



UNIVERSITA' 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

**“I METODI DI ACCERTAMENTO DEL REDDITO E DEL VOLUME D’AFFARI
DELLE AZIENDE”**

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDA: STEFANIA VAROLO

MATRICOLA N. 1105851

ANNO ACCADEMICO 2015-2016

*“La vera moralità consiste non già nel
seguire il sentiero battuto,
ma nel trovare la propria strada e seguirla
coraggiosamente.”*

M. Gandhi

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

INDICE

INTRODUZIONE	1
---------------------------	----------

CAPITOLO PRIMO

IL RUOLO DELLE AZIENDE NELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

1.1 I SOGGETTI OBBLIGATI ALLA TENUTA DELLA CONTABILITÀ	5
1.2 LE SCRITTURE CONTABILI TRA DISCIPLINA CIVILISTICA E TRIBUTARIA	9
1.3 LE CARATTERISTICHE E L'ATTENDIBILITÀ DEL SISTEMA CONTABILE	17

CAPITOLO SECONDO

LE DIVERSE TIPOLOGIE DI ACCERTAMENTO DEL REDDITO D'IMPRESA

2.1 LE FINALITÀ E L'EVOLUZIONE DEI METODI DI ACCERTAMENTO	31
2.2 IL METODO ANALITICO-CONTABILE	34
2.2.1 <i>L'efficacia probatoria delle scritture contabili</i>	36
2.2.2 <i>La prova per presunzioni</i>	41
2.3 IL METODO ANALITICO-INDUTTIVO	46
2.3.1 <i>Gli accertamenti per indici esteriori</i>	48
2.4 IL METODO INDUTTIVO PURO	52
2.5 I NUOVI METODI STANDARDIZZATI: GLI STUDI DI SETTORE	58
2.5.1 <i>Legittimità e natura del metodo di accertamento standardizzato</i>	66
2.5.2 <i>L'importanza del contraddittorio negli studi di settore</i>	72
2.5.3 <i>Dagli studi di settore agli indicatori di affidabilità</i>	76
2.6 LA DISCREZIONALITÀ DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NELLA SCELTA DEL METODO DI ACCERTAMENTO	78
2.6.1 <i>Il principio di buona fede, tutela dell'affidamento e contraddittorio</i>	81
2.6.2 <i>Chiarezza e trasparenza degli atti dell'Amministrazione finanziaria</i>	89

CONCLUSIONE	95
--------------------------	-----------

BIBLIOGRAFIA	101
---------------------------	------------

INTRODUZIONE

La funzione fondamentale dell'accertamento dovrebbe essere quella di porre rimedio agli errori contenuti nella dichiarazione del reddito da parte dei contribuenti. Pertanto, dovrebbe avere un carattere meramente eventuale. Purtroppo oggi è così talmente affermata la priorità della lotta all'evasione che l'attenzione è tutta concentrata sull'efficacia dell'attività di accertamento, in questo senso. L'attività di accertamento è caratterizzata da una funzione sanzionatoria, esplicitamente derivante dall'esercizio di poteri d'indagini che sono diventati sempre più penetranti, finalizzati a cogliere gli illeciti tributari commessi dal contribuente.

Con la riforma tributaria del 1973 il legislatore ha introdotto un sistema di accertamento dei redditi per le imprese e i professionisti incentrato sull'impianto delle scritture contabili. L'accentuazione degli obblighi contabili si fondava sulla condizione che ciò garantisse una facile controllabilità di possibili evasioni e portasse pertanto i contribuenti a dichiarare spontaneamente i redditi effettivi. Si era convinti che le infedeltà dei contribuenti si potessero rilevare o rettificando le poste contabili nel quadro dell'accertamento analitico, di cui al primo comma art. 39 D.P.R. n. 600/1973, o dopo aver accertato le gravi irregolarità, del comma due dello stesso articolo, prescindendo dalla contabilità. Nel disegno originario, la scelta del metodo induttivo-extracontabile era un'eccezione alla regola, poiché si era convinti che il reddito effettivo dovesse essere determinato in prima analisi in via analitica.

Tale impostazione andò in conflitto con l'inefficienza dell'Amministrazione finanziaria. L'obbligo delle scritture contabili era stato esteso a tutti i contribuenti (imprenditori e professioni) con l'avvenimento della *Fiscalità di massa*. L'aumento della platea da controllare e gli strumenti non efficienti che possedeva l'Amministrazione non hanno fatto altro che aumentare l'evasione.

Così il sistema introdotto negli anni '70 fallì. Ci si rese conto della persistente inattendibilità delle scritture contabili di quei soggetti che, per dimensione, non avevano nessun interesse proprio, organizzativo e interno, alla tenuta delle scritture contabili.

Il legislatore si è dovuto muovere in diversa direzione, introducendo tecniche impositive basate su criteri di predeterminazione dei risultati economici delle imprese e dei professionisti, che potessero assicurare una più verosimile corrispondenza tra i dati dichiarati e quelli reali. I vari meccanismi normativi nel sistema tributario portano, così, a privilegiare metodi induttivi e presuntivi della determinazione del reddito. Si sono valorizzati indici extracontabili idonei a indicare la consistenza dimensionale e l'impiego dei fattori produttivi nello svolgimento dell'attività economica. Piano piano il sistema di accertamento sta spostando il

baricentro verso i metodi induttivi. Infatti, si sono succeduti una serie di strumenti che hanno consentito di prescindere dalla contabilità ricostruendo il reddito imponibile in un altro modo, con indici di vario tipo e natura.

In questa prospettiva assume particolare importanza la dimensione dell'azienda, per la natura delle informazioni che consente di acquisire anche in relazione alla sua forma giuridica. La dimensione dell'impresa dovrebbe quindi essere il punto su cui basarsi per la differenziazione dei metodi di accertamento. È del tutto evidente che le grandi aziende, dove la proprietà non coincide con l'amministrazione, hanno una dipendenza dal sistema contabile in quanto strumento necessario per la determinazione del reddito e per il controllo interno ed esterno. Si dice pertanto che la loro evasione è prevalentemente di "*diritto*" e va ricercata nella contabilità, ad esempio attraverso dei costi fittizi. Viceversa, le piccole imprese soffrono l'impianto contabile. In questo caso proprietà e amministrazione coincidono e di conseguenza la contabilità non può che essere vista come un peso burocratico. Nel loro caso si parla di evasione di "*fatto*", proprio perché non contabilizzano proventi o oneri. Nella maggior parte dei casi hanno a che fare con il consumatore finale che, purtroppo, molto spesso non ha nessun interesse a farsi rilasciare la documentazione che attesta l'acquisto.

Quindi, la maggior o minor dimensione aziendale oggi, più che in passato, deve essere presa in considerazione nel momento in cui si definiscono le tecniche per combattere l'evasione e per le metodologie di controllo. Per questo motivo la dimensione dell'impresa va analizzata e verificata soprattutto nella prospettiva di contrasto all'evasione, perché quest'ultima prende una forma diversa a seconda della diversa dimensione organizzativa aziendale. Molto probabilmente una differenziazione basata sulle dimensioni aziendali dovrebbe portare anche un cambiamento nella prospettiva dell'accertamento per avere metodi più chiari nel contrasto all'evasione.

Pertanto, lo scopo del mio elaborato sarà di evidenziare la differente forma di evasione attuata dalle imprese mediante interventi nella contabilità, l'importanza delle scritture contabili per i differenti soggetti, definire il concetto d'inattendibilità dell'impianto contabile e come questo sia ciò che differenzia i metodi di accertamento dei redditi d'impresa, terminando l'elaborato dando rilevanza ai principi su cui si fonda il rapporto tra Fisco e contribuente e come lo stesso si è evoluto.

Così, con il primo capitolo mi concentrerò su quali soggetti tenuti alla redazione delle scritture contabili, distinguendo i libri e i registri contabili obbligatori per la normativa civilistica e tributaria. Infatti, gli obblighi contabili previsti per gli imprenditori, nonché la stessa nozione di imprenditore, risultano diverse a seconda della normativa civilistica o

fiscale. Nel primo caso si attribuisce alle scritture contabili una rilevanza prevalentemente interna, come strumento di controllo dell'attività aziendale; nella seconda la funzione prevalente è esterna, ponendo le stesse come elemento di partenza per la determinazione e l'accertamento del reddito d'impresa. Inoltre si analizzeranno le caratteristiche che il sistema contabile deve avere per essere considerato attendibile, nel rispetto di regolarità formali e sostanziali, e come queste caratteristiche dovrebbero adattarsi e uniformarsi ai nuovi sistemi informatici di tenuta delle scritture contabili.

Nel secondo capitolo, esaminerò i differenti tipi di accertamento del reddito, distinguendo quello analitico da quell'induttivo puro, e affermando l'esistenza di un metodo misto, analitico-induttivo. Mentre accertare analiticamente significa muoversi all'interno delle disposizioni dettate per quella categoria con riferimento alle singole componenti di reddito, siano esse positive o negative, senza mettere in discussione in alcun modo la capacità che le scritture contabili hanno nel rappresentare la situazione economica dell'azienda; accertare induttivamente significa che l'Amministrazione deve prima provare che le scritture esibite sono inattendibili e, in un secondo momento, deve ricostruire il reddito d'impresa. Infatti, nel metodo di accertamento induttivo puro non si va a stimare una singola componente del reddito, ma l'intero reddito d'impresa. Sarà quindi sottolineato come l'Amministrazione finanziaria, solo nel caso in cui dimostri falsità e inesattezza delle scritture contabili, potrà eventualmente ricorrere alle presunzioni, anche senza requisiti di gravità, precisione e concordanza (presunzioni semplicissime). Mentre per l'accertamento analitico-contabile le presunzioni semplici devono necessariamente presentare i tre requisiti, la possibilità di utilizzare presunzioni semplicissime dimostra l'attenuazione della prova necessaria per la formazione del convincimento amministrativo e giudiziale sul fatto controverso e quindi la diversa prospettiva probatoria richiesta ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Infine, mi concentrerò sui nuovi metodi di accertamento standardizzati, introdotti principalmente per risolvere i problemi di evasione, nati dopo la riforma degli anni '70, delle piccole imprese. Si metterà in evidenza la loro struttura e la loro natura giuridica. Il funzionamento degli studi di settore si basa su una funzione matematica dei ricavi, cioè si creano dei gruppi omogenei d'impres e a ogni gruppo si attribuisce una funzione ricavo. Si determina un ricavo potenziale tenendo conto di variabili contabili e strutturali, in base ad un raffronto matematico statistico con i dati riguardanti gruppi omogenei operanti nello stesso settore. Con il metodo standardizzato si esprimono risultati di normalità economica e non dati riferibili alla posizione della singola impresa. Dal punto di vista della natura giuridica, si evidenzierà come gli stessi siano stati un ampliamento della lett. d) del primo comma dell'art.

39 D.P.R. 600/1973 e di conseguenza non possono che essere visti come presunzioni semplici.

Inoltre, si cercherà di trovare i possibili vantaggi e svantaggi di una forma di accertamento di questo tipo.

Il secondo capitolo termina evidenziando le principali caratteristiche che il rapporto Fisco-contribuente deve avere. Si parte dall'analizzare la discrezionalità della scelta del metodo da parte dell'Amministrazione finanziaria, stabilendo che la stessa non può avere libertà assoluta, ma mettendo in evidenza come recentemente la giurisprudenza ha affidato agli Uffici una certa discrezionalità sulla scelta dei metodi. Con certe sentenze la Cassazione ha affermato che se pur in presenza di presupposti che consentono il ricorso all'accertamento induttivo, all'Ufficio non è preclusa la possibilità di rinunciare all'accertamento analitico, in quanto l'art. 39 del D.P.R. 600/1973 parla di "*facoltà*" di prescindere dalle scritture contabili e non di obbligo. Di seguito, cercherò di analizzare il rapporto tra Fisco e contribuente sulla base del principio di buona fede e collaborazione, evidenziando l'evoluzione della possibilità del contribuente di partecipare all'attività di accertamento, anche prima della notifica dell'avviso di accertamento. Dal principio di buona fede e collaborazione scaturiscono obblighi d'informazione, chiarezza e trasparenza degli atti dell'Amministrazione finanziaria. Questi obblighi, seppur già collocati in principi costituzionali, hanno trovato anche una precisa sistemazione nell'ordinamento tributario contribuendo a una maggiore civiltà giuridica del nostro sistema fiscale e del rapporto Fisco-contribuente.

CAPITOLO PRIMO

IL RUOLO DELLE AZIENDE NELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

Sommario: 1.1 I soggetti obbligati alla tenuta della contabilità - 1.2 Le scritture contabili tra disciplina civilistica e tributaria – 1.3 Le caratteristiche e l'attendibilità del sistema contabile

1.1 I SOGGETTI OBBLIGATI ALLA TENUTA DELLA CONTABILITÀ

La registrazione di operazioni aziendali nel sistema contabile è correlata alla necessità di seguire e controllare i fenomeni che coinvolgono l'impresa. L'obiettivo delle rilevazioni e della documentazione aziendale è di tutelare non solo l'interesse interno dell'impresa, ma anche quello esterno dei creditori.

La normativa civilistica, all'art 2214 c.c., prevede che i soggetti obbligati a tenere il libro giornale e il libro degli inventari siano gli imprenditori che esercitano un'attività commerciale. L'imprenditore è chi, a norma dell'art. 2082 del c.c., "*esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi*". Se si procede con un'analisi del contenuto di quest'articolo, si nota come sia stato enfatizzato l'aspetto qualitativo dell'essere imprenditore, concentrandosi quindi sulle qualità dello stesso. Si parla, infatti, di un'attività esercitata *professionalmente*, termine strettamente collegato al concetto di *abitudine*. La professionalità richiede che l'attività sia svolta in modo non sporadico, ma sistematicamente, stabilmente e in maniera duratura con la finalità di produrre o scambiare beni o servizi.

All'art. 2214 del c.c., si specifica che si tratta d'imprenditori che svolgono un'attività commerciale. Per dare una definizione di "*attività commerciale*" dobbiamo guardare l'art. 2195 dello stesso codice civile. Così, è considerata attività commerciale:

1. Un'attività industriale diretta alla produzione di beni o servizi;
2. Un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
3. Un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
4. Un'attività bancaria o assicurativa;
5. Altre attività ausiliari delle precedenti.

Al secondo comma dell'art. 2214 si prevedono altre scritture che dipendono dalla dimensione e dalla natura dell'impresa¹.

Per concludere l'analisi, all'ultimo comma si riporta che le disposizioni di questo articolo non si applicano ai piccoli imprenditori. Nel codice civile la definizione di piccolo imprenditore si trova nell'art. 2083. Più precisamente, l'articolo in causa riporta un'elencazione di chi può essere considerato piccolo imprenditore, vale a dire: coltivatori diretti di fondo, gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia. Ne deriva che la classificazione in piccolo imprenditore dipende dalla quantità dei fattori produttivi utilizzati. I fattori lavoro e capitale del proprietario dell'impresa devono prevalere, qualitativamente o quantitativamente, sul lavoro e capitale altrui.

Non solo la disciplina civilistica, ma anche quella fiscale si occupa di specificare quali sono i soggetti obbligati alla tenuta della contabilità. Nella normativa fiscale il testo di riferimento è il D.P.R. 600/1973, per le imposte dirette, e il D.P.R. 633/1972, per l'Iva. Questi testi rinviano ad articoli del codice civile, ma prevedono anche l'inserimento di alcuni soggetti, tra quelli obbligati alla tenuta della contabilità, che per la normativa civilistica sono esonerati.

Le disposizioni che nel diritto tributario obbligano i soggetti alla tenuta della contabilità hanno un fine diverso rispetto a quelle del codice civile. La doppia previsione, in due differenti normative dell'obbligo di tenere le scritture contabili, non riguarda disuguali processi di rilevazione dell'operazione o di seguire criteri distinti per le annotazioni in contabilità. La differenza sta nel come queste annotazioni sono utilizzate. La normativa tributaria si ricollega al rapporto contribuente – Fisco e alla finalità esterna delle scritture. Quest'obbligo fa parte di quell'insieme di vincoli imposti al contribuente per la determinazione del reddito e per agevolare gli Uffici nella procedura di accertamento.

Il legislatore fiscale dovendo indicare una base imponibile su cui calcolare le imposte dirette ha chiarito, da un lato, le regole per calcolare questa base (TUIR.), ma dall'altro si è anche occupato di determinare le formalità, a cui le imprese devono attenersi affinché si possa garantire una reale possibilità di controllo da parte degli organi competenti. L'obiettivo della normativa tributaria è in definitiva quello di verificare la reale base imponibile e non l'andamento aziendale.

¹ Le scritture che dipendono dalla natura dell'impresa sono quelle contenute negli articoli 2421, 2478 e 2519 del codice civile, rispettivamente per S.p.a., S.r.l. e Cooperative.

Invece, per le scritture che derivano dalla dimensione aziendale la questione è più complicata. L'analisi deve essere fatta in base alla circostanza, nonché alla realtà in cui viene a trovarsi l'impresa. E l'imprenditore, che in base alle dimensioni della propria azienda, avrà l'onere di scegliere quali altre scritture contabili tenere, per una più corretta organizzazione.

L'art. 13 del D.P.R. 600/1973 prescrive che, “*ai fini dell'accertamento*”, i soggetti obbligati alla tenuta della contabilità sono coloro che svolgono un'attività d'impresa (imprenditori individuali, società commerciali, sia di persone che di capitali, enti commerciali), un'attività di lavoro autonomo (artisti e professionisti) e gli enti non commerciali.

L'espressione contenuta nell'art. 13, secondo cui la tenuta delle scritture contabili è preordinata all'accertamento non va intesa in senso esclusivo. È vero, le scritture contabili hanno, in primo luogo, la funzione di fornire gli elementi necessari per la determinazione del reddito d'impresa, ma non si può affermare che le stesse sono “*asservite*” unicamente all'attività di accertamento. Si può per cui affermare che, indipendentemente dagli elementi contabili che l'imprenditore ha a disposizione e che sono o sarebbero sufficienti per la determinazione del reddito, egli deve comunque tenere, ai fini di un'effettiva e agevole attività di controllo e di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, tutte le scritture elencate dalla legge².

L'attività d'impresa può essere svolta in forma individuale da persone fisiche o in forma collettiva da società ed enti commerciali. La definizione d'impresa ai fini fiscali riprende, ampliandola, quella civilistica all'art. 2195. Infatti, accanto alle attività di attività industriale diretta alla produzione di beni o servizi, attività di intermediazione nella circolazione dei beni, attività di trasporto, attività bancaria e assicurativa e alle altre attività ausiliari, troviamo attività agricole, attività dirette allo sfruttamento di miniere, cave o saline e di prestazioni di servizi a terzi. Perché queste attività producano reddito d'impresa devono essere svolte professionalmente, quindi non occasionalmente, anche in via non esclusiva, seppure non organizzate in forma d'impresa.

Per definire l'esercizio di attività commerciale occorre definire l'attività essenziale svolta per il raggiungimento degli scopi dell'ente, facendo riferimento sia all'oggetto determinato in base alla legge, allo statuto o all'atto costitutivo, sia in mancanza di essi, all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato. In caso di difformità tra il contenuto dello statuto e l'attività effettivamente svolta, prevale quest'ultima.

Per quanto riguarda la categoria dei professionisti, il reddito di lavoro autonomo ha natura residuale: è quel reddito che non deriva da attività d'impresa e nemmeno da lavoro dipendente³.

² PINO C., *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, cit., 52.

