Le difficoltà di personalizzare gli studi e la loro difficile integrazione con gli indicatori di capacità di spesa*, Dialoghi, 2009, 3, p. 269.

PERRONE L., *Emergenza finanziaria e crisi dell'accertamento. L'accertamento tributario: principi, metodi, funzioni*, a cura di DI PIETRO A., Milano, 1994.

PINO C., *Il consumo d'acqua minerale consente l'accertamento induttivo sui redditi dei ristoranti*, Corr. trib., 2010, 40, p. 3313.

RAGUCCI G., *Commento di Gaetano Ragucci - (sent. n. 132/2015: accertamento) - il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, Rass. trib., 2015, 5, p. 1217.

RANDAZZO F., *La partecipazione delle categorie economiche alle attività amministrative tributarie. Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di FALSITTA G., FANTOZZI A. e LA ROSA S., Giuffrè, 2008.

RENDA A., *Contraddittorio endoprocedimentale e invalidità dell'atto impositivo notificato ante tempus: le sezioni unite e la prospettiva del bilanciamento dei valori in campo*, Dir. prat. trib., 2014, 1, p. 2003.

RENDA A., *La possibile interazione tra collaborazione volontaria e contraddittorio preventivo*, Corr. trib., 2016, 5, p. 361.

RIPA G., *La fiscalità d'impresa*, Padova, Cedam, 2011, p. 748.

ROSSI P., *I metodi di accertamento. Diritto Tributario*, a cura di FANTOZZI A., Milanofiori Assago, Utet Giuridica, 2012, IV.

SALVINI L., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, Riv. dir. trib., 2000, 1, p. 13.

SANTORO A., *L'evasione fiscale. Quanto, come e perché*, Bologna, il Mulino, 2010, p. 97-98.

SANTORO A., *Studi di settore ed esercizio della funzione tributaria dove le organizzazioni non arrivano. Riflessioni per un bilancio e un rilancio degli studi di settore*, Dialoghi, 2015, 2.

SEPE E. A., *Contraddittorio endoprocedimentale: le Sezioni Unite fanno un passo indietro sul "giusto procedimento tributario"*, Fisco, 2016, 5, p. 407.

TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, Rass. trib., 2013, 5, p. 1137.

TINELLI G., *Il reddito di impresa nel diritto tributario. Principi generali*, Milano, Giuffrè, 1991, p. 151 e ss.

TORTORELLI M., *Il contraddittorio endoprocedimentale e il modello di partecipazione attiva accolto nello statuto dei diritti del contribuente*, Boll. trib., 2012, 12, p. 890.

TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, Milano, Giuffrè, 1999, p. 69.

TUNDO F., «Dialogo Fisco-contribuente» tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento, GT - Riv.giur.trib., 2010, 9, p. 806.

TUNDO F., *Illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus": le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, Corr. trib., 2013, 36, p. 2825.

TUNDO F., *Rilevanza del processo verbale di constatazione nell'indagine tributaria*, GT - Riv. giur. trib., 2015, 10, p. 783.

VERSIGLIONI M., *Prova e studi di settore*, Giuffrè, 2007, p. n. 257.

VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, a cura di FALSITTA G. e FANTOZZI A., Milano, Giuffrè, 2002, p. 324.