³ Le particolarità che contraddistinguono il reddito di lavoro autonomo sono: l'autonomia, che lo contraddistinguono dal lavoro subordinato; la professionalità e l'abitudine, che lo differenziano dal lavoro occasionale; la natura non imprenditoriale, che lo differenzia dall'imprenditore per minor investimenti, prevalenza di lavoro rispetto al capitale e assenza di un modello organizzativo in forma d'impresa.

Infine per enti non commerciali s'intendono le Onlus, le associazioni riconosciute e non riconosciute, i comitati, le imprese sociali e tutto ciò che si tratta di soggetti giuridici a carattere collettivo, aventi finalità etnico-sociali o mutualistiche.

La riforma tributaria del 1971 implicò una serie di obblighi a carico dei contribuenti, tra i quali l'estensione degli obblighi contabili anche a soggetti, come piccoli imprenditori e professionisti, che tradizionalmente per il codice civile erano esonerati. Nasceva così l'era del "*Fisco di massa*", che da una parte imponeva a milioni di cittadini di adempiere all'obbligo della dichiarazione tributaria, e dall'altra prescriveva all'Amministrazione finanziaria di eseguire una vasta azione accertatrice, senza considerare i limiti che talvolta avrebbero ostacolato l'effettiva funzionalità della stessa Amministrazione, a causa di scarsità e inidoneità di mezzi e risorse.

L'estensione dell'obbligo contabile, anche a soggetti non considerati dalla normativa civilistica, è ribadita nell'art. 18 del D.P.R. 600/1973. La definizione d'impresa minore non coincide per nulla con la normativa civilistica, in quanto nel tributario la classificazione in piccole imprese è legata all'ammontare dei ricavi e dal regime contabile adottato. Di conseguenza, sono piccole imprese quelle ammesse al regime di contabilità semplificata. Possono applicare il regime a contabilità semplificata, rinunciando all'opzione di contabilità ordinaria, le imprese individuali e le società di persone che non superano i 400.000 euro di ricavi, se per oggetto hanno la prestazione di servizi, o i 700.000 euro di ricavi, se si tratta di altre attività.⁴ Per i contribuenti che svolgono entrambe le prestazioni, si fa riferimento ai ricavi dell'attività prevalente.⁵

Questa forma di contabilità è detta semplificata per il semplice motivo che i libri e i registri da tenere, per il sistema contabile, sono inferiori quantitativamente. L'unico obbligo è di redigere il registro IVA, integrandolo con operazioni non rilevanti ai fini IVA, ma pertinenti al fine della determinazione del reddito d'impresa.

Con il proposito di estendere l'obbligo delle scritture contabili si pensava di combattere e superare i punti deboli del sistema tributario. Purtroppo la riforma non ha dato i frutti sperati: non si è riusciti a tassare i redditi effettivi dei contribuenti, mediante l'ausilio delle scritture

⁴ Il regime semplificato si applica di anno in anno e sarà rinnovato qual ora non si sia superato il limite di ricavi nell'anno precedente. Se durante l'esercizio si supera tale limite, nel periodo d'imposta successivo il contribuente rientrerà obbligatoriamente nel regime di contabilità ordinaria. Invece, se in un esercizio il contribuente ha ricavi inferiori a quelli stabiliti dai limiti, potrà accedere nuovamente al regime semplificato, salva esplicita volontà di rimanere nell'ordinario.

⁵ Il contribuente dovrà annotare in contabilità distintamente i ricavi delle prestazioni di servizi da quelli delle altre attività. Se non è eseguita questa distinzione, si considerano prevalenti le prestazioni diverse da quelle di servizi.

contabili. Questo fallimento è prima di tutto dovuto all'inefficienza e alla mancanza degli strumenti a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, che hanno reso possibile solo un esiguo numero di controlli. Il secondo motivo d'insuccesso è dovuto al fatto che le scritture contabili, rilevanti ai fini fiscali, non evidenziavano i redditi effettivamente prodotti.

Dal fronte dell'evasione, la propensione di occultare redditi imponibili dipende dalla percentuale di probabilità di essere scoperti dall'Amministrazione e quindi dalla capacità di non lasciar traccia della violazione. Per questo l'evasione riguarda in modo particolare gli imprenditori che hanno un diretto contatto con il consumatore finale e i professionisti i cui compensi non sono segnalati dal sostituto d'imposta. Le imprese con una struttura amministrativa rigida difficilmente riescono a occultare operazioni, perché sono gestite da una pluralità di soggetti dell'organizzazione aziendale e perché, nella maggior parte dei casi, si ha a che fare con altre imprese, le quali sono del tutto interessate ad avere un documento che attesti l'operazione.

Nelle imprese dove la separazione tra proprietà e gestione non esiste, il rischio di occultamento dell'imponibile è molto più probabile.

Per questo sono stati introdotti metodi di accertamento che prescindono dal sistema contabile, come si dirà nel prossimo capitolo.

1.2 LE SCRITTURE CONTABILI TRA DISCIPLINA CIVILISTICA E TRIBUTARIA

Le scritture contabili sono documenti che contengono la rappresentazione quantitativa dell'attività d'impresa e dei suoi risultati, sulla cui base il sistema di contabilità determina ed esprime i fatti e le operazioni aziendali. Alla fine di ogni anno, tali operazioni, determinano la situazione economica - patrimoniale dell'impresa, così come riassunta dal bilancio d'esercizio. Pertanto sono scritture contabili tutti quei documenti o insieme di documenti che rilevano, annotano e registrano un fatto o un accadimento riguardante l'attività imprenditoriale o professionale in termini quantitativi, ovvero monetari.

Le registrazioni contabili appartengono al novero delle dichiarazioni di scienza obbligate. L'obbligo non riguarda solo l'esecuzione della registrazione ma il contenuto di questa, nel senso che deve rappresentare fatti e operazioni dell'impresa che siano vere. Non si parla, allora, solo di dichiarazioni di scienze obbligate, ma, più esattamente di dichiarazioni di verità obbligate⁶.

⁶ MENTI F., *La documentazione d'impresa: profili tributari*, cit., 47 e ss.

L'annotazione del fatto aziendale nel libro o nel registro contabile perviene da un documento di base, che attesta l'effettiva operazione intrattenuta dall'imprenditore o professionista. Da questo concetto possiamo ricavare che la documentazione d'impresa è suddivisa in due gradi. La documentazione di primo grado, costituita da fatture, conti correnti, ricevute, attesta l'avvenuta operazione; la documentazione di secondo grado, formata da libri, registri e scritture contabili che riporta i contenuti dei documenti di primo grado.

Quindi, le registrazioni contabili presuppongono l'esistenza di un altro tipo di documentazione pertinente alle operazioni d'impresa, in base alle quali si procede alle esecuzioni delle registrazioni⁷.

Per libri contabili s'intendono quelli obbligatoriamente previsti dalla normativa civilistica, libro giornale e libro degli inventari; per registri le scritture rese obbligatorie da altre normative, quali, ad esempio, libri e registri previsti dalla legge tributaria o dalla legislazioni in materia di lavoro e previdenza⁸.

Data la definizione di scritture contabili, non possono essere considerate tali quelle scritture, che seppur obbligatorie dal codice civile, non riportino fatti aziendali, dal punto di vista monetario. Ad esempio, non possono considerarsi scritture contabili i libri sociali obbligatori, previsti dall'art. 2421 del c.c..

Ogni singolo libro o registro contabile non deve essere riconosciuto con una rilevanza autonoma, anche se presenta contenuti differenti dagli altri. Occorre fare un collegamento tra le diverse rilevazioni e scritture per avere un *sistema di rilevazione*, con lo scopo di far conoscere i fatti aziendali.

La disciplina civilistica, con l'articolo 2214, definisce tre categorie di scritture: le obbligatorie o anche legalmente nominate, le obbligatorie in maniera specifica per una data impresa e le facoltative. Quelle legalmente nominate sono il libro giornale, il libro degli inventari, le fatture spedite e ricevute, le lettere e i telegrammi spediti e ricevuti. Al secondo comma dell'art. 2214, si afferma che ci possono essere anche altre scritture che dipendono dalla natura e dalla dimensione dell'impresa. Infine sono facoltative quelle che sono tenute per avere una conoscenza più completa dei fatti e degli accadimenti inerenti all'impresa.

Ai fini fiscali, le scritture obbligatorie sono sancite dall'art. 14 del D.P.R. 600/1973. Tale obbligo assume un contenuto diverso secondo la natura del soggetto e del regime contabile

⁷ MENTI F., *La documentazione d'impresa: profili tributari*, cit., 49.

⁸ PINO C., *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, cit., 14.

adottato. Inoltre, alcune scritture possono essere richieste al fine di beneficiare alcune agevolazioni fiscali.⁹

Per la disciplina tributaria i registri contabili obbligatori sono oltre al libro giornale e al libro degli inventari, il libro delle scritture ausiliari, i registri Iva, le scritture ausiliari di magazzino e il registro dei beni ammortizzabili.

Occorre far notare che, l'art. 14 del D.P.R. 600/1973 non presuppone che l'imprenditore possa completare la tenuta delle scritture contabili con altri libri e registri in base alla natura e alla dimensione dell'impresa, così com'è, invece, riportato nel codice civile. Allo stesso tempo, però, non significa che si esaurisca nell'elencazione. Lo stesso articolo 14 puntualizza all'inizio che *"in ogni caso si devono tenere"* i libri e i registri elencati, volendo dire che questi costituiscono la base delle informazioni per procedere poi al controllo della determinazione del reddito. Nulla e nessuno vieta la possibilità di tenere anche altre scritture, non nominate¹⁰.

Dunque, la nozione di contabilità non si esaurisce solo con le scritture contabili legalmente nominate, ma a queste sono aggiunti altri libri e registri, non nominati.

La contabilità può essere definita come una documentazione d'insieme, poiché non sono documentati singoli fatti presi isolatamente, ma più fatti insieme, così che a essere rappresentato non è un singolo fatto ma un complesso di fatti¹¹.

Per completezza diamo una breve descrizione dei libri nominati dalla disciplina civilistica e fiscale. Il libro giornale, ex art. 2216 c.c., deve contenere, in ordine cronologico, tutte le operazioni effettuate dall'imprenditore. Il libro degli inventari deve rispettare sia le norme del codice civile sia quelle del D.P.R. 600/1973 (art. 15). Innanzitutto deve essere redatto all'inizio dell'attività e successivamente ogni anno; deve contenere l'indicazione e la valutazione sia delle attività e delle passività dell'impresa, sia di attività e passività dell'imprenditore estranee all'attività d'impresa. L'art. 15 del D.P.R. 600/1973, oltre a rimandare al codice civile, stabilisce che il libro degli inventari deve indicare anche la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore, e il valore

⁹ Ad esempio, l'art. 20 bis D.P.R. 600/1973 per le Onlus.

¹⁰ Ci sono documenti contabili che sono utili e rilevanti per maggiori informazioni. Sono quei libri o registri che si collegano, più o meno intensamente, ai libri e registri obbligatori, senza per questo essere previsti dalla legge. In pratica sono documenti che l'imprenditore redige per rispondere a esigenze organizzative interne e che si collocano al di fuori della contabilità obbligatoria. Questo insieme di registrazioni può essere definito come extracontabili. Occorre, però non confondersi. Qui il concetto di "extracontabilità" è inteso come rilevazione nella contabilità non obbligatoria per avere più informazioni sullo svolgimento dei processi economici e finanziari aziendali. Non deve essere confuso con il caso in cui dati e informazioni siano sottratte al regime contabile obbligatorio dell'impresa.

¹¹ MENTI F., *La documentazione d'impresa: profili tributari*, cit., 41.

attribuito a ciascun gruppo. Infine devono essere valutate separatamente le attività e le passività¹². L'inventario si chiude con il bilancio.

Poi, previste dalla normativa tributaria, ci sono le scritture ausiliare (c.d. conti mastro). Il libro mastro è composto da tante schede quanti sono i conti utilizzati dall'impresa; in ogni scheda sono riportati i movimenti che nell'anno hanno interessato quel specifico conto. Il registro dei beni ammortizzabili, invece, contiene tutte le informazioni rilevanti (anno di acquisto, costo storico, rivalutazioni, svalutazioni, fondo ammortamento, quota e coefficiente annuale di ammortamento e le cessioni) che riguardano le immobilizzazioni. Sempre dalla normativa fiscale, sono previste le scritture ausiliari di magazzino. Esse indicano i movimenti, variazioni del magazzino e la giacenza di fine esercizio. Non sono obbligatorie per tutte le imprese, ma solo per quelle superano per due esercizi consecutivi determinati limiti di ricavi e di rimanenze¹³. Infine, dall'art 14 del D.P.R. 600/1973 sono previsti i registri prescritti ai fini del valore aggiunto. I principali registri Iva sono tre: il registro delle fatture emesse, il registro dei corrispettivi e il registro degli acquisti.¹⁴

L'insieme di questi registri e libri contabili forma la cosiddetta contabilità ordinaria, dando luogo al sistema contabile aziendale.

La contabilità ordinaria è la contabilità sistematica, da cui risultano e concordano i vari aspetti contabili correlati alle singole operazioni aziendali. La garanzia della correttezza delle registrazioni è strettamente connessa alla sistematicità della contabilità: ecco perché l'art. 39 del D.P.R., in tema di accertamento del reddito, fa riferimento alle "*garanzie proprie della contabilità sistematica*", nel senso che la contabilità ordinaria, se regolarmente tenuta, costituisce un sistema contabile, e può fornire quella garanzia di veridicità richiesta dalla legge¹⁵.

Alla contabilità ordinaria si contrappone quella semplificata¹⁶. In particolare, le imprese che aderiscono alla contabilità semplificata sono esonerate dal tenere il libro giornale e il libro

¹² L'art. 2217 c.c. specifica "*attività e passività*", questo chiarisce che i dettagli dell'inventario concernono solo le poste patrimoniali, e non le voci del conto economico.

¹³ Ricavi superiori a € 5.164.568,99 e rimanenze totali maggiori a € 1.032.913,80.

¹⁴ Nel registro delle fatture emesse si devono annotare le operazioni attive (imponibili, non imponibili, esenti e non soggette) effettuate dal contribuente e documentate da fattura o da autofattura (per operazioni internazionali). Il registro dei corrispettivi è tenuto solo dai soggetti Iva non obbligati a emettere fattura se non su richiesta del cliente, come per i commercianti al minuto, per le operazioni attive. Per ultimo, nel registro degli acquisti si annotano i documenti che provano acquisti e importazioni effettuati nell'esercizio.

Tutti e tre i registri non sono obbligatori per quei soggetti Iva a contabilità ordinaria che registrano le operazioni Iva su un altro registro, come il libro giornale, purché rispettino i termini e le modalità di registrazione prescritti dal regime Iva e forniscano, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, i dati organizzati secondo i criteri della disciplina dei registri Iva.

¹⁵ PINO C., *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, cit., 55.

¹⁶ Tuttavia esistono altri tipi di regimi contabili. Oltre al regime ordinario e semplificato troviamo regimi agevolati. A decorrere dal 2016, effettivamente l'unico regime agevolato che si può adottare per l'inizio di una

degli inventari, e quindi dall'obbligo di redigere il bilancio¹⁷. Questa contabilità prevede l'obbligo di tenuta solo dei registri Iva, opportunamente integrati da annotazioni che operazioni non inerenti all'imposta sul valore aggiunto, ma che comunque sono rilevanti per la determinazione del reddito d'impresa e per la dichiarazione dei redditi.

La contabilità semplificata deve intendersi come il regime contabile "*naturale*" delle imprese che soddisfano i requisiti oggettivi e soggettivi previsti dall'art. 18 D.P.R. 600/1973; resta comunque salva la facoltà di optare per il regime di contabilità ordinaria¹⁸.

La scelta di prevedere semplificazioni nella contabilità, non è stata accompagnata da particolari forme di accertamento per questi soggetti. La riscontrata propensione all'evasione e la più sommaria rappresentazione del reddito d'impresa con la contabilità semplificata hanno portato l'inserimento di metodi di accertamento extracontabili, pur in presenza di una contabilità semplificata corretta. Tralasciando la discussione sull'accertamento extracontabile, che è argomento del secondo capitolo, bisogna evidenziare come contabilità semplificata non sia sinonimo, a priori, di evasione. Non è in assoluto vero che la contabilità semplificata favorisca l'evasione, non consentendo una completa rappresentazione dei fatti aziendali. Non vi è differenza sul grado di completezza e correttezza tra contabilità semplificata e ordinaria. È vero che le scritture secondo il regime semplificato non forniscono dettagliatamente i dati sui movimenti finanziari e sulle compensazioni patrimoniali, ma non per questo a prescindere devono essere inattendibili. La propensione all'evasione delle piccole imprese non dipende certo dal tipo d'impianto contabile utilizzato, ma dalla mera facoltà di occultare i fatti aziendali rilevanti, perché le piccole imprese hanno un contatto più frequente con i consumatori finali, che nella maggior parte dei casi non hanno interesse a farsi rilasciare una documentazione fiscale per certificare il reale corrispettivo pagato¹⁹. Infine, l'impianto contabile per i piccoli imprenditori non ha alcun ruolo di controllo e verifica all'interno dell'azienda, perché proprietà e amministrazione coincidono e quindi le scritture contabili sono viste come un onere, un inutile e costoso apparato formale.

nuova attività è il regime forfetario. Il regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e il regime degli "ex minimi" sono stati abrogati con la legge di stabilità 2015, ed il regime dei nuovi contribuenti minimi è rimasto in vigore dal 2007 al 31/12/2015.

¹⁷ La determinazione del reddito d'impresa per le imprese in contabilità semplificata, non si basa sulle variazioni del risultato netto del conto economico, bensì sulla differenza tra componenti positive e negative del reddito, direttamente desumibili dalle resultanze della contabilità (art. 66 TUIR)

¹⁸ PINO C., *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, cit., 57.

¹⁹ Dietro queste vendite "al nero" c'è un vero e proprio arbitraggio. Cosa diversa è invece nel caso in cui abbiamo a che fare con spese mediche, ad esempio. In questo contesto il consumatore finale ha tutto l'interesse a farsi rilasciare una fattura che documenta il costo sostenuto, in quanto questa gli dà la possibilità di detrazione d'imposta.

L'omessa rilevazione dei corrispettivi di certo non si ritrova in contabilità Ufficiale, ma altrove, come in un conto corrente intestato al titolare dell'impresa. Si tratta di un'evasione "rozza" (evasione di fatto) alla quale talvolta si contrappongono simmetriche operazioni di acquisto di beni o servizi realizzate "al nero" oppure "in bianco" ma in assenza di contabilizzazione²⁰. Nelle imprese di grandi dimensioni avviene tutt'altro. La contabilità è il punto di partenza per gli accertamenti del reddito e il ragionamento sui dati della dichiarazione. Qui l'evasione "rozza" è sostituita da un'evasione più raffinata, dove evasione e contabilità possono andare a "braccetto"²¹.

Indipendentemente dal tipo di contabilità adottata, se l'impresa assume le vesti di sostituto d'imposta per i redditi di lavoro dipendente devono essere tenuti i libri paga e matricola, a norma dell'art. 21 del D.P.R. 600/1973.

In ultima analisi, il sistema contabile per gli artisti e i professionisti non è previsto dalla normativa civilistica, ma solo dalla normativa tributaria, all'art. 19 del D.P.R. 600/1973, con opportune integrazioni dal D.P.R. 695/1996. Il regime di contabilità proprio di tali soggetti è limitato alla tenuta di un registro, dove annotare le somme percepite e le spese inerenti all'esercizio, in modo cronologico. In virtù di opzione, gli esercenti arti e professioni possono optare per una contabilità ordinaria, consistente nella tenuta del registro delle operazioni contabili e delle movimentazioni finanziarie, dei registri Iva, del registro dei beni ammortizzabili e del libro unico del lavoro.

Al termine di ogni esercizio le risultanze contabili, opportunamente riclassificate, confluiscono nel rendiconto di esercizio, o per le società di capitali, formano il bilancio d'esercizio. Il bilancio è una sintesi che evidenzia la situazione economica e patrimoniale dell'impresa.

Il bilancio d'esercizio non è una scrittura contabile in senso stretto. Infatti, non compare nella sezione del codice civile dedicata alle scritture contabili, ma è disciplinato da articoli a sé stanti (2423 e seguenti). Il bilancio è il risultato del sistema contabile aziendale, per cui non contiene nuove registrazioni o annotazioni, ma semplicemente rappresenta i fatti di gestione risultanti dalle scritture contabili.

Il bilancio d'esercizio ha una relazione indissolubile con le scritture contabili. Quest'ultime sono la base per la redazione dello stesso bilancio: senza di esse il bilancio non potrebbe esistere. Le scritture contabili hanno una funzione strumentale rispetto alla redazione del bilancio d'esercizio. L'obbligo di redazione delle scritture contabili non è altro che collegato

²⁰ BEGHIN M., *Diritto tributario*, cit., 233.

²¹ BEGHIN M., *Diritto tributario*, cit., 236 e ss.

all'obbligo di elaborazione del bilancio, in quanto è praticamente impossibile pensare di redigere un conto economico e uno stato patrimoniale, in modo veritiero e fedele, senza avere alla base il supporto delle scritture contabili tenute in modo sistematico. Questo principio è molto enfatizzato nelle società di capitali, dove la stesura del bilancio è obbligatoria ai fini pubblicistici per informazione dei terzi. Dove, invece, il bilancio ha la funzione di regolare i rapporti privati tra i soci (nelle società di persone), quindi meramente interna, questa convinzione s'indebolisce. Con ciò, non si deve, però, assolutamente pensare che per questi soggetti la contabilità sia facoltativa, tutt'altro. L'unica differenza con le società di capitali, è che in questo caso, il bilancio o rendiconto non ha specifica rilevanza esterna.

Gli accadimenti aziendali hanno rilevanza anche dal punto di vista tributario, perché la base imponibile delle imposte dirette discende dalle risultanze contabili. La ragione per cui l'imponibile fiscale dipende dal risultato del conto economico è che tale prospetto del bilancio ben rappresenta la situazione aziendale. Il dato civilistico rappresenta il punto di partenza, dovendo poi il medesimo essere "*filtrato*"²² attraverso una serie di variazioni puramente fiscali, necessarie per trasformare il risultato d'esercizio, utile o perdita che sia, in imponibile fiscale²³.

Il legislatore fiscale detta dei criteri di valutazione con finalità diverse rispetto alla normativa civilistica. Mentre la disciplina civilistica detta norme finalizzate a che il management dell'azienda non tenda a rappresentare una situazione economica-patrimoniale superiore a quella reale e detta dei criteri di valutazione volti alla tutela e integrità del capitale sociale, improntati prevalentemente sulla veridicità e prudenza; la norma fiscale, viceversa, nei limiti costituzionali del giusto imponibile, detta dei criteri di valutazione e d'imputazione delle componenti reddituali, che pongono delle limitazioni affinché non venga rappresentata una realtà economico-patrimoniale diversa da quella reale. Pertanto nella redazione del bilancio, si pone il problema di quali criteri di valutazione occorre osservare data l'obbligatorietà di entrambe le norme²⁴. La normativa civilistica preferisce la prospettiva della continuazione

²² TINELLI G., *Bilancio d'esercizio, principi contabili internazionali e accertamento tributario*, in Riv. Dir. Trib., 2010, 186

²³ Attraverso il sistema delle variazioni si può arrivare ad avere una perdita fiscale, partendo da un utile d'esercizio; oppure arrivare ad avere un reddito soggetto a imposizione partendo da una perdita civilistica. Le variazioni sono in aumento quando derivano da proventi non imputati al conto economico ma utili a formare il reddito d'impresa, oppure da costi imputati al conto economico ma non ammessi in deduzione. Le variazioni in diminuzione derivano da costi non imputati al conto economico ma ammessi in deduzione oppure da proventi imputati ma esenti.

La partenza dal risultato civilistico è motivata dall'esigenza di assicurare certezza nel rapporto tributario. Però il legislatore fiscale predetermina normativamente livelli di discrezionalità di fronte a componenti di reddito basati su stime, come ammortamenti e accantonamenti. In più per evitare evasione ed elusione, impone dei limiti di deducibilità di costi, come succede per gli interessi passivi.

²⁴ AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., 175 e ss.

dell'attività imprenditoriale, con l'obiettivo di fornire, tramite il bilancio, una situazione il più possibile aderente alla realtà. Al contrario, la normativa tributaria è incentrata sul garantire certezza e semplicità ai rapporti tra Fisco e contribuente e ha tutto l'interesse a evitare evasioni o elusioni d'imposta²⁵.

In tema di conservazione delle scritture contabili la normativa civilistica, con l'art. 2220 c.c., stabilisce che le scritture devono essere conservate per dieci anni dall'ultima registrazione e che per lo stesso periodo devono essere conservate le fatture, le lettere, i telegrammi ricevuti e le copie delle fatture, delle lettere e dei telegrammi spediti. Viceversa, nel D.P.R. 600/1973, ex art. 22, si dispone che le scritture contabili, obbligatorie per le leggi tributarie, per il codice civile o per leggi speciali, devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, quindi anche oltre il termine previsto dalla normativa civilistica. Potremmo dedurre che la disciplina civilistica sia la norma e che quella tributaria sia l'eccezione, collegata alla definitività degli accertamenti. In questi casi, infatti, si guardano determinate situazioni, e precisamente quelle in cui sono emessi accertamenti dall'Amministrazione fiscale.

Il terzo comma dell'art. 2220 prevede la possibilità di conservare scritture e documenti contabili su supporti d'immagine, a condizione che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano essere leggibili in qualsiasi momento con mezzi messi a disposizione dal soggetto che si avvale di questi supporti. La portata dell'art. 2220 c.c. è stata amplificata con l'art. 39 del D.lgs. 82/2005. Infatti, quest'articolo parla più in generale di “*supporti informatici*”, specificando che i libri e le scritture, di cui sia obbligatoria la tenuta, possono essere formati e conservati su tali supporti, in conformità delle disposizioni dello stesso

²⁵ La presenza di due gruppi distinti di norme che regolano la stessa materia, ossia la redazione del conto economico e dello stato patrimoniale, ha creato delle incertezze. Così, il legislatore ha dovuto ricercare delle soluzioni per risolvere il problema de “l'inquinamento fiscale” del bilancio.

L'inquinamento fiscale è dovuto al fatto che ci sono criteri di valutazione e imputazione previsti esclusivamente dalla normativa tributaria che vanno a ostacolare la funzione posta in essere al bilancio, ossia una rappresentazione veritiera e corretta della situazione economico e patrimoniale, secondo il codice civile. Gli interventi legislativi per cercare di affrontare questo problema sono stati due: un primo principio del “doppio binario” e il secondo di “derivazione”.

Con la prima espressione si dava la possibilità di seguire le regole valutative tributarie, indipendentemente dal comportamento tenuto nel bilancio civile, e quindi con la possibilità di dedurre ulteriori componenti negativi, concessi dalla legislazione fiscale, solo ai fini tributari. Infatti, in un primo momento, il bilancio d'esercizio era stilato solo nel rispetto della normativa civilistica e, in un secondo momento, per rispettare la disciplina fiscale, il contribuente effettuava extracontabilmente le rettifiche tributarie pervenendo alla determinazione del reddito d'impresa.

Viceversa, con il principio di derivazione non è più ammessa la possibilità di operare rettifiche extracontabili in applicazioni di norme fiscali. Nella determinazione del reddito fiscale si dovrà considerare direttamente il risultato di esercizio facendo salve contabilmente le disposizioni previste dalla normativa fiscale.

Attualmente, e precisamente dal 2008, il principio vigente nel nostro ordinamento è quello di derivazione.

codice. Di conseguenza, si consente oltre alla conservazione, anche la formazione digitale di documenti contabili.

Al successivo art. 43 del D.lgs., comma 1, si prevede che: “*I documenti degli archivi, le scritture contabili, la corrispondenza ed ogni atto, dato o documento di cui è prescritta la conservazione per legge o regolamento, ove riprodotti su supporti informatici sono validi e rilevanti a tutti gli effetti di legge, se la riproduzione e la conservazione nel tempo sono effettuate in modo da garantire la conformità dei documenti agli originali [...].*”

In conclusione si ricava che, le scritture possono essere validamente formate sia su supporto cartaceo sia su supporto informatico e possono essere conservate indifferentemente su supporto cartaceo o su supporto informatico²⁶.

La conservazione elettronica dei registri può essere sostitutiva di quella cartacea, purché si garantisca la fissazione del loro contenuto al momento di attivazione della procedura. Si possono conservare digitalmente tutti i registri o solo alcuni, rispettando l'ordine cronologico dei dati²⁷. La conservazione elettronica deve rispettare dei requisiti tecnici. Tra le più importanti: si deve dare origine a documenti statici e non modificabili, vale a dire che non siano alterabili durante la fase di accesso e di conservazione; le registrazioni devono corrispondere ai documenti e devono essere leggibili in ogni momento; a richiesta degli organi di controllo, il contribuente deve essere in grado di visualizzare il documento, permettendo la lettura anche solo tramite video del sistema elettronico.

1.3 LE CARATTERISTICHE E L'ATTENDIBILITÀ DEL SISTEMA CONTABILE

“*Fermo restando quanto stabilito dal codice civile per il libro giornale e per il libro degli inventari e dalle leggi speciali per i libri e registri da esse prescritti, le scritture contabili [...], ad eccezione delle scritture ausiliarie [...], devono essere tenute a norma dell'articolo 2219 del codice civile e numerate progressivamente in ogni pagina, in esenzione dell'imposta di bollo. [...]*”. Questo appena citato è il primo comma dell'art. 22 del D.P.R. 600/1973, in materia di tenuta delle scritture contabili, dopo le modifiche apportate nel 2001, con la legge n. 383.

Nell'art. 2219 c.c. è precisato che tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di “*un'ordina contabilità*”. Con ciò si stabiliscono delle regole contabili per rappresentare in maniera chiara e completa la consistenza patrimoniale dell'impresa, il movimento degli affari

²⁶ MENTI F., *La documentazione d'impresa: profili tributari*, cit., 210.

²⁷ Circ. Agenzia delle Entrate 24 giugno 2014 n. 18/E e Circ. 6 dicembre 2006 n. 36/E.

e, quindi, lo svolgimento dell'impresa e i risultati del periodo considerato. Sotto questo profilo, si può dire che l'art. 2219 c.c., lascia libero l'imprenditore di scegliere i sistemi di contabilizzazione, purché forniscano una rappresentazione chiara e completa dei fatti, atti e operazioni riguardanti l'attività d'impresa²⁸.

La tenuta dei registri e dei libri contabili deve rispettare alcune tipologie di formalità. Se queste formalità non sono rispettate, le scritture e le connesse registrazioni sono considerate irregolari e non attendibili. I due tipi di formalità sono:

- Estrinseche, se riguardano l'esteriorità dei libri e dei registri e l'esecuzione è affidata all'Ufficio del registro delle imprese o al notaio. La loro mancanza provoca un'irregolarità totale del libro;
- Intrinseche, se prendono in esame il modo con cui devono farsi le registrazioni e l'attuazione riguarda direttamente chi tiene i rispettivi registri o libri contabili. Il loro non rispetto causa l'irregolarità delle singola o delle singole registrazioni.

Negli articoli 2215 (*“Modalità di tenuta delle scritture contabili”*) e 2219 (*“Tenuta della contabilità”*) del c.c. sono disciplinate le rispettive formalità.

L'art. 2215 e, in particolare, le formalità estrinseche hanno subito negli anni delle modifiche sostanziali da parte del legislatore, dettate dall'esigenza di semplificare adempimenti di natura strettamente formale. Con il D.l. n. 357/1994 è stato soppresso l'obbligo di sottoporre a vidimazione annuale il libro giornale, il libro degli inventari e libri sociali obbligatori all'art. 2421 c.c.; con la legge n. 383 del 2011 sono stati aboliti gli obblighi di bollatura e vidimazione iniziali. Nell'attuale formulazione dell'art. 2215 c.c. di obbligatorio si prevede solo la numerazione progressiva delle pagine, prima della messa in uso dei libri o registri. La bollatura e la vidimazione iniziale, per certi libri, continuano a essere valide nei casi in cui sia specificamente previsto da leggi speciali. Il secondo comma dell'art. 2215 specifica che per il libro giornale e per il libro degli inventari bollatura e vidimazioni sono abrogate. La sola regola della numerazione delle pagine non vale, invece, per i libri sociali (ex art. 2421 c.c.), dove è ancora richiesta la bollatura.

Tuttavia, possiamo riscontrare un contrasto tra l'art. 2215 e 2710 del c.c.. Il fatto che l'art. 2215 sia stato sottoposto a modifiche, mentre l'art. 2710 sia rimasto inalterato, porta delle incongruenze. Come detto sopra, per l'art. 2215 l'unica formalità estrinseca rilevante è la numerazione delle pagine, ma l'art. 2710 non prevede lo stesso. Quest'ultimo tratta in materia di efficacia probatoria tra gli imprenditori e stabilisce, che per la funzione di mezzo di prova a favore dell'imprenditore, il libro deve essere numerato, bollato e vidimato. Di conseguenza,

²⁸ MENTI F., *La documentazione d'impresa: profili tributari*, cit., 24.

se l'imprenditore intende utilizzare i predetti libri come mezzi di prova, li deve obbligatoriamente bollare e vidimare, oltre che numerare le pagine progressivamente.

Per analizzare le formalità intrinseche, è necessario far luce sul concetto di “*scritture contabili formalmente corrette*”. Qui il termine formale tocca i profili di esteriorità, non di contenuto. Una scrittura è formalmente corretta se rappresenta le operazioni aziendali in conformità delle regole ragionieristiche-contabili, indipendentemente dal fatto che tale operazione si sia concretamente verificata. La correttezza della forma attiene all'ordine nell'esposizione dei dati non alla loro veridicità²⁹. Di formalità intrinseche si occupa l'art. 2219 del c.c., che stabilisce che tutte le scritture devono essere tenute secondo “*un'ordinata contabilità*”, senza spazi in bianco, senza interlinee, senza traporti a margini e senza abrasioni. Se è necessario fare delle cancellazioni, queste devono essere eseguite in modo tale che le parole cancellate siano leggibili. Peccato, però, che questa norma sia una tra le più obsolete. È una disposizione scritta negli anni '40, quando il contesto economico era completamente diverso dall'attuale e la tenuta dei libri veniva eseguita manualmente. La “tecnologia” di allora non è certo quella di questi tempi. La disposizione, a quel tempo, mirava a garantire con “*un'ordinata contabilità*” la possibilità di lettura e di ricostruzione successiva dei fatti aziendali e l'immediata riconoscibilità d'interventi successivi all'originaria annotazione. Pertanto occorre garantire un'esposizione ordinata dei fatti, secondo metodologie contabili univoche e riconosciute, con modalità “grafiche” idonee al controllo e ad una successiva riletture. In questo caso si spiega la prescrizione dell'assenza di spazi bianchi, d'interlinee e la necessità che le eventuali correzioni siano apportate in modo “trasparente”³⁰. L'evoluzione della tecnologia e la diffusione dei computer rendono oggi queste norme quasi incoerenti. Oggi il problema di un'ordinata contabilità, dal punto di vista formale, non esiste più. I tabulati forniti dal computer o da qualsiasi elaboratore informatico sono molto ordinati e perfettamente leggibili. Il problema, invece, che sussiste riguarda la possibilità di alterare successivamente le registrazioni già effettuate. Infatti, con l'elaborazione informatica si può fare un ordinamento crescente di data a prescindere dall'ordine e dalla data d'imputazione delle annotazioni. Pertanto c'è la possibilità di intervenire su dati già immessi, variandoli o anche eliminandoli, ottenendo come risultato sempre dati ordinati, grazie alla possibilità di ricostruzione coerente degli archivi dei dati immessi³¹.

²⁹ BEGHIN M., *La contabilità inattendibile e l'accertamento “induttivo-extracontabile” nella morsa degli studi di settore*, in GT 2009, cit., 967.

³⁰ PINO C., *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, cit., 69 e ss.

³¹ PINO C., *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, cit., 70 e ss.

Creare dei sistemi che prevedano solo una registrazione immediata e non diano la possibilità di sovrascrivere i dati successivamente o chiedere ai produttori di software programmi con specifiche caratteristiche potrebbero costituire delle soluzioni al problema. Però, nell'insieme bisogna tenere in considerazione i costi che questi nuovi sistemi potrebbero avere e la rapidità con cui a oggi si muove il mondo dell'informatica.

La soluzione migliore non potrebbe che essere quella di riformulare l'art. 2219 c.c., in modo da poter ancora assicurare le formalità intrinseche e garantire l'inviolabilità dei dati immessi con sistemi informatici.

Nonostante tutto, dobbiamo ricordare che nel 2009 il legislatore ha introdotto una norma che legittima, finalmente, nel codice civile i documenti informatici. Si tratta dell'inserimento dell'art. 2215 bis c.c., entrato in vigore con la legge n. 2/2009.

Con quest'articolo è stata introdotta la possibilità di formare e tenere le scritture contabili in modalità informatica. Prima dell'introduzione dell'articolo, gli unici sistemi di tenuta alternativi a quelli cartacei erano quelli meccanografici, che in ogni caso prevedevano l'obbligo di stampa. Gli obblighi di firma digitale e di marcatura temporale, a oggi previsti, sono stati inseriti per sostituire le tradizionali tecniche di numerazione progressiva e vidimazione previsti per le scritture tenute tramite supporto tradizionale. Al terzo comma si prevede, infatti, che *“Gli obblighi di numerazione progressiva e di vidimazione previsti dalle disposizioni di legge o di regolamento per la tenuta dei libri, repertori e scritture sono assolti, in caso di tenuta con strumenti informatici, mediante apposizione, almeno una volta all'anno, della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore o di altro soggetto dal medesimo delegato”*. Con la firma digitale il documento è reso immodificabile e riferibile all'imprenditore o a un suo delegato; con la marcatura temporale vengono, invece, attribuiti allo stesso una data e un orario opponibili a terzi. L'articolo in questione si riferisce alla documentazione che nasce in un formato digitale e che assume rilevanza in tale modalità, proprio perché rispetta i requisiti previsti dalla norma stessa. I documenti digitali così formati hanno la stessa efficacia probatoria di quelli formati con modalità cartacea, essendo espressamente applicabili gli artt. 2709 (efficacia probatoria contro l'imprenditore) e 2710 (efficacia probatoria tra imprenditori) del codice civile.

Il sistema del reddito d'impresa è stato completamente incentrato, con la riforma del 1971, sulla tenuta obbligatoria delle scritture contabili. Infatti, solo tramite le scritture è possibile determinare gli elementi positivi e negativi che compongono e determinano il reddito imponibile. Con la stessa legge, è stato esteso tale obbligo a tutti i soggetti che

producono reddito d'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica e dal grado di organizzazione. Si determina così un rapporto tra obbligo contabile e determinazione del reddito, caratterizzato dal fatto che le scritture contabili sono sia l'oggetto che lo strumento principale di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria. La stessa Amministrazione deve, quindi, contare su un adempimento dell'obbligo di tenuta della documentazione contabile che garantisca una rappresentazione veritiera, corretta e coerente dell'attività d'impresa nel periodo d'imposta. Questa garanzia esiste quando la tenuta delle scritture è avvenuta senza che siano state omesse informazioni o che siano state fatte false o inesatte registrazioni oppure compiute irregolarità formali.

Le annotazioni delle operazioni d'impresa omesse, false, inesatte o le irregolarità formali non rilevano ai fini della rettifica del reddito dichiarato, come fatti che servono per ritenere inattendibili le scritture contabili nel loro complesso e per legittimare l'Amministrazione finanziaria a determinare il reddito d'impresa sulla base di dati, notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza³².

Le scritture contabili rappresentano perciò non solo un adempimento obbligatorio previsto dalla legge a carico dei soggetti produttori di redditi a determinazione contabile, ma al contempo un elemento di garanzia per il contribuente contro gli arbitrii dell'Amministrazione nella determinazione degli imponibili³³.

Se le scritture sono sprovviste delle formalità richieste dalla legge o riportano annotazioni errate, incomplete o false si rivelano irregolari.

Non è comunque vietato correggere gli errori che si generano con le registrazioni nelle scritture contabili. Della possibilità di modifica ne parla in modo esiguo l'art. 2219 c.c.. Come detto sopra, questo articolo ammette la cancellazione, purché ciò che viene cancellato sia leggibile. Rimane, comunque, un rimedio eccezionale. Infatti, deve essere inteso come "qualche cancellazione", con un limite. Il numero elevato di cancellazioni potrebbe rendere poco attendibile il complesso delle registrazioni e la non chiara motivazione di cancellazione potrebbe precludere la fondatezza del libro o del registro.

Perché una rettifica sia considerata valida e certa deve essere tempestiva, rispettare il requisito di cronologia e del collegamento e, infine, essere motivata. Pertanto la rettifica non deve essere eseguita a distanza di tempo dalla scoperta dell'errore, deve avere una sua data rispetto alle registrazioni e rettifiche successive, deve richiamare la data e il numero della

³² MENTI F., *La documentazione d'impresa: profili tributari*, cit., 213.

³³ PINO C., *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, cit., 35.

scritturazione rettificata e deve essere motivata, perché le abrasioni sono vietate, per cui si deve giustificare l'eccezione alla regola.

Le disposizioni tributarie in materia di rettifica non prevedono nulla, semplicemente rimandano all'art. 2219 del c.c..

Ci sono tuttavia delle soluzioni che cercano di evitare il compiere d'irregolarità e promuovono la redazione delle scritture contabili in modo chiaro e veritiero. Oltre alle sanzioni³⁴, il sistema prevede dei rimedi per scoraggiare sia le omissioni di registrazione di proventi, sia l'insufficiente o parziale registrazione dei costi. Si tratta di comportamenti che hanno come conseguenza l'occultazione della materia imponibile. In particolare, per i costi si richiamano gli articoli 109, comma 5, del TUIR e 61 del D.P.R. 600/1973. Nel primo caso, il principio sancito è quello della deducibilità dei costi d'esercizio e, più in generale, degli elementi negativi di reddito, a condizione che essi partecipino alla formazione del bilancio. Ciò afferma che il bilancio riveste una funzione costitutiva dell'esistenza e dell'inesistenza di elementi positivi e negativi di reddito e della stessa situazione-base del tributo.

Nel secondo caso, l'art. 61 del D.P.R. 600/1973 determina che il contribuente obbligato alla tenuta della contabilità non può provare circostanze diverse o in contrasto da quelle risultanti dalle stesse scritture contabili. Questo è un principio essenzialmente processuale, che riguarda la facoltà di prova giurisdizionale, ma non si può negare che tale concetto vada a rafforzare l'art. 109 del TUIR. Se un costo non è contabilizzato, non solo non potrà essere dedotto, ma la sua esistenza non potrà nemmeno essere fatta valere davanti al giudice.

La tenuta di una corretta contabilità rappresenta sia il presupposto per la redazione di un bilancio veritiero, sia uno strumento di difesa nel caso di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria. Quest'ultima non può trascurare le risultanze di una corretta contabilità ordinaria, ed è, così, obbligata a dimostrare a suo carico le rettifiche che intende apportare a quanto dichiarato dal contribuente.

Tuttavia anche una contabilità formalmente impeccabile può essere giudicata inattendibile dall'Amministrazione e può essere disattesa, a danno del contribuente, in particolare quando sussistono determinate condizioni.

Nella normativa non esiste un significato chiaro e coinciso di "*attendibilità*". In generale si può dire che una dichiarazione è attendibile se idonea a rappresentare la verità senza aver

³⁴ Nel momento in cui la tenuta delle scritture contabili è irregolare, ci sono delle conseguenze sia dal punto di vista civile, sia tributario e sia penale. Dal punto di vista civilistico, se l'imprenditore non tiene in modo corretto e veritiero le scritture non le può utilizzare come mezzo di prova a suo favore (parte che sarà meglio approfondita nel secondo capitolo). Nella disciplina tributaria ci sono sanzioni amministrative, che dipendono dalla gravità dell'irregolarità. Infine nella disciplina penale, la mancanza delle scritture o la loro tenuta non veritiera e corretta è equiparata all'occultamento o distruzione della stessa ed è punibile con la reclusione.

bisogno di altri elementi probatori, rispetto alla stessa dichiarazione. Adattando questo concetto al mondo contabile, si può dire che c'è attendibilità quando le scritture sono idonee a rappresentare le operazioni aziendali effettivamente svolte. Per dare un giudizio di attendibilità servono tre requisiti: la regolarità formale, la completezza delle annotazioni e la correttezza (veridicità ed esattezza) delle singole registrazioni. Una volta individuata la mancanza, di uno o più elementi, occorre valutare se il livello di gravità delle violazioni supera una determinata soglia di rilevanza, la quale porterà l'intero sistema contabile ad essere inattendibile, in quanto non offrirà più le garanzie proprie di una contabilità sistematica.

L'art. 39³⁵, secondo comma, letta d), del D.P.R. 600/1973 traccia una definizione generale di contabilità inattendibile, affermando che la stessa si rileva *“quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica”*. L'articolo in questione equipara la fattispecie di scritture inattendibili con i casi in cui il reddito d'esercizio non venga dichiarato in dichiarazione o il contribuente non abbia tenuto le scritture, o ancora le stesse non siano disponibili per forza maggiore; infatti anche lo smarrimento incolpevole dei libri obbligatori genera il medesimo effetto in quanto comunque il contribuente non è in grado di consentire l'ispezione delle scritture contabili da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Affinché si perdano le garanzie offerte da un sistema contabile che, solitamente, descrive l'andamento dell'impresa nel suo complesso, occorre che la contabilità sia giudicata inattendibile, a causa d'irregolarità formali, omissioni, false o inesatte indicazioni, gravi, numerose e ripetute. Pertanto per determinare l'inattendibilità, il Fisco deve dimostrare necessariamente l'impossibilità di utilizzo delle scritture contabili, poiché non in grado di rappresentare le operazioni economiche dell'impresa e i relativi risultati conseguiti.

L'inattendibilità delle scritture contabili è ciò che differenzia l'accertamento contabile dall'accertamento induttivo. Si parla di accertamento analitico-contabile del reddito quando l'Amministrazione finanziaria procede alla rettifica delle singole voci di costo e di ricavo, così da mantenere inalterato lo schema di determinazione, costituente il processo naturale

³⁵ Nel passato la definizione di contabilità inattendibile si poteva ritrovare anche nel D.P.R. 570/1996, emanato in attuazione delle norme che disciplinavano l'accertamento sugli studi di settore. Tale regolamento oggi non è più applicabile, a seguito delle numerose modifiche apportate alla disciplina degli studi di settore. Non è stato comunque in grado di tracciare in modo univoco e concreto la nozione d'inattendibilità, facendo al contrario solo un'elencazione casistica di svariate irregolarità formali e sostanziali, individuate con criteri poco omogenei e poco precisi.

attraverso il quale si giunge a individuare il reddito imponibile. Tale metodo di accertamento presuppone che le scritture contabili alla base siano state redatte in maniera tale da riprodurre fedelmente la reale situazione reddituaria dell'impresa. Al contrario, si parla di accertamento induttivo nel momento in cui le scritture contabili siano inattendibili e quindi non più idonee a dare rappresentazione del reale reddito conseguito. In tali casi, quindi, all'Ufficio incaricato del controllo viene riconosciuta la facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili e può procedere induttivamente alla determinazione del reddito d'impresa, basata su notizie e dati raccolti o venuti a sua conoscenza.

L'esistenza di scritture inattendibili presuppone una non adeguata rappresentazione delle operazioni attuate, da un punto di vista quantitativo o qualitativo, con l'impossibilità di determinare il reddito effettivo d'impresa.

Il legislatore pone determinate regole formali e sostanziali per la tenuta delle scritture contabili allo scopo di garantire l'attendibilità. Al contrario, il giudizio d'inattendibilità sarà dato nel momento in cui si verifica, in un primo momento, l'esistenza di una o più irregolarità, formali o sostanziali, e in seguito si dovrà valutare il superamento o meno della soglia di rilevanza.

Le regolarità formali si basano sull'esistenza di elementi di fatto e documentali precisi, quali la correttezza delle annotazioni, la cronologicità e la tempestività. Di qui la previsione già enunciata nell'art. 22 D.P.R. 600/73, il quale rimanda all'art. 2219 c.c.. A oggi, come già ribadito, l'introduzione dei computer e l'evoluzione del mondo informatico hanno notevolmente limitato la portata di queste disposizioni. Il legislatore, purtroppo ancora fermo al 1942, non esaurisce il concetto di regolarità formale, così com'è mutato in questi anni. Il giudizio in merito ad una contabilità formalmente regolare rimane solo un problema di apprezzamento dei profili di esterioresità delle scritture contabili.

Tra l'altro la correttezza formale della contabilità, ad esempio, non è la caratteristica mancante dei piccoli imprenditori. Perché come già specificato, il metodo di evasione da loro impiegato non incide affatto sulla formalità. Allo stesso modo, l'imprenditore che vuole abbattere la sua base imponibile con costi fittizi non fa nulla che va a contrastare con il principio di regolarità formale, perché dal punto di vista estetico, la sua contabilità è inattaccabile.

D'altra parte, necessita fare una distinzione tra il concetto di contabilità inattendibile nel complesso e inattendibilità della singola scrittura contabile. Solo nel primo caso sarà possibile procedere con un accertamento induttivo, ma si badi bene che anche una sola irregolarità di una singola scrittura contabile può produrre effetti sulla contabilità nel complesso, facendola

risultare nel totale inattendibile. Al contrario, se la singola scrittura inattendibile non indebolisce la contabilità nel suo complesso, si procederà con un accertamento analitico.

Ne consegue che il giudizio d'inattendibilità non potrà che fondarsi sul riscontro di gravi, numerose e ripetute violazioni, tenendo conto delle caratteristiche specifiche delle irregolarità riscontrate. Si avranno violazioni numerose nell'ipotesi di molteplici irregolarità formali di diverso tipo, mentre si avranno violazioni ripetute quando la stessa irregolarità si presenta più volte. Infine, stabilire la gravità di una situazione comporta un giudizio sulla possibilità che la violazione sia tale da far venir meno le garanzie della contabilità sistematica. È possibile avere una sola violazione talmente grave da generare inattendibilità complessiva; oppure avere violazioni che non sono sufficientemente gravi, ma data la loro ripetitività e numerosità raggiungono quella soglia di rilevanza da far scattare l'inattendibilità del sistema contabile. Il carattere di attendibilità non è fissato in sede legislativa, per questo la valutazione va compiuta caso per caso e opportunamente argomentata e motivata.

In tema di regolarità formale, è opportuno ricordare che la tenuta di una contabilità formalmente regolare, da parte del contribuente, non impedisce una ricostruzione indiretta dei ricavi e del volume d'affari sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti. Pertanto, è legittimo il metodo di ricostruzione indiretta dei ricavi, anche in presenza di una contabilità formalmente regolare, a condizione che esistano delle presunzioni qualificate, ai sensi dell'articolo 2729 del c.c.³⁶

Invece, si considerano irregolarità sostanziali tutte quelle violazioni che riflettono sulla dimensione del reddito d'impresa generando sottrazione d'imponibile.

Mentre un'irregolarità formale può consistere nell'inversione dell'ordine di registrazione di due operazioni, la registrazione di una sola parte del volume di affare darà luogo a un'irregolarità sostanziale tale da rendere inattendibile la contabilità. La "*semplice*" aggiunta di uno zero a un importo di contabilità fa sì che quella contabilizzazione incida direttamente sulla dimensione del reddito d'impresa.

Il controllo sostanziale delle scritture riguarda l'idoneità a rappresentare fedelmente l'attività dell'impresa e quindi il rispetto di tre requisiti: completezza, esattezza e veridicità. La completezza stabilisce che le annotazioni corrispondano alla documentazione di base, ossia di primo grado come lo può essere una fattura. Con l'esattezza ci si riferisce alle modalità tecniche di annotazione delle operazioni, nel rispetto di norme e principi elaborati dalle scienze contabili e dalla ragioneria, per garantire lo scopo di informazione. Infine, la

³⁶ Questo tema sarà approfondito maggiormente nel secondo capitolo.

veridicità obbliga a una corrispondenza quantitativa dei dati annotati con quelli desunti dalla documentazione contabile o da altri elementi in possesso degli Uffici.

Lo stesso articolo 39 D.P.R. 600/1973 prevede che si possa eseguire un accertamento contabile solo nel caso in cui le registrazioni si presentino come complete, esatte e veritiere, ossia regolari dal punto di vista sostanziale e idonee a rappresentare fedelmente l'attività dell'impresa. La contabilità si presenta regolare dal punto di vista sostanziale se dotata di registrazioni complete, ossia di registrazioni alla cui base risiede un documento correttamente conservato.

Anche per le irregolarità sostanziali deve essere stabilita la gravità delle stesse. Si deve tener conto del ruolo giocato e quindi del *"peso"* delle omissioni, inesattezze e falsità sull'idoneità delle scritture a rappresentare con un certo grado di verosimiglianza la situazione economica-patrimoniale dell'impresa. Si dovrà per tanto determinare sia la quantità delle violazioni sia il loro ordine di grandezza in relazione al numero complessivo di registrazioni effettuate.

La giurisprudenza specifica che in materia di violazioni sostanziali non risulta particolarmente significativa, perché, in primo luogo, difficilmente sorge un lungo contezioso a seguito di irregolarità da elementi fattuali certi. Il contribuente conscio delle irregolarità contestate, preferisce avvalersi degli strumenti che l'ordinamento gli offre, per una soluzione agevolata della controversia. In secondo luogo, l'Amministrazione tende a rilevare le più visibili irregolarità formali, preferendo la rettifica delle attività non dichiarate sulla base di presunzioni qualificate e ponendo in essere un accertamento analitico-induttivo³⁷, in mancanza di violazioni sostanziali che risultano facilmente contestabili. In sostanza l'accertamento contabile in senso stretto, che muove esclusivamente da violazioni sostanziali rilevate in sede di controllo, non è statisticamente la metodologia di accertamento più utilizzata, essendo usualmente riservato alle imprese di più grandi dimensioni, dove proprio dall'impostazione contabile può scaturire un occultamento di materia imponibile³⁸.

Tuttavia, la stessa giurisprudenza ha considerato irregolarità sostanziale la costante mancata indicazione in fattura di tutti gli elementi che rendono possibile l'identificazione del bene ceduto o servizio prestato. Inoltre, ha stabilito che costituiscono irregolarità sostanziali le annotazioni di operazioni su quaderni, brogliacci o altri documenti ottenuti durante ispezioni e verifiche presso la sede dell'impresa, non presenti in contabilità Ufficiale.

Dopo aver discusso sulle irregolarità, formali o sostanziali, sembra opportuno esaminare le conclusioni sull'attendibilità o meno di una contabilità che presenti un conto economico

³⁷ Art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. 600/1973.

³⁸ PINO C., *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, cit., 106.

attendibile ma uno stato patrimoniale inattendibile. In pratica, la domanda che ci si pone è se l'inattendibilità di solo una sezione possa rendere l'intero bilancio d'esercizio irregolare. È vero che il bilancio è considerato come un documento unico, suddiviso in più sezioni, ma il punto fermo su cui fare questo ragionamento è il ruolo principale che il conto economico ha nella determinazione del reddito d'impresa.

L'affermazione secondo la quale l'inattendibilità riguardante lo stato patrimoniale sarebbe capace di trasferirsi, per forza espansiva, alle altre sezioni del bilancio, non spiega affatto le ragioni per le quali quel bilancio non sia in grado di essere impiegato quale base di appoggio per controllare e rettificare la dichiarazione³⁹. Ci sono, infatti, operazioni contabili che non hanno nessun impatto sul conto economico, lasciandolo integro, ma investono solo le attività e passività patrimoniali. Ciò che può accadere è che lo stato patrimoniale sia giudicato inattendibile sulla base di registrazioni contabili non corrette, aventi come unico scopo quello di rispondere ad esigenze societarie di tipo estetico, che colpiscono, dunque, le sole sezioni dell'attivo e del passivo del bilancio, senza minare l'integrità del conto economico. Se si ritiene che il conto economico svolga il ruolo principale per individuare il reddito d'impresa e quindi essere principale oggetto di controlli, l'illecito contabile risultante solo dallo stato patrimoniale non può essere presupposto per l'accertamento induttivo, perché il conto economico può ben costituire il punto di partenza per controllare il reddito d'impresa. Pertanto l'inattendibilità dello stato patrimoniale non si ripercuote sull'intero bilancio⁴⁰ e l'inattendibilità dello stato patrimoniale può essere compatibile con l'attendibilità del conto economico.

Da quanto enunciato, deriva che il concetto di bilancio d'esercizio come documento unico è astratto. L'idea che l'inattendibilità debba riguardare l'intero bilancio non regge. Ciò che è necessario fare, invece, è dimostrare l'inattendibilità del conto economico, dove sono contenute le operazioni attive e passive che riassumono l'attività aziendale⁴¹.

Se il concetto d'inattendibilità non riceve un'esauritiva definizione dal legislatore, è ampia la giurisprudenza che ne ha tracciato i confini esaminando casi concreti. La stessa giurisprudenza, all'interno di varie sentenze con casistiche differenti, ha cercato di classificare e di definire il concetto di contabilità inattendibile.

³⁹ BEGHIN M., *L'asserita "forza espansiva" dell'irregolarità dello stato patrimoniale quale presupposto per l'accertamento induttivo del reddito d'impresa*, in Riv. Dir. Trib. 2011, cit., 649.

⁴⁰ In alcuni casi, però, è valido anche l'aspetto contrario. Ci sono dei casi in cui gli elementi iscritti nello stato patrimoniale incidono anche sul reddito d'esercizio. Sono comunque casi particolari e occasionali.

⁴¹ BEGHIN M., *L'asserita "forza espansiva" dell'irregolarità dello stato patrimoniale quale presupposto per l'accertamento induttivo del reddito d'impresa*, in Riv. Dir. Trib. 2011, cit., 652.

In più situazioni, la Cassazione ha stabilito che il ritrovamento di una contabilità informale, tenuta su un brogliaccio, appunti, annotazioni, agende, block-notes e matrice di assegni costituisce un indizio grave, preciso e concordante dell'esistenza di imponibili non riportati nella contabilità Ufficiale, tali da legittimare l'Amministrazione finanziaria a procedere con accertamento induttivo⁴².

Inoltre, se si ritrova, sia presso la sede dell'impresa che in locali diversi da quelli societari, una contabilità parallela a quell'Ufficiale tenuta dalla società sottoposta a verifica fiscale, legittima l'Amministrazione al ricorso dell'accertamento induttivo, secondo il comma 2 dell'art. 39 D.P.R. 600/1973⁴³.

Il fatto che esista una contabilità parallela non Ufficiale compromette l'attendibilità del sistema contabile dell'impresa e permette agli Uffici la possibilità di utilizzo di presunzioni senza i requisiti di gravità, precisione e concordanza⁴⁴.

Un secondo caso riguarda annotazioni in contabilità di costi sproporzionati rispetto i proventi, che porta la giurisprudenza a definire l'inattendibilità delle scritture contabili. Alla base di questo indirizzo c'è l'idea che chiunque svolga un'attività economica dovrebbe indirizzare le proprie condotte verso una massimizzazione dei ricavi e una riduzione dei costi. L'espressione di antieconomicità è capace ad adattarsi a varie situazioni, diverse tra loro. Se la si intende come mera capacità di remunerare i costi di acquisto dei fattori produttivi, essa si manifesta nel caso in cui, per esempio, un bene acquistato a 100 viene venduto dallo stesso imprenditore a 70, subendo una perdita di 30. Nel procedere in questa direzione si finisce per attribuire al concetto di antieconomicità una connotazione di stampo strettamente oggettivo, dato che nessuno si chiede se la cessione a 70 è dovuta da una scelta dell'imprenditore o per l'andamento del mercato. La fattispecie di chi vende al prezzo di 70, perché in quel momento il mercato esprimeva quel valore normale è del tutto diversa dalla situazione in cui l'imprenditore cede a 70 un bene che, per il mercato, valeva 120⁴⁵. Alla presenza di comportamenti antieconomici, gli Uffici che accertano sono legittimati a giudicare tali comportamenti come sintomatiche violazioni di disposizioni tributarie e operare un accertamento su una parziale inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili⁴⁶, anche

⁴² Cass. sez. trib., 5 luglio 2011, n. 14770; Cass. sez. trib., 26 settembre 2008, n. 24206; Cass. sez. trib., 27 marzo 2006, n. 6949; Cass. sez. trib., 17 dicembre 1992, n. 13331.

⁴³ Cass. sez. trib., 24 settembre 2009, n. 17365.

⁴⁴ A tal proposito se ne parlerà nel secondo capitolo.

⁴⁵ BEGHIN M., *Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni*, in Corr. Trib., 2009, 3627.

⁴⁶ Art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. 600/1973.

qualora non ricorrano irregolarità nella tenuta delle stesse o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio dell'attività⁴⁷.

La sentenza della Cassazione n. 27912/2013 ha dichiarato legittimo l'accertamento induttivo a carico dell'azienda che a fronte di una contabilità all'apparenza regolare, dichiarava costi spropositati, sicché la gestione imprenditoriale risultava antieconomica, in quanto si riteneva lecito dubitare dell'attendibilità delle scritture perché in contrapposizione con i criteri della ragionevolezza. Anche la sentenza n. 14941, dello stesso anno, ha espresso che l'acquisto a prezzi eccessivi faccia nascere lecitamente il dubbio sulla legalità dell'operazione.

È vero che l'Amministrazione finanziaria non può biasimare sulle scelte dell'imprenditore, ma nel momento in cui accerta costi sproporzionati rispetto i proventi può sindacare l'antieconomicità dei comportamenti tenuti dai contribuenti in relazione ad alcune operazioni commerciali. Una volta contestata dal Fisco l'antieconomicità di un'operazione, diviene onere del contribuente stesso dimostrare la liceità fiscale della suddetta operazione. Giustificare significa spiegare al Fisco le ragioni per le quali l'operazione è stata terminata in un certo modo, con corrispettivi non remunerativi oppure con il realizzo di perdite. Si deve chiarire il contesto: occorre dimostrare all'Amministrazione finanziaria che al momento dell'operazione l'assetto di antieconomicità poteva corrispondere ad un interesse dell'impresa⁴⁸.

In mancanza di validi argomenti, l'Ufficio può legittimamente ritenere che l'antieconomicità del comportamento del contribuente sia sintomatica di possibili violazioni di disposizioni tributarie. Spetta comunque al Fisco dimostrare che il prezzo di acquisto o di vendita del bene o servizio è diverso dal valore del mercato.

Un altro caso, su cui si è pronunciata la Cassazione, riguarda l'irregolarità o meno delle annotazioni eseguite a matita. La Cassazione, nella sentenza n. 16707 dell'8 agosto 2005, ha affermato che le registrazioni se effettuate a matita sono da considerarsi inestinte perché possono essere manipolate e non garantiscono stabilità, così che la contabilità risulterà inattendibile.

Le annotazioni devono essere apposte in modo indelebile: quelle trascritte in matita non sono considerate tali, in quanto possono essere rimosse e quindi sono prive del requisito della certezza.⁴⁹

⁴⁷ Non sono mancate pronunce contrarie da parte della Corte di Cassazione, la quale, in altre circostanze, ha ritenuto insindacabili le scelte dell'imprenditore negando all'Amministrazione il potere di ricondurre ai prezzi di mercato i compensi giudicati sproporzionati perché si limiterebbe l'imprenditore nella propria scelta strategica. (Cass., sez. trib., 10 dicembre, n. 24957 con richiamo alla sentenza, 9 maggio 2002, n. 6599 della stessa Cass.)

⁴⁸ BEGHIN M., *Reddito d'impresa ed economicità delle operazioni*, in Corr. Trib., 2009, 3628

⁴⁹ Purtroppo non mancano pronunce contrarie. Con la sentenza n. 12279 del 2007, la Suprema Corte ha affermato, che se il contribuente riporta annotazioni a matita di alcune spese, deve essergli consentito fornire prova. Pertanto non sarà valido l'avviso di accertamento che rettifichi il reddito del contribuente per il solo fatto

Per concludere possiamo affermare che l'osservanza delle formalità porta alla tenuta di scritture contabili secondo le modalità volute dal legislatore. La violazione di queste regole porta le scritture contabili a perdere il loro predeterminato grado di veridicità. A questo va aggiunto che, alla disposizione normativa non bastano le garanzie proprie di un'ordinata contabilità, ma servono anche quelle connesse all'esistenza di una contabilità sistematica. Le scritture possiedono il requisito di attendibilità non solo perché non presentano irregolarità formali o sostanziali, ma anche quando possiedono la caratteristica d'interdipendenza. Poiché la funzione giuridica della contabilità è di realizzare un sistema completo d'informazioni, solo tale sistema possiede quelle garanzie proprie richieste dalla legge affinché la contabilità possa essere dichiarata attendibile.

che egli abbia riportato alcune annotazioni a matita senza consentirgli di provare i costi da dedurre con altri documenti.

Con la sentenza del 2005 la Cassazione ha ritenuto la matita un mezzo grafico precario e inaffidabile con la conseguenza che il suo uso si ripercuote sull'attendibilità della contabilità. Nella sentenza del 2007, invece, la Suprema Corte ha affermato che il giudice deve valutare il caso di specie ben oltre il mezzo grafico utilizzato, incentrandosi sulla fondatezza o meno della deducibilità dei costi, sostenuta dal contribuente.

CAPITOLO SECONDO

LE DIVERSE TIPOLOGIE DI ACCERTAMENTO DEL REDDITO D'IMPRESA

Sommario: 2.1 Le finalità e l'evoluzione dei metodi di accertamento – 2.2 Il metodo analitico-contabile – 2.2.1 L'efficacia probatoria delle scritture contabili – 2.2.2 La prova per presunzioni – 2.3 Il metodo analitico-induttivo – 2.3.1 Gli accertamenti per indici esteriori – 2.4 Il metodo induttivo puro – 2.5 I nuovi metodi standardizzati: gli studi di settore – 2.5.1 Legittimità e natura del metodo di accertamento standardizzato – 2.5.2 L'importanza del contraddittorio negli studi di settore – 2.5.3 Dagli studi di settore agli indicatori di affidabilità – 2.6 La discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nella scelta del metodo di accertamento – 2.6.1 Il principio di buona fede, tutela dell'affidamento e contraddittorio – 2.6.2 Chiarezza e trasparenza degli atti dell'Amministrazione finanziaria

2.1 LE FINALITÀ E L'EVOLUZIONE DEI METODI DI ACCERTAMENTO

Con il termine “*accertamento*” si definisce l'attività da parte dell'Amministrazione finanziaria di determinare l'entità dell'obbligazione tributaria. Il fine dell'accertamento è controllare l'esatta determinazione del presupposto del tributo e quindi definire l'obbligo tributario. Poiché l'accertamento è destinato a porre rimedio all'inadempimento o all'infedeltà del contribuente, il potere di accertamento non potrà che essere differenziato, nel suo concreto utilizzo, dalla diversa natura dei vizi e delle irregolarità compiute dal contribuente. Pertanto, la presenza dei vari metodi di accertamento nel sistema tributario dovrebbe proprio avere la funzione di dotare gli Uffici di strumenti procedurali che meglio si prestano all'esatta definizione della base imponibile reale, secondo le casistiche patologiche in cui gli Uffici si possono trovare. Va ricordato che il ruolo dell'accertamento è meramente eventuale. Il sistema d'imposizione italiana si basa sul principio di autoliquidazione⁵⁰ per la maggior parte dei tributi, tramite la dichiarazione tributaria.

⁵⁰ Con autoliquidazione s'intende il versamento diretto delle imposte sui redditi e dell'Iva sulla base della dichiarazione. Nella dichiarazione il contribuente oltre ad indicare gli elementi che formano la base imponibile deve presentare il calcolo dell'imposta dovuta. Fino alla riforma del 1973, il sistema tributario non conosceva i versamenti diretti del contribuente e l'autoliquidazione. Attualmente il calcolo e il pagamento delle imposte è affidato al contribuente; mentre rimangono all'Amministrazione funzioni di coordinamento, recupero d'imposta evasa e irrogazioni delle sanzioni.

Di conseguenza l'intervento dell'Amministrazione finanziaria avviene solo in caso di omessa dichiarazione o per rettificare quelle affette da irregolarità. Questo per assicurare che tutti i contribuenti dello Stato italiano partecipino a contribuire alla spesa pubblica, in relazione alla loro capacità contributiva (art. 53 Cost.).

Il rapporto tra accertamento e capacità contributiva poggia su basi solide, che solitamente non sono nemmeno messe in discussione, in quanto, si presuppone che la capacità contributiva sia la base dell'accertamento. L'accertamento non può che mirare a cogliere l'effettivo verificarsi del presupposto imponibile, le sue dimensioni quantitative e i suoi aspetti qualitativi. La linearità di questo concetto però, a oggi, è messa in crisi. La motivazione è che il concetto di capacità contributiva è considerato non solo sotto il profilo "garanzia", vale a dire che ciascun contribuente non deve essere chiamato ad una prestazione patrimoniale che ecceda la sua attitudine alla contribuzione, ma anche sotto il profilo dell'effettività dell'obbligo di contribuzione. Questo vuol dire che, tutto quello che deve essere pagato, deve essere versato e dichiarato al Fisco e l'insieme delle procedure di accertamento deve raggiungere questo risultato. Questo secondo profilo è in questo momento prevalente. È così talmente affermata la priorità della lotta all'evasione che l'attenzione è tutta concentrata sull'efficacia dell'attività di accertamento. L'attività di accertamento è caratterizzata da una funzione sanzionatoria, esplicitamente derivante dall'esercizio di poteri d'indagini che sono diventati sempre più penetranti, finalizzati a cogliere gli illeciti tributari commessi dal contribuente⁵¹.

L'aumento dei contribuenti da sottoporre a controllo, l'intervento della crisi economica, l'aumento di fenomeni di evasione organizzata, sono tutti fattori che hanno cambiato il ruolo dell'accertamento. Ora l'obiettivo principale è reprimere l'evasione.

Prima della riforma del 1971, il sistema fiscale era basato su un'eccessiva complessità a causa di un numero elevato d'imposte, di disorganizzazione dell'Amministrazione finanziaria e di aliquote elevate. Gli obiettivi della riforma degli anni '70 erano di superare questi limiti. Peccato che il tutto non sia stato accompagnato da una riforma dell'Amministrazione finanziaria in termini di efficienza e di risorse. La divaricazione tra reddito imponibile e risultato del conto economico aumentò, si elevò la pressione fiscale per esigenze di gettito e per compensare all'evasione fiscale. L'allargamento della platea di contribuenti obbligati alla tenuta della contabilità ai fini fiscali ha saturato la capacità operativa degli Uffici, poiché incapaci di eseguire il numero degli accertamenti necessari. Si è quindi verificata una paralisi: la qualità e il numero degli accertamenti è sempre stato inferiore rispetto alla quantità

⁵¹ BASILAVECCHIA M., *Metodi di accertamento e capacità contributiva*, in Rass. Trib., 2012, cit., 1107.

d'imprenditori da controllare. In sostanza non si è stati in grado a tassare il reddito effettivo attraverso il ricorso alle scritture contabili.

L'idea di mettere tutti sullo stesso piano ed estendere a tutti l'obbligo della contabilità non ha avuto i frutti sperati. La dimensione dell'impresa ha una rilevanza importante ai fini dell'accertamento. Per contrastare l'evasione in maniera efficiente occorre avvalersi di metodi che si distinguano in base alla dimensione organizzativa. Le imprese di grandi dimensioni hanno sistemi di contabilizzazione per i componenti di reddito sofisticati, necessari e indispensabili per le esigenze di documentazione, controllo e rendiconto interno ed esterno. In queste aziende il proprietario non corrisponde a chi amministra l'azienda: le funzioni dirigenziali aumentano, sia quantitativamente sia qualitativamente, coinvolgendo esperti di varia natura. Le grandi imprese sono caratterizzate da una specificità tale che è quasi impossibile per gli Uffici procedere ad accertamenti basati su elementi noti, diversi da quelli contabili. Potrebbe quasi essere difficile eseguire una ricostruzione indiretta del reddito d'impresa, al fine di attuare un accertamento induttivo, che presenti un grado di attendibilità più convincente rispetto a una ricostruzione analitica.

Non è la stessa cosa per le imprese di piccole dimensioni, dove proprietà e gestione dell'azienda coincidono. Questi soggetti subiscono l'impianto contabile, soffrendo delle rigidità e delle complessità, manifestando propensioni a rappresentazioni contabili non sempre fedeli.

È evidente che la maggiore o minore dimensione deve essere presa in considerazione. Questa differenziazione richiede metodi di accertamento diversi. Infatti, per contrastare il problema di evasione di massa delle piccole imprese, si sono introdotti sistemi più semplici e basati su un automatico accertamento del reddito. Si sono susseguite una serie di disposizioni, a volte contraddicendosi una con l'altra e a volte sovrapponendosi in modo disorganico, che hanno cercato di ricondurre alla ragione una massa di contribuenti disobbedienti a dichiarare in modo veritiero i propri redditi.

Si sta assistendo a un nuovo cambiamento. Sta avvenendo il passaggio da un regime che prevedeva l'accertamento analitico come metodologia privilegiata dei controlli dell'amministrazione, con il ruolo centrale delle scritture contabili, a un regime dove si preferisce l'accertamento induttivo, basato anche sugli studi di settore.

L'attività di accertamento si sviluppa in precisi controlli da parte dell'Amministrazione. Più precisamente, l'accertamento scaturisce a seguito di un controllo da parte dell'Ufficio o della

Guardia di Finanza. Pertanto l'accertamento si differenzia dal controllo⁵², poiché quest'ultimo è un insieme di attività con la finalità di verificare il rispetto della normativa.

Nel D.P.R. 600/1973 troviamo all'art. 39 la normativa da seguire per l'accertamento dei redditi d'impresa. All'interno dell'articolo non è effettivamente fatta una distinzione delle varie metodologie di accertamento. Tuttavia, possiamo dedurre che al primo comma, alle lettere a), b), e c), si disciplina l'accertamento analitico-contabile, nella triplice forma che esso può assumere di rettifica giustificata dal contrasto tra dichiarazione e documentazione di base, dal mancato rispetto delle norme riguardanti la determinazione del reddito fiscale d'impresa o dall'acquisizione di una prova documentale dalla quale risulti *"in modo certo e diretto"* l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione⁵³. Sempre al primo comma dell'art. 39, ma alla lettera d) si disciplina l'accertamento analitico-induttivo, il quale prevede la possibilità di accertare l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate *"anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti"*, a condizione che l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione risultino in sede di ispezione contabile. Infine, troviamo l'accertamento induttivo puro nell'art. 39 al secondo comma. In questo caso l'Ufficio è legittimato a determinare il reddito d'impresa *"sulla base di dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza"* nei casi di omessa dichiarazione del reddito d'impresa, di insussistenza delle scritture contabili obbligatorie e quando le stesse presentano irregolarità talmente gravi da far venir meno le garanzie proprie di una contabilità sistematica.

2.2 IL METODO ANALITICO-CONTABILE

L'accertamento analitico, per i redditi d'impresa e di lavoro autonomo, è quel procedimento che ridetermina il reddito imponibile dei contribuenti rettificando le singole categorie di reddito. Accertare analiticamente significa muoversi all'interno delle disposizioni dettate per quella categoria con riferimento alle singole componenti di reddito, siano esse positive o negative. L'Amministrazione finanziaria procederà al recupero a tassazione di componenti positive che il contribuente non abbia esposto nella propria dichiarazione. Parimenti, gli Uffici negheranno le deduzioni di singole componenti negative che non

⁵² A tal proposito troviamo due distinti tipi di controllo: formale e sostanziale. Con il primo l'Amministrazione individua errori di calcolo, errori materiali, più o meno eclatanti, oppure violazioni nei versamenti. Tutte situazioni riconoscibili con un'analisi della dichiarazione e dei dati in possesso dell'Anagrafe tributaria. Il secondo tipo di controllo, sostanziale, si realizza attribuendo al Fisco poteri d'indagine, poiché in questo caso serve un più preciso esame su quello che il contribuente avrebbe dovuto dichiarare, ma non l'ha fatto.

⁵³ LA ROSA S., *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in Riv. Dir. Trib. e Sc. Fin., 1978, cit., 246.

possono concorrere, per varie ragioni, alla determinazione del reddito d'impresa. Nel procedere alla rettifica del reddito d'impresa e al recupero a tassazione del provento parzialmente occultato o dei costi illecitamente dedotti, l'Amministrazione non mette in discussione in nessun modo la capacità delle scritture contabili di rappresentare la situazione aziendale. Non si prescinde in alcun modo dal contenuto delle scritture obbligatorie, poiché reputate attendibili⁵⁴.

A norma dell'art. 39, comma 1, si procede ad effettuare l'accertamento analitico quando:

- a) Gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli di bilancio;
- b) Non sono state applicate correttamente le disposizioni tributarie in tema di determinazione del reddito d'impresa;
- c) Se l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari notificati ai contribuenti (ex art. 32), dalle dichiarazioni di altri soggetti (ex artt. 6 e 7), da ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti ovvero da atti in possesso dell'Ufficio.

La prima casistica tratta di un mero confronto dal quale l'Ufficio può rilevare un'incongruenza o differenza dovuta a errori commessi in sede di dichiarazione o di bilancio. Può succedere, ad esempio, quando l'utile o la perdita d'esercizio indicati in dichiarazione, sono diversi da quelli che scaturiscono dal conto economico civilistico.

L'ipotesi prevista riguarda un caso limite di contribuente disattento, poiché la mancata corrispondenza tra dati dichiarati e contabili costituisce un caso non facilmente ricorrente.

La lettera b) riguarda i casi di errori di diritto che emergono dal controllo della dichiarazione dei redditi e degli allegati. In quest'ambito assumono particolare importanza i principi dell'inerenza e della competenza⁵⁵.

Infine, affermare che un elemento è incompleto, inesatto o falso implica che l'Ufficio abbia rilevato dei dati o acquisito degli atti da cui discende che gli elementi indicati nella dichiarazione e negli allegati sono incompleti, falsi e inesatti. Ciò rappresenta un problema di prova e di strumenti probatori⁵⁶. Alla lettera c) come strumenti probatori si richiamano: i verbali, i questionari (ex art. 32 D.P.R. 600/73), atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai sensi dell'art. 32 D.P.R. 600/1973, dichiarazioni di altri soggetti (ex artt. 6 e 7 D.P.R. 600/73),

⁵⁴ BEGHIN M., *Diritto tributario*, cit., 368 e ss.

⁵⁵ L'inerenza in particolare deve essere configurata come correlazione fra onere sostenuto e attività produttiva di reddito imponibile. Il costo deve essere riconducibile all'attività svolta, con la conseguenza che sono deducibili tutti i componenti negativi relativi all'attività medesima. Con il principio di competenza i proventi e i costi entrano a far parte del circuito di determinazione della ricchezza in ragione alla maturazione dei rispettivi crediti o debiti. Al principio di competenza non interessa quando sia avvenuto l'effettivo esborso o incasso ma quando il rispettivo debito o credito è stato generato.

⁵⁶ MENTI F., *Le scritture contabili nel sistema dell'imposizione sui redditi*, cit., 353.

verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, altri atti e documenti in possesso dell'Ufficio. Si deve precisare che la norma fa riferimento espresso alle sole prove che risultano in modo "*certo e diretto*". Questo significa che non tutti i documenti possono fare prova, ma solo quelli che costituiscono piena prova contro l'imprenditore, con esclusione di meri indizi di convincimento⁵⁷. Laddove si abbia una mera acquisizione di atti e documenti provenienti dallo stesso contribuente o da terzi, l'infedeltà del reddito dichiarato deve risultare in modo certo e diretto da tali documenti, in quanto essi potrebbero riguardare indistintamente la situazione di più soggetti o fornire informazioni solo parzialmente rilevanti ai fini reddituali⁵⁸.

Questa prima modalità accertatrice è utilizzabile nel presupposto di una contabilità formalmente regolare nel suo complesso.

Ciò premesso, è evidente che la procedura di accertamento analitico trova fondamento nell'esame completo o parziale delle scritture contabili e sulla circostanza che, da tale esame, non sia riscontrata l'infedeltà dichiarativa attraverso le risultanze delle stesse.

In definitiva, nel sistema regolato dalle prime tre lettere del primo comma dell'art. 39 le garanzie di una regolare contabilità costituiscono il bilanciamento dei maggiori oneri formali previsti dalla legge ai fini dell'accertamento e operano mediante la limitazione nell'ambito della valutazione estimativa del reddito d'impresa. Nel momento in cui si rispettano le "*regole del gioco*", vale a dire si osservano gli obblighi contabili, ai contribuenti si assicura una ricostruzione del reddito su base contabile, salva la possibilità di valutare la correttezza delle rilevazioni contabili tenendo presenti ulteriori elementi di prova acquisiti dall'Ufficio⁵⁹.

2.2.1 L'EFFICACIA PROBATORIA DELLE SCRITTURE CONTABILI

La prova documentale costituisce il mezzo probatorio principale ai fini dell'accertamento⁶⁰. Il concetto di prova documentale è ampio dato che per documento

⁵⁷ Tema affrontato nei prossimi paragrafi.

⁵⁸ PINO C., *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, cit., 179.

⁵⁹ TINELLI G., *Riflessioni sulla prova per presunzioni nell'accertamento del reddito d'impresa*, in Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin. 1986, cit., 488.

⁶⁰ Per prova s'intende qualsiasi atto o fatto che dimostri l'assunto considerato. Il problema della prova in campo giuridico riguarda il suo grado di affidabilità, che si richiede perché un fatto o un atto possa assumere rilevanza probatoria ai fini del giudizio. Le prove possono essere dirette o indirette. La prova diretta o storica è la prova per eccellenza: prove documentali, confessioni, giuramenti e testimonianza. Le prove indirette o critiche consistono in un procedimento d'ordine logico, ossia quella prova che ha per oggetto un fatto diverso, dal quale, con un procedimento logico, può essere conosciuto il fatto ignoto che deve essere provato. Il tipico esempio sono le prove per presunzione.

I mezzi probatori concretamente utilizzati nel diritto tributario sono più limitati di quelli previsti dall'ordinamento. Dai mezzi ammessi davanti alle Commissioni tributarie si esclude sia il giuramento che la

s'intende qualsiasi cosa, di per sé, idonea a rappresentare determinati fatti o situazioni di fatto, comprese fotografie, copie, registrazioni. L'atto pubblico e la scrittura privata per natura restano le prove documentali per eccellenza. Nel campo tributario, assumono particolare importanza i libri e le scritture contabili⁶¹. Il loro utilizzo, come mezzi di prova, può essere a favore o contro il contribuente. Come si rileva agli artt. 2709 e 2710 c.c., l'efficacia probatoria delle scritture è diversa a seconda che nel giudizio in cui vengono fatte valere si abbia a che fare un altro imprenditore o con un altro soggetto non esercente attività d'impresa. La prova contro l'imprenditore è data da tutte le scritture, comunque tenute, poiché si segue il principio che le scritture private fanno prova contro chi le ha sottoscritte. Per parlare di efficacia probatoria si deve considerare il libro nel suo insieme. Una volta che le scritture sono esibite, queste devono essere valutate complessivamente. Non è possibile scindere il contenuto delle scritture, poiché esse devono essere considerate nella loro interezza. È anche vero che le scritture non costituiscono prova piena e assoluta. L'imprenditore può dimostrare che tali risultanze non corrispondono a verità, perché la registrazione è errata oppure il fatto registrato è stato neutralizzato da un fatto successivo non annotato in contabilità. All'art. 2709 c.c. si precisa che chi vuole trarre vantaggio dal contenuto delle scritture, non può scinderne il contenuto. Per questo motivo, costituiscono prova contro l'imprenditore solo per ciò che in esse figura. Di conseguenza le scritture non costituiscono prova dell'inesistenza di rapporti o prestazioni non indicate a livello contabile.

Le scritture possono far prova a favore dell'imprenditore. Il fatto che il legislatore abbia previsto in luogo della sottoscrizione della contabilità una serie di cautele sulla modalità di tenuta, ha portato a ritenere che la garanzia di verità delle scritture contabili non è sempre perfetta. Infatti, quando le scritture sono ammesse a essere mezzi di prova a favore dell'imprenditore, si dice che "*possono far prova*", non che fanno prova. È rimesso al giudice e al suo apprezzamento stabilire se le scritture fanno prova a favore dell'imprenditore⁶². La legge introduce quindi un'eccezione alla regola dell'efficacia probatoria contro l'autore della scrittura, ma a una condizione: i libri (bollati e vidimati) devono essere tenuti regolarmente e la controversia deve riguardare imprenditori per rapporti inerenti l'esercizio delle loro

testimonianza. La Corte Costituzionale, a tal proposito, ha sostenuto che questo non è illegittimo, poiché non incompatibile con il principio dell'inviolabilità del diritto di difesa (ex art. 24 Cost.)

⁶¹ Anche le dichiarazioni rese dal contribuente all'ufficio, regolarmente sottoscritte, hanno valenza probatoria ai fini dell'accertamento. Si tratta dei casi in cui il contribuente spontaneamente confessa di aver posto in essere atti o fatti pregiudizievoli per gli interessi dell'Amministrazione. Il tipico esempio è dei questionari predisposti dagli Uffici. Infatti, l'art. 39, al primo comma lett. c), afferma che la falsità dei dati in dichiarazione può derivare anche dai verbali e dai questionari (ex art. 32 D.P.R. 600/73, num. 2) e 4)). Questi mezzi probatori assumono la rilevanza di prova diretta.

⁶² MENTI F., *La documentazione d'impresa: profili tributari*, cit., 74.

imprese. Questo è conseguenza del fatto che, una contabilità regolarmente tenuta merita fiducia.

Recenti indirizzi giurisprudenziali hanno ampliato la valenza delle scritture contabili a favore del contribuente, affermando che non è limitata ai soli rapporti tra imprenditori ma va estesa a rapporti anche con chi non è imprenditore⁶³.

La cosa importante è che per far prova a favore dell'imprenditore, le scritture devono essere tenute regolarmente. Per questo facciamo riferimento agli artt. 2215, 2216 e 2219 della disciplina civilistica, i quali stabiliscono che occorre: la numerazione progressiva delle pagine, la vidimazione del libro giornale, ordine cronologico, senza trasporti a margine, senza interlinee, senza abrasioni. Quando però si ha a che fare con contabilità tenuta su supporti informatici non si può far riferimento a queste caratteristiche. Pertanto l'art. 2215 bis c.c. precisa che la regolare tenuta, in questi casi, è data dalla marcatura temporale e dalla firma digitale (dell'imprenditore o del delegato), apposte almeno una volta l'anno.

La regolarità contabile diventa condizione per riconoscere alle scritture contabili funzione di rappresentazione del reddito. Pertanto possono far prova a favore dell'imprenditore, per ciò che è registrato, anche se spetta all'Amministrazione finanziaria valutarle e apprezzarle. Infatti, le scritture regolarmente tenute non precludono l'Amministrazione a procedere alla determinazione del reddito per via induttiva. In sostanza, non costituiscono una prova con efficacia vincolante per l'Amministrazione.

A questo va aggiunto che i libri e i registri che non sono esibiti in occasioni di accessi, verifiche e ispezioni, non potranno essere presi in considerazione a favore dell'imprenditore né in sede amministrativa né in sede contenziosa. L'obbligo dei soggetti alla tenuta della contabilità è finalizzato all'accertamento dei redditi, con la conseguenza che le scritture devono essere rese disponibili all'Amministrazione.

L'obbligo di esibire le scritture si ricollega al potere dell'Amministrazione di controllare gli adempimenti tributari e di acquisire fatti rilevanti per procedere all'attività accertativa. Qualora alla richiesta degli Uffici di esibire le scritture faccia seguito il rifiuto da parte dell'imprenditore, l'art. 52 D.P.R. 633/1972 e l'art. 32 D.P.R. 600/1973 prevedono che queste non potranno essere prese in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Pertanto l'esibizione assume il valore di un onere. A tal proposito, il rifiuto di esibizione è collegato a un'omissione, conseguenza di uno specifico comportamento tenuto dal contribuente, con lo scopo di sottrarre i libri contabili

⁶³ Nell'art. 2709 c.c. si parla di "chi vuol trarne vantaggio". Non si specifica dunque quale deve essere il destinatario della norma, ma può essere un qualsiasi soggetto, anche senza la qualifica d'imprenditore.

all'ispezione. Il rifiuto di esibire e la dichiarazione di non possedere costituiscono comportamenti dolosi, finalizzati a impedire l'ispezione del documento.

Quando si parla di esibizione, si fa riferimento in maniera indistinta alla documentazione di primo o di secondo grado, libri obbligatori o facoltativi. Tutta la documentazione contabile è rilevante ai fini dell'accertamento.

Nel caso in cui non siano esibite le scritture, occorre avere la certezza che tali documenti esistano e siano disponibili al contribuente. La prova che il registro o il libro esista è data dal fatto che sono state eseguite registrazioni contabili, le quali per essere documentazione presuppongono l'esistenza del libro o del registro in cui l'annotazione è stata effettuata e del documento che prova il fatto e l'operazione oggetto di registrazione. Questo non è sufficiente per affermare che vi è rifiuto di esibizione: deve essere verificato se il contribuente ha la disponibilità di avere quei documenti. Mentre compete all'Amministrazione provare che il libro o il documento richiesto esista, spetta al contribuente fornire prova delle ragioni che gli impediscono di adempiere alla richiesta. Può accadere che il registro o il libro sia indisponibile per forza maggiore, per caso fortuito, per negligenza o imperizia del contribuente. La Cassazione, con la sentenza n. 45/2000, ha determinato che quando il contribuente non è in grado di adempiere all'esibizione per causa imputabile a terzi, nessuna preclusione probatoria può essere fatta a suo carico⁶⁴.

Un piccolo appunto può essere fatto in materia del valore delle fotocopie. Le fotocopie di documenti originali, quando questi non sono stati smarriti o distrutti per causa non imputabile al contribuente, non hanno lo stesso valore probatorio dell'originale e possono essere considerati come documenti sospetti. Lo stesso valore probatorio della fotocopia all'originale si ha solo nel momento in cui la conformità della copia risulta attestata dal pubblico Ufficiale o la conformità all'originale non è espressamente disconosciuta dall'Amministrazione. Nel momento in cui si presenta, ad esempio, all'Amministrazione una fattura e quest'ultima ritiene che sia falsa, essa dovrà fornirne prova; ma se il contribuente mostra una fotocopia di una fattura contraffatta, la stessa fotocopia si presume contraffatta ed esonera la stessa Amministrazione a fornire prova della falsità dell'originale.

Si conferma che le scritture contabili si riferiscono all'imprenditore, anche se da lui non sono direttamente redatte, perché le scritture contabili costituiscono un elemento essenziale dell'organizzazione dell'impresa e quindi la riferibilità all'imprenditore delle scritture segue la riferibilità allo stesso dell'impresa come organizzazione.

⁶⁴ MENTI F., *La documentazione d'impresa: profili tributari*, CIT., 71 e ss.

Nel caso in cui si presentano scritture informali, quindi “*contabilità nera*”, non c’è dubbio che costituiscano prova contro l’imprenditore, ma poiché saranno quasi sicuramente documenti non sottoscritti è importante dimostrarne la paternità. Il problema non sussiste se abbiamo documenti olografi, cioè scritti di pugno dello stesso imprenditore o delegato. Mentre nel caso contrario bisognerà accertarne la paternità in conformità ad ulteriori riscontri. L’art. 52 D.P.R. 633/72 stabilisce che tutti i documenti contabili, nessuno escluso, che si trovano nel locale dell’accesso da parte dell’Amministrazione o della Guardia di Finanza, sono sottoposti all’ispezione contabile. Basta quindi il collegamento luogo-documento per rendere legittima l’ispezione del documento.

Detto questo, possiamo chiederci se fatti o elementi di fatto provenienti da documenti di terzi hanno una valenza nei confronti del contribuente sottoposto a verifica. Accade spesso che nel corso della verifica gli accertatori invitino terzi soggetti a fornire informazioni relative alle operazioni ispettive in svolgimento ed alla posizione del contribuente accertato. Il valore probatorio da attribuire alla dichiarazione dei terzi è di elementi indizianti. Tali dichiarazioni, non assumono quindi il valore di testimonianza in senso stretto, ma sono utilizzabili come prove indirette e atipiche, suscettibili di ricostruire un fondamento di un procedimento dimostrativo a carattere indiziario o presuntivo.⁶⁵

La giurisprudenza ha ammesso la validità delle dichiarazioni di terzi con il valore di mero elemento indiziario che può dar luogo a presunzioni ex art. 2729 c.c., quando sia dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

A questo proposito vige un’eccezione. L’art. 39, al primo comma, lett. c) afferma che “*se l’incompletezza la falsità o l’inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dalle dichiarazioni di altri soggetti previste dagli articoli 6 e 7*”⁶⁶ l’Ufficio può procedere alla rettifica del reddito. Pertanto a tali documenti si attribuisce rilevanza probatoria. In tale ipotesi il documento di terzi viene ad assumere rilevanza per il valore dimostrativo dell’adempimento di cui esso costituisce espressione. Al di fuori di questa ipotesi, il documento del terzo deve ritenersi insufficiente, da solo, a costituire fondamento di un valido accertamento. Ha solo una rilevanza come elemento indiziario o sintomatico, al fine di promuovere nuove indagini per la ricerca di materiali inediti⁶⁷.

⁶⁵ MANZONI I., *Il diritto tributario*, cit., 388.

⁶⁶ I documenti che vengono in considerazione sono le dichiarazioni dei redditi delle società semplici, delle società commerciali personali e delle società e associazioni ad esse equiparate, per quanto riguarda l’ammontare del reddito del reddito prodotto a valere nei confronti dei così o associati (art. 6); le dichiarazioni dei sostituti d’imposta, per i pagamenti fatti a soggetti sostituiti (art. 7).

⁶⁷ MANZONI I., *Il diritto tributario*, cit., 393.

2.2.2 LA PROVA PER PRESUNZIONI

Nei rapporti tributari il Fisco è sempre quella parte estranea alla fattispecie, dal cui verificarsi nasce il diritto dell'imposta. Pertanto deve svolgere un'attività laboriosa per conoscere in che termini si è verificata la fattispecie. Per di più, spesso, quest'attività viene ostacolata dal comportamento del contribuente, che per evadere in parte o tutto, non collabora o addirittura ostacola l'operato dell'Ufficio creando le apparenze di una realtà diversa da quella effettiva. Nel diritto tributario la ricostruzione del fatto controverso è spesso fondata sulla prova per presunzioni⁶⁸.

Così, la ricostruzione delle basi imponibili può fondarsi anche su natura indiziaria, che rispetto alle prove dirette sono definite prove indirette-presuntive o semplicemente presunzioni.

Le presunzioni sono conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato: consistono in fatti o nozioni che, nonostante conosciuti e acquisiti, non forniscono alcuna diretta dimostrazione di situazioni o di accadimenti, ma permettono di risalire a queste attraverso un processo di logica consequenzialità.

Questo procedimento logico può essere utilizzato dalle parti come normale mezzo di prova in conformità a ciò che generalmente accade. Poiché le regole di esperienza ci confermano che per produrre un bene ci servono un certo numero di ore lavorative, si presume che se sono stati prodotti tanti beni saranno state utilizzate tante ore lavorative. Questa può costituire una presunzione semplice, dove il contribuente può dimostrare il contrario, ma questo tema lo affronteremo successivamente.

Viceversa, se è la legge a stabilire quando dall'esistenza di un fatto se ne debba desumere l'esistenza di un altro, si parla di presunzione legale. Si hanno presunzioni legali quando è la stessa legge a ritenere determinati fatti noti idonei a provare l'esistenza di un altro fatto ignoto, fiscalmente rilevante. Pertanto le presunzioni legali sono dette anche a valutazione vincolata.

Nelle presunzioni legali si distinguono quelle assolute e quelle relative. Sono presunzioni legali assolute (*iuris et de jure*) quando non ammettono prova contraria. Sono presunzioni legali relative quelle che ammettono prova contraria ed essenzialmente hanno lo scopo di invertire l'onere della prova.

L'elemento distintivo della presunzione assoluta è l'esclusione della prova contraria: dato A si presume B senza possibilità di prova contraria. Pertanto una volta accertato A non c'è modo

⁶⁸ TINELLI G., *Riflessioni sulla prova per presunzioni nell'accertamento del reddito d'impresa*, in Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin. 1986, cit., 477.

di dimostrare l'insussistenza di B. In queste presunzioni l'esistenza del fatto assunto, come base della stessa presunzione, finisce per equivalere in tutto e per tutto all'esistenza del fatto presunto. L'unica difesa possibile sta nel dimostrare l'inesistenza dei presupposti su cui la presunzione si fonda. È chiaro che se la presunzione legale assoluta libera l'Amministrazione finanziaria da ogni prova per l'esistenza dei fatti presunti, resta pur sempre a carico della stessa l'onere di dimostrare la sussistenza, in concreto, delle condizioni per l'applicabilità della presunzione⁶⁹. A tal proposito ci si chiede se e in che limiti sia costituzionalmente legittimo, ai sensi del principio della capacità contributiva, far ricorso a presunzioni legali assolute per fissare presupposti impositivi o determinare l'imponibile. Il principio di capacità contributiva impone che il prelievo tributario sia correlato a un fatto suscettibile di valutazione economica: esprime la necessità di un indice concretamente rilevatore di ricchezza alla base di ogni tributo. Il fatto previsto dalla legge deve essere realmente indice di capacità contributiva e realmente ricollegabile al soggetto passivo. Dubbia è la congruità tra questi principi e le presunzioni legali assolute⁷⁰. Com'è possibile considerare legittimo un prelievo che si ricollega a situazioni d'imponibilità soltanto presunta e non necessariamente rilevabile in concreto? Per salvaguardare gli interessi dell'erario non serve assolutamente far ricorso a queste presunzioni. Se nella realtà dei rapporti un fatto non ne implica necessariamente un altro, la legge deve tenerne conto e garantire prova contraria. Anche la Corte Costituzionale ha affermato che *“Perché le presunzioni legali siano in linea con la capacità contributiva devono essere confortate da elementi concretamente positivi che le giustifichino razionalmente. Se è lecito formulare previsioni logicamente valide e attendibili non è consentito trasformare queste previsioni in certezze assolute, imperativamente statuite senza la possibilità che si ammetta la prova contraria.”*⁷¹.

L'esclusione della prova contraria rompe il collegamento tra obbligazione e presupposto economico alla luce del principio di capacità contributiva. In sostanza, le presunzioni assolute non sono, di per sé, illegittime, ma devono fondarsi su indici concretamente rilevatori di ricchezza o su fatti reali, affinché l'imposizione non abbia una base fittizia. Nella maggior parte dei casi è stata dichiarata l'illegittimità solo dell'assolutezza della presunzione: la presunzione è stata considerata illegittima nella parte in cui non ammette prova contraria, trasformandola in presunzione relativa.

Infatti, a contrapporsi alle presunzioni assolute ci sono quelle relative. Lo scopo di questa tipologia di presunzioni è d'invertire l'onere della prova. Di conseguenza la questione della

⁶⁹ MANZONI I., *Il diritto tributario*, cit., 401.

⁷⁰ MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, cit., 59.

⁷¹ Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 200.

costituzionalità non dovrebbe esserci. Poiché si ammette prova contraria e, quindi, la possibilità di dimostrare l'insussistenza della capacità contributiva, che attraverso la presunzione si vorrebbe tassare, ciò è sufficiente per renderla legittima. Nel silenzio della legge, la prova contraria a presunzioni relative può essere data con qualsiasi mezzo, anche con presunzioni semplici. Tuttavia, a volte il legislatore può porre dei limiti circa il mezzo con cui fornire la prova e/o limitarne l'oggetto. E, a tal proposito, sorge il dubbio se queste limitazioni sono legittime o meno. Gli unici limiti che possono essere imposti sono quelli che vanno in accordo con i principi costituzionali che regolano il diritto alla prova. Ci sono due distinte opinioni. Da un lato si sostiene che gli unici limiti sono quelli che escludono strumenti inidonei a provare la situazione effettiva e reale. La finalità di semplificare l'applicazione dei tributi può portare ad imporre obblighi strumentali, a sanzioni per inadempimenti, ma non può alterare la pretesa tributaria. Ci deve sempre essere una conformità con il principio di capacità contributiva. Il secondo parere afferma che l'accertamento del diritto non deve essere assoggettato a limiti che ne rendano impossibile l'esercizio. Pertanto può limitarsi il diritto alla prova ma in modo non oppressivo⁷².

Più si riduce la possibilità di prova contraria più la presunzione relativa perde i suoi caratteri e tende ad assumere tratti sempre più tipici della presunzione legale assoluta, sino a identificarsi in essa, tanto da trasformare la prova contraria in prova diabolica⁷³.

Dal lato opposto delle presunzioni legali, troviamo le presunzioni semplici. L'art. 2729 c.c. riporta, in tema di presunzioni semplici, che *“Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni”*. Da qui si dovrebbe dedurre che le presunzioni semplici sono inammissibili. Invero, non ci sono ragioni per stabilire che questa disposizione del codice civile sia applicabile anche in materia tributaria. Infatti, sono uno dei mezzi probatori più utilizzati dall'Amministrazione in sede di accertamento del reddito d'impresa. Pertanto, la normativa tributaria si pone in posizione di specialità rispetto al comma citato dell'art. 2729. Il divieto di prova testimoniale nel diritto tributario ha giustificazioni legate alle caratteristiche del processo e una sfiducia nei confronti di questo metodo di prova, ma questo concetto non ha nessun legame con le presunzioni semplici. Risolto questo primo problema, la domanda da porsi è un'altra: alla prova per presunzioni si può ricorrere in ogni momento? Oppure è utilizzabile solo nei casi in cui la legge espressamente la prevede? Poiché tutta l'applicazione del diritto tributario si basa sul

⁷² MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, cit., 100 e ss.

⁷³ È diabolica la prova di estrema difficoltà, se non addirittura impossibile. È un'espressione usata in tutte le ipotesi in cui l'accertamento di un diritto o la dimostrazione di uno o più fatti dipende da ricostruzioni probatorie seriamente complesse o da procedimenti di derivazione logica basati su calcoli probabilistici.

principio di capacità contributiva, gli articoli 24 e 111 della Costituzione stabiliscono che devono essere utilizzati tutti gli strumenti necessari a realizzare tale principio. Dunque, le presunzioni semplici sono un modo indispensabile per tale attuazione⁷⁴.

Si può concludere, che le presunzioni semplici sono utilizzabili sempre, tranne nei casi in cui lo esclude la legge, o per disposizione espressa o per incompatibilità con la disciplina tributaria. A titolo di esempio può essere richiamato l'art. 39 D.P.R. 600/73, comma 1, lett. c). In tema di accertamento analitico, il legislatore ha espressamente previsto che non possano essere usate presunzioni, specificando che la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati in dichiarazione deve comparire solo in modo certo e diretto da questionari e dai verbali.

La presunzione semplice è prova indiretta: si parte da un fatto noto o certo per arrivare a desumere un fatto ignoto. Questa deduzione deve basarsi su un rapporto di consequenzialità tra i fatti, cioè deve esserci un rapporto di ordine logico. Perché il fatto ignoto possa dirsi provato da presunzioni, non basta che sia la conseguenza più probabile o possibile del fatto noto. Perché la presunzione abbia rilevanza probatoria, deve esserci un grado di probabilità tale da indurre nel ragionamento logico che il fatto ignoto si sia effettivamente verificato. Ricostruire correttamente la presunzione è necessario perché il contribuente possa attuare le sue difese. E il punto di attacco per il contribuente non è che il grado di attendibilità della presunzione⁷⁵. Infatti, è il grado di attendibilità del rapporto d'inferenza tra fatto noto e ignoto a dimostrare la forza di questo mezzo probatorio. Il giusto grado di attendibilità è definito dalla legge. All'art. 2729, il codice civile nell'ammettere prova per presunzioni semplice, al fine dell'accertamento, stabilisce che il giudice non può che ammettere *presunzioni gravi, precise e concordanti*.

Per gravità s'intende che il grado di attendibilità del rapporto di consequenzialità tra fatto noto e certo deve essere elevato, vale a dire idoneità a dar certezza senza lasciare spazio a dubbi. Il requisito di precisione indica l'esigenza di chiarezza e inequivocità del fatto da provare. Infine, con concordanza s'intende la necessità di coerenza delle conclusioni d'ordine logico che si traggono dal fatto noto, posto a base del procedimento presuntivo.

Diversamente da quanto si potrebbe pensare, non ha rilevanza su quanti fatti noti si basi il procedimento presuntivo. Non è il numero che conta, ma il peso che, singolarmente o complessivamente considerate, hanno le presunzioni sul piano dimostrativo. Se la presunzione

⁷⁴ MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dagli stime agli studi di settore*, cit., 200.

⁷⁵ Si potrebbe anche parlare di "prova contraria", ma in questo caso non è legalmente obbligatoria come nelle presunzioni legali relative, ma consiste in una semplice argomentazione contraria a quella dell'Ufficio.

è basata su un unico fatto e raggiunge il grado di attendibilità richiesto non deve esserle negata la rilevanza probatoria⁷⁶.

Tuttavia, nella normativa tributaria esistono delle deroghe per le presunzioni semplici. Alla presenza di violazioni particolarmente gravi (art. 39, comma 2, D.P.R. 600/73) è consentito all'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria eseguire rettifiche del reddito sulla base di presunzioni semplici sprovviste dei necessari caratteri di gravità, precisione e concordanza. Si parla di presunzioni cosiddette "*semplificissime*". Questo può essere giustificato dalla natura della patologia che porta all'accertamento del reddito d'impresa e che giustifica il più elastico regime probatorio. In queste situazioni, l'ambito conoscitivo del Fisco è veramente povero. In un contesto dove le informazioni a disposizione del Fisco sono poco precise, la ricostruzione del reddito non può che avvenire in modo più sommario. Infatti, non si tratta di contestare qualcosa al contribuente, ma di ricostruire una situazione reddituale di cui l'Ufficio non possiede nulla, nessun elemento concreto. In tal senso è alleggerito l'onere della prova a carico dell'Ufficio ed è, viceversa, aggravato quello del contribuente. Occorre, comunque ricordare, che nonostante questo, la base del procedimento presuntivo, anche in assenza dei tre requisiti, deve essere un fatto noto. Pertanto, gli elementi che costituiscono la premessa devono essere certi e corretti.

Inoltre, va precisato che, il valore accertato deve essere significativamente più probabile di quello dichiarato. Le presunzioni reperite durante l'attività ispettiva per avere più attendibilità ed efficacia dovrebbero essere adeguate alle caratteristiche dell'attività svolta da parte del contribuente. In generale, una stessa argomentazione presuntiva non può avere lo stesso valore per un'impresa e un professionista, ad esempio. La dimensione strutturale del contribuente è molto rilevante. Come già detto, per le piccole imprese e professionisti la tenuta della contabilità è un fastidioso dovere burocratico. In queste situazioni la contabilità si presta maggiormente a comportamenti evasivi rendendo più agevole sia l'utilizzo di presunzioni fondate su elementi materiali o contabili che ricostruzioni indirette dell'effettivo ammontare di reddito. Diversamente è per le imprese di grandi dimensioni, dove il sistema contabile è gestito dall'apposito ufficio amministrativo e la contabilità ha un connotato grado di attendibilità e quindi il ricorso a presunzioni è limitato.

Per altro verso, più ci si basa su valori desunti dalla comune esperienza⁷⁷, tanto più l'accertamento sarà criticato di non aver tenuto conto della particolarità della fattispecie.

⁷⁶ MANZONI I., *Il diritto tributario*, cit., 409.

⁷⁷ Vengono in rilievo le nozioni di comune esperienza, ossia nozioni conosciute in modo condiviso che però non portano a valori precisi, ma individuano una fascia di valori.

Tanto più sarà esplicito il riferimento a dati riguardanti il singolo contribuente, tanto meno sarà decisivo il riferimento a dati generici.

Nell'impossibilità di pervenire a una determinazione precisa del reddito si giunge a una determinazione approssimata ma prudente⁷⁸. Comunque, spetterà al giudice stabilire se il procedimento presuntivo seguito dall'Amministrazione abbia raggiunto quel grado di attendibilità necessario e sufficiente a legittimare l'accertamento.

2.3 IL METODO ANALITICO-INDUTTIVO

Per completare l'analisi del primo comma dell'art. 39 D.P.R. 600/73, dobbiamo analizzare la lettera d). Nello specifico è riportato che: *“ Se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'Ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. 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. ”*

In sostanza si tratta del metodo analitico con inserzioni di alcuni componenti presuntivi, che servono per una ricostruzione induttiva di elementi passivi e attivi del reddito d'impresa. In tali casi, pertanto, è consentito all'Ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente medesimo. Il metodo analitico-induttivo è quindi caratterizzato dal fatto che: non si prescinde completamente dalla contabilità; sono individuate singole attività non dichiarate o i singoli costi fittizi e che la prova dell'esistenza di attività non dichiarate o dell'inesistenza di passività dichiarate è fornita dall'Ufficio, ricorrendo a presunzioni con i requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Sia la lett. c) che la lett. d) del presente articolo parlano di falsità, inesattezza e incompletezza dei dati dichiarati. La differenza sta nel fatto che la lett. c) stabilisce che queste irregolarità derivino in *“modo certo e diretto”* da questionari, verbali e altri documenti, mentre nella lett. d) non viene fatta questa precisazione. Cioè in sede di accessi, ispezioni e verifiche la legge non richiede espressamente la sussistenza di tale requisito per legittimare la verifica. Questo è

⁷⁸ MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, cit., 230 e ss.

dovuto alla diversa tipologia di strumenti elencati nelle rispettive lettere dell'articolo. Nella lettera c) l'Ufficio si avvale di elementi ricavati da una serie di fonti con la caratteristica comune di essere la conseguenza di un'attività di acquisizione, più che di vera e propria ricerca. Viceversa, quando i dati sono raccolti dagli Uffici in sede d'ispezioni o verifiche hanno un collegamento diretto tra dato acquisito e la specifica riferibilità all'impresa. I dati raccolti con le ispezioni e le verifiche sono direttamente riconducibili alla situazione reddituale oggetto del controllo e, quindi, non è necessaria accertare la sussistenza di un collegamento effettivo e diretto dei predetti elementi con la situazione reddituale in oggetto. In altri termini, sarebbe stata una ripetizione superflua stabilire che l'infedeltà della dichiarazione deve risultare in modo certo e diretto dai dati raccolti dalle attività d'indagine⁷⁹. La presenza di scritture contabili formalmente corrette non preclude la possibilità all'Amministrazione di procedere con un accertamento analitico-induttivo. Gli organi verificatori controllano la correttezza delle annotazioni contabili, nonché la presenza dei requisiti previsti per legge. Da tali riscontri possono emergere degli elementi utili alla rettifica del reddito d'impresa che non riguardano per forza violazioni contabili, ma anche situazioni in cui il contribuente non abbia rispettato la corretta determinazione del reddito secondo il TUIR. La rettifica si basa sul riscontro diretto di violazioni di carattere contabile, che però non sono così gravi, numerose e ripetute da rendere l'intero sistema contabile inattendibile. In quest'ambito, esempi sono le omesse annotazioni di elementi che invece risultano dalla documentazione acquisita dagli Uffici, oppure una annotazione di un elemento negativo di reddito non supportato da idonea documentazione.

Attraverso il primo comma dell'art. 39 D.P.R. n. 600/73 si consente all'Ufficio dell'Amministrazione di rettificare il reddito dichiarato, qualora i componenti siano inesatti o irregolari, sulla base di documenti (lett. c)) oppure sulla base di presunzioni (lett. d)).

Specificare che le attività sono quelle non dichiarate e che le passività sono quelle dichiarate ma inesistenti sono sinonimi d'indicazioni nella dichiarazione di elementi inesatti, falsi e incompleti⁸⁰.

L'Ufficio deve prima di tutto dimostrare l'esistenza di queste attività non dichiarate e l'inesistenza delle passività dichiarate, per poi procedere alla relativa quantificazione. La lettera d) della disposizione però fa riferimento alla gravità, precisione e concordanza delle presunzioni semplici. Questo è giustificato dal fatto che alla contabilità viene assegnata la

⁷⁹ MENTI F., *Le scritture contabili nel sistema dell'imposizione sui redditi*, cit., 355.

⁸⁰ IDEM, *ivi*, 380.

funzione di “*capacità di resistenza*”. Pertanto è coerente richiedere un particolare rigore per dimostrare l’inattendibilità della stessa.

L’obiettivo che si vuole dare alla norma è di consentire all’Amministrazione di provare l’infedeltà degli elementi dichiarati nonostante sia presente una contabilità formalmente e apparentemente regolare, ciò in quanto, per la legge, una ricostruzione per presunzioni semplici qualificate risulta più convincente della dimostrazione contabile.

La formale regolarità delle scritture contabili può essere superata attraverso presunzioni legittimate dal legislatore con il vincolo della loro “*qualificazione*”; deve cioè trattarsi di presunzioni semplici ex art. 2729 c.c., laddove l’utilizzo delle stesse consenta di dedurre l’esistenza di un fatto principale ignorato mediante la valutazione di più elementi derivanti dalla conoscenza di fatti secondari.

Occorre, però, precisare che la normativa con i termini “*attività*” e “*passività*” è abbastanza vaga. Non si fa nessun riferimento in merito all’oggetto della rettifica: si indica qual è il fatto ignoto da provare, ma non si specifica quali possono essere i fatti noti su cui si basa il ragionamento induttivo. Pertanto, l’Ufficio può rettificare ricavi concernenti singole operazioni oppure relativi a gruppi di operazioni. Non ha vincoli in questo senso.

Tuttavia possiamo terminare affermando che, da una parte l’Amministrazione non può basare le sue argomentazioni su qualsiasi grado di attendibilità e dall’altro si vuole assicurare un controllo a posteriori da parte del giudice sulla sussistenza dei requisiti di legge e sull’attendibilità della ricostruzione presuntiva effettuata dall’Ufficio. Da ciò deriva che l’accertamento in questione è sempre un accertamento contabile e i fatti noti da cui si partirà per il ragionamento presuntivo saranno gli elementi desunti dalla contabilità e dai documenti ottenuti in sede d’indagini⁸¹.

2.3.1 GLI ACCERTAMENTI PER INDICI ESTERIORI

La valorizzazione del metodo analitico-induttivo, o anche accertamento misto, è dovuta alla difficoltà di compiere accertamenti di tipo contabile nei confronti dei piccoli imprenditori, che di regola non evadono attraverso le scritture contabili. È inutile fare un controllo contabile quando l’evasione si perfeziona attraverso l’ommissa annotazione della stessa registrazione dell’operazione contabile. Così nel tempo il legislatore ha pensato di allontanarsi dai sistemi di accertamento del reddito incentrati sul sistema contabile e si è avvicinato sempre di più a metodi basati sulla stima della ricchezza da tassare, di conseguenza

⁸¹ PINO C., *Le scritture contabili e il controllo del reddito d’impresa*, cit., 195 e ss.

facendo riferimento a presunzioni. È proprio a questo proposito che è stato introdotto l'art. 62 sexies D.l. n. 331/1993. Pur in un quadro di apparente attendibilità, il presente articolo consente di fondare gli accertamenti di cui all'art. 39, primo comma, lett. d) D.P.R. 600/1973, anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e condizioni di esercizio dell'attività svolta, ovvero dagli studi elaborati ai sensi dell'art. 62 bis del medesimo decreto legge.

L'Amministrazione finanziaria, indipendentemente dall'accertamento dell'attendibilità delle scritture contabili obbligatorie, può stimare il volume dei ricavi o del fatturato movendo da elementi esteriori rispetto a quelli desumibili dalle scritture contabili. Con l'espressione "*elementi esteriori*" ci si riferisce a informazioni, dati e notizie non desumibili dalla contabilità⁸². È importante sottolineare che ci deve essere un collegamento diretto tra il dato o l'informazione usata a base dello schema presuntivo e l'imprenditore a cui tale elemento è imputabile.

Un tipico caso in cui trova applicazione la determinazione presuntiva riguarda l'utilizzo delle percentuali di ricarico. Tecnicamente la percentuale di ricarico è ottenuta da $[(\text{ricavi}/\text{costo del venduto}) - 1]$. In parole è l'incremento percentuale applicato al costo del bene per determinare il prezzo di vendita: ci basa su un dato contabile conosciuto, come lo è il costo del venduto, per arrivare a desumere i ricavi di vendita, prendendo in considerazione la normalità economica e quindi il comportamento di un imprenditore medio. Ci si rifà un po' al concetto di antieconomicità: nessuno ha per scopo l'applicazione di prezzi troppo bassi, con la conseguenza di rinunciare a ricavi, quando il mercato dà la possibilità di eseguire vendite a valori nettamente superiori.

Non è legittima la presunzione di ricavi fondata sul paragone tra prezzi di acquisto e di rivendita operato in alcuni articoli, piuttosto che su un inventario generale delle merci, da porre a base dell'accertamento, né si rende legittimo il ricorso al sistema della media semplice, anziché a quello ponderale, quando tra i vari tipi di merce esiste una notevole differenza di valore e le tipologie più vendute presentano una percentuale di ricarico inferiore a quella del ricarico medio⁸³.

Questo concetto è stato ribadito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 21464/15, dove ha proclamato illegittima la presunzione di ricavi basata su una percentuale di ricarico desunta dalle medie di settore, maggiore rispetto a quella applicata dall'azienda, quando la determinazione dell'Ufficio sia fondata solamente su alcuni articoli commercializzati, anziché

⁸² BEGHIN M., *Diritto tributario*, cit., 378.

⁸³ PINO C., *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, cit., 200.

sull'inventario generale delle merci, e quando il calcolo venga effettuato col sistema della media semplice anziché con quello della media ponderale. Un simile calcolo, infatti, non è idoneo a rappresentare in maniera puntuale e veritiera i ricavi dell'azienda e risulta, dunque, inadatto a supportare una rettifica fiscale eseguita col metodo analitico-induttivo.

Occorre, pertanto, prestare attenzione ai differenti casi di utilizzo della semplice media aritmetica o della media ponderata. Il ricorso al criterio della media aritmetica, in luogo della media ponderata, è previsto soltanto quando risulti l'omogeneità della merce e non quando fra i vari tipi di merce esista una notevole differenza di valore e quelle più vendute presentino una percentuale di ricarico molto inferiore a quella risultante dal ricarico medio.⁸⁴

Con le percentuali di ricarico l'Amministrazione finanziaria può ricostruire i margini di guadagno applicati dai contribuenti sulle merci vendute, ma la scelta del criterio di determinazione della percentuale deve rispondere a canoni di logicità e congruità.

Se da un lato, la Suprema Corte, ha chiarito⁸⁵ che quando l'Amministrazione, in ambito di accertamento analitico-induttivo, decide di procedere con le percentuali di ricarico, verificando la divergenza tra la percentuale di ricarico applicata e quella media di settore, deve effettuare una rettifica che sia supportata anche da altri elementi che vadano a rafforzare l'attendibilità complessiva della contabilità tenuta dal contribuente; in altre pronunce⁸⁶ ha deciso che queste divergenze sono un legittimo presupposto per accertamenti induttivi, purché la determinazione percentuale sia coerente con la natura e le caratteristiche dei beni venduti. Pertanto, ogni valutazione di legittimità o meno dell'utilizzo di percentuali di ricarico deve essere effettuata tenendo conto della metodologia di accertamento in concreto utilizzata. Ciò occorre guardare la forza delle presunzioni: l'accertamento analitico-induttivo può essere attuato solo impiegando presunzioni qualificate. Per la ricostruzione induttiva, in questo caso, si richiede il rispetto dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Deve essere valutata la gravità dello scostamento tra quanto determinato dall'Amministrazione con le percentuali di ricarico e quanto è ricavato dall'immissione nel mercato dei beni dell'impresa sottoposta a controllo, secondo criteri di normalità economica. Devono guardarsi le condizioni in cui opera l'impresa accertata e lo specifico settore per poter valutare la gravità dello scostamento presuntivamente esistente tra ricavi dichiarati e effettivamente conseguenti. La gravità sarà massima qualora, l'effettivo ricarico praticato alle varie tipologie di merci, viene riscontrato

⁸⁴ A titolo di esempio le sentenze del 16 gennaio 2015 n. 673 e del 4 marzo 2015 n. 4312 hanno confermato che in un supermercato o in un negozio di generi alimentari, dove si vendono beni con percentuali di ricarico diverse, per tipologia di beni, l'ufficio non può utilizzare la media aritmetica semplice.

⁸⁵ Cass., 15 ottobre 2014, n. 21791 e 21 maggio 2014, n. 11165.

⁸⁶ Da ultimo, la sentenza della Cass., 16 gennaio 2015, n. 673.

“*sul campo*”, ossia confrontando i costi di acquisto della fatture con i prezzi effettivamente praticati al momento della vendita.

Un comportamento antieconomico, contrario ai canoni dell'economia e all'attività d'impresa, può essere riscontrato con gli elementi desunti dalle percentuali di ricarico.

Un ultimo esempio da proporre nell'utilizzo di dati esteriori per stimare il volume dei ricavi è basato sul controllo dell'utilizzo dei fattori produttivi. Perché nel momento in cui l'impresa acquista beni ma poi li trasforma per la vendita, manca la possibilità di confrontare in modo diretto i costi di acquisto e il prezzo di vendita. Anche qui il ragionamento si basa su elementi contabili, come l'acquisto di materie prime o il consumo di energia, per poi arrivare a desumere, sulla base del loro utilizzo, la presumibile quantità di beni o servizi prodotti e quindi l'ammontare dei ricavi. Il metodo è molto simile a quello delle percentuali di ricarico, con la differenza che qui occorre che gli Uffici abbiano una conoscenza e una capacità di identificare quei fatti aziendali che effettivamente influiscono sulla reale potenzialità reddituale dell'impresa.

La giurisprudenza ha legittimato ricostruzioni induttive dei ricavi basate su elementi di normalità economica. Ecco, allora pronunce che alludono a strumenti come il “*tovagliometro*” o “*bottigliometro*”.

La Cassazione con la sentenza n. 8869/2007 ha confermato che la ricostruzione dei ricavi di un'impresa di ristorazione può essere basata sul consumo unitario dei tovaglioli utilizzati: il numero dei tovaglioli lavati può servire a ricostruire il numero dei coperti e quindi il numero dei pasti erogati (c.d. *tovagliometro*).

In un'altra sentenza, numero 17408/2010, la Cassazione ha basato il suo ragionamento sul numero di bottiglie di acqua minerale utilizzate. Infatti, per la Cassazione, il consumo dell'acqua minerale deve ritenersi un ingrediente fondamentale, se non addirittura indispensabile, nelle consumazioni effettuate sia nel settore del ristorante che della pizzeria. Così con la sentenza, partendo dall'argomentazione del *tovagliometro*, è stato stabilito che per ogni pranzo, il cliente di turno adoperi un solo tovagliolo e, quindi dato che il numero dei tovaglioli usati costituisce la reale rappresentazione dei pranzi effettivamente serviti questo non può che essere naturalmente trasferito al consumo di bottiglie di acqua minerale (c.d. *bottigliometro*).

Alla base di queste sentenze c'è il ragionamento che, alcuni elementi indicano in modo talmente preciso la realtà sottostante che non possono che essere utilizzati come fattori per presunzioni di maggior ricavo. Nei ristoranti non si fanno lavare i tovaglioli se sono puliti e a un certo numero di tovaglioli lavati corrisponde ragionevolmente il numero dei pasti

somministrati. La stessa cosa è per gli asciugamani negli alberghi, il cui utilizzo è indice diretto dei clienti che vi hanno soggiornato.

In conclusione, tutti gli accertamenti del primo comma dell'art. 39 D.P.R. 600/73, con esclusione della lettera d), richiedono la presenza di prove documentali, idonee a provare determinate circostanze. Nell'unico caso dove si possono utilizzare presunzioni semplici per dimostrare la legittimità a rettificare il reddito del contribuente si richiede la presenza di requisiti per le presunzioni e margini all'oggetto che le stesse sono portate a comprovare. Il legislatore ha posto, così, un limite all'utilizzo della prova per presunzione in questo tipo di accertamento. Prima di tutto sono ammesse solo se sono state attuate ispezioni alla contabilità e, in secondo luogo, non si può far ricorso a esse per dimostrare qualsiasi incompletezza o falsità del sistema contabile, ma solo per accertare l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate.

La veridicità che assiste le scritture contabili è stata la ragione che ha ispirato il legislatore nel prevedere le ipotesi del primo comma dell'art. 39. Le violazioni previste, non sono così gravi da rendere il sistema contabile nel suo insieme inattendibile, ma danno la possibilità all'Amministrazione di correggere le dichiarazioni, partendo dai dati contabili dichiarati.

2.4 IL METODO INDUTTIVO PURO

Il secondo comma dell'art. 39 D.P.R. 600/73 prevede un accertamento induttivo-extracontabile che prescinde, in tutto o in parte, dalle scritture contabili e che pone alla base, della determinazione del reddito del contribuente, dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dagli Uffici, nonché presunzioni non necessariamente gravi, precise e concordanti. Pertanto nel caso in cui la contabilità sia inattendibile o inesistente, l'Amministrazione procede all'accertamento in conformità a elementi e notizie a sua conoscenza, avvalendosi anche di presunzioni prive dei requisiti. Tali presunzioni devono per lo meno avere il requisito della ragionevolezza: il fatto presunto deve identificarsi come conseguenza logica e univoca del fatto noto.

La possibilità di utilizzare presunzioni prive di gravità, precisione e concordanza dimostra l'attenuazione della prova necessaria per la formazione del convincimento amministrativo e giudiziale sul fatto controverso e quindi la diversa prospettiva probatoria richiesta ai fini della determinazione del reddito d'impresa. La ricostruzione del reddito assume la caratteristica di stima, perché la prova del fatto è ancorata, più che al principio di capacità contributiva, alla

rappresentazione del reddito mediante un esame comparativo della redditività dell'impresa in condizioni di normalità di mercato.

Prima di procedere alla determinazione del reddito induttivamente, l'Ufficio deve dimostrare che la contabilità del contribuente è inattendibile. Per adottare il metodo extracontabile, l'Amministrazione deve fare un duplice passaggio argomentativo. Deve prima provare che le scritture esibite sono inattendibili o inutilizzabili e, in un secondo momento, deve ricostruire il reddito d'impresa. Infatti, nel metodo di accertamento induttivo puro non si va a stimare una singola componente del reddito ma l'intero reddito d'impresa. Il fatto che l'Ufficio si possa basare su elementi dei quali dispone non vuol dire procedere ad accertamenti arbitrari del tutto scollegati con la realtà economica.

L'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare l'esistenza di uno dei presupposti elencati al secondo comma dell'art. 39, per prescindere dalla contabilità utilizzando anche presunzioni semplicissime.

In base al secondo comma, i presupposti che legittimano il ricorso a tale metodo sono:

- a) Quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;
- b) Quando dal verbale d'ispezione risulta la mancata tenuta o la sottrazione all'ispezione di una o più delle scritture contabili obbligatorie ovvero l'indisponibilità delle stesse scritture per causa di forza maggiore;
- c) Quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni appurate ai sensi del precedente comma, ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione, sono così gravi numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica.
- d) Quando il contribuente non ha seguito gli inviti degli Uffici ad esibire o trasmettere documenti o a restituire compilati e firmati questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti per l'accertamento del reddito.

Le violazioni qui elencate, secondo la giurisprudenza, consentono all'Amministrazione l'applicazione del metodo, ma non significa che la stessa sia obbligata a ricorrere al citato metodo. In tali casi è comunque consentito, dove possibile e opportuno, anche l'utilizzo degli altri metodi⁸⁷. La presenza dei presupposti per l'accertamento induttivo, anche in caso

⁸⁷ Corte di Cass. sentenza n. 155/2012: *“La ricorrenza dei presupposti per l'accertamento induttivo (anche nell'ipotesi d'inattendibilità dell'intera contabilità) non comporta l'obbligo dell'ufficio di avvalersi di tale metodo di accertamento, ma costituisce una mera facoltà che non preclude, pertanto, la possibilità di procedere ad una valutazione analitica dei dati comunque emergenti dalle scritture dell'imprenditore”* (Cass. n. 12094/2008) e che *“l'esistenza dei presupposti per l'applicazione del metodo induttivo non esclude che l'amministrazione possa servirsi, nel corso del medesimo accertamento e per determinate operazioni, del*

d'inattendibilità dell'intera contabilità, non comporta l'obbligo per l'Ufficio di avvalersi dello stesso metodo, ma costituisce una mera facoltà che non preclude allo stesso Ufficio dell'Amministrazione la possibilità di procedere a una valutazione analitica dei dati emergenti dalle scritture dell'impresa. L'esistenza dei presupposti per l'applicazione del metodo induttivo puro non esclude all'Amministrazione la possibilità di servirsi, nel corso del procedimento di accertamento, del metodo analitico oppure contemporaneamente di entrambe le metodologie⁸⁸.

L'accertamento extracontabile, per quanto possibile, deve tener conto delle indicazioni analitiche provenienti dall'attività istruttoria, le quali saranno valorizzate nella determinazione delle ricchezze effettivamente prodotte dall'imprenditore. Possiamo ragionare sul caso della contabilità tenuta a matita. È vero che le annotazioni eseguite in questo modo sono instabili ed incompatibili con il concetto di regolarità delle scritture stesse. Però, non si può escludere che queste registrazioni a matita rappresentino analiticamente l'arricchimento di quell'imprenditore: la contabilità a matita potrebbe rispecchiare perfettamente le operazioni economiche eseguite dall'azienda. Pertanto queste scritture potrebbero essere prese in considerazione, ma nel quadro dell'accertamento induttivo⁸⁹.

Quando si manifestano uno o più presupposti del secondo comma dell'art. 39, l'Ufficio procede alla determinazione del reddito avvalendosi di facoltà assai più ampie di quelle previste nel caso dell'accertamento analitico. Infatti, l'Amministrazione può prescindere in tutto o in parte dalle scritture contabili, può utilizzare presunzioni semplicissime e può utilizzare dati e notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza.

La contabilità si considera inattendibile, se a seguito dell'ispezione documentale e sulla base del verbale, viene accertata la presenza di omissioni, false e inesatte indicazioni o di irregolarità formali che risultano così gravi numerose e ripetute da far venir meno quelle garanzie proprie che dovrebbe offrire il sistema contabile. L'inattendibilità può essere dimostrata sulla base di gravi, numerose e ripetute indicazioni contabili omesse o false ed inesatte, oppure sulla base di gravi, numerose e ripetute irregolarità formali. Non esiste una regola per determinare quando le infedeltà riscontrate siano talmente gravi da rendere la contabilità nel suo complesso inattendibile, ma la valutazione va fatta a seconda del caso che si propone e dalla circostanza in cui ci si ritrova. Com'è stato detto nel primo capitolo, una singola annotazione potrebbe essere talmente grave da influenzare l'interna contabilità e

metodo analitico di cui al primo comma dell'art. 39, oppure contemporaneamente di entrambe le metodologie (Cass. n. 27068/2006, Cass. n. 27927/2009 e n. 5557/2000)”.

⁸⁸ Corte Cass., sentenza n. 1555/2012.

⁸⁹ BEGHIN M., *Diritto tributario*, cit. 375.

rendere le scritture inattendibili nel complesso; viceversa, potrebbe essere che una sola annotazione non abbia una rilevanza tale e dia luogo semplicemente ad una rettifica analitica. Sono assimilate alla contabilità inattendibile e quindi permettono lo stesso accertamento: la mancata tenuta, la sottrazione all'ispezione o l'indisponibilità per forza maggiore delle scritture, perché si ostacola la verifica dei redditi da parte dell'Ufficio, generando un sospetto sulle stesse scritture. Al pari è considerata l'esibizione tardiva, nello specifico oltre quattro mesi dalla richiesta dei documenti da parte dei verificatori.

Esempi d'inattendibilità della contabilità sono il ritrovamento di una documentazione contabile parallela, contenente appunti su cui si desume la presenza di redditi omessi oppure nel caso in cui sia stata ritrovata documentazione extracontabile presso terzo.

In quest'ultimo tema la Cassazione si è pronunciata più volte. Con la sentenza del 6 novembre 2009, n. 23585, la Corte aveva lasciato intendere che la situazione d'irregolare contabilità rinvenuta presso terzi potesse legittimare l'applicazione del metodo induttivo sulla dichiarazione presentata dal soggetto sottoposto a controllo. Successivamente nel 2011, con la sentenza n. 3326, la Corte di Cassazione pone un freno agli accertamenti troppo disinvolti, riportando equilibrio fra Fisco e contribuente in relazione all'onere della prova. Per essa, infatti, il rinvenimento di un floppy disk con i ricavi in nero del fornitore non legittimava l'Ufficio ad accertare maggiori ricavi all'impresa cliente, poiché occorreva fornire un quadro probatorio connotato da gravità e precisione. Nel caso deciso dalla sentenza in questione, era stato trovato un floppy disk, con indicazioni di cessioni di beni in evasione, effettuate verso clienti ed, in particolare, verso una società, che di conseguenza venne sottoposta a controllo. Fu considerato non affidabile l'interno impianto contabile della società cliente. Rispingendo il ricorso per cassazione dell'Agenzia delle Entrate, la Suprema Corte aveva rilevato come la ricostruzione induttiva dei ricavi fosse sprovvista di qualsiasi elemento probatorio ulteriore, rispetto al dato riscontrato presso il terzo. Nel caso qui deciso il dato proveniente dal terzo non era utilizzato tanto come fatto certo dal quale desumere l'esistenza di corrispondenti operazioni effettuate in evasione, ma come elemento sintomatico di uno stato di disordine contabile. In altre parole, il rinvenimento, presso il fornitore, di un floppy con indicazioni su operazioni dell'impresa difformi dalla contabilità Ufficiale non può essere sufficiente, se isolato, per effettuare una ricostruzione induttiva del reddito⁹⁰.

Recentemente, la Cassazione ha nuovamente chiarito, con la sentenza n. 3279 del 19 febbraio 2016, che è legittimo l'accertamento induttivo anche in presenza di scritture contabili formalmente regolari, sottolineando come sia necessaria una valutazione completa che attesti

⁹⁰ BASILAVECCHIA M., *Dati rinvenuti presso terzi e accertamento induttivo*, in GT 2011, cit. 491.

l'inattendibilità della contabilità. La regolarità formale della contabilità non preclude l'accertamento con metodo induttivo: ciò che deve essere considerato rilevante non è l'eventuale irregolarità formale, ma la probabile complessiva inattendibilità delle scritture contabili. Se le scritture contabili sono formalmente corrette, ma la contabilità è complessivamente inattendibile, tanto da essere in conflitto con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente, all'Amministrazione non è escluso procedere con l'accertamento induttivo.

L'accertamento extracontabile è ammesso anche quando il contribuente ometta di presentare la dichiarazione o ne presenti un'invalida. Si determina il reddito complessivo del contribuente sulla base di dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza del Fisco con al facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza e con la facoltà di prescindere dalle eventuali scritture contabili anche se regolarmente tenute. In questi casi, l'Ufficio provvede a determinare, di propria iniziativa, il reddito e, perciò, vale quanto previsto dall'accertamento induttivo. Pertanto, è ammessa una dimostrazione meno rigorosa di quella che sarebbe richiesta se il contribuente avesse adempiuto regolarmente ai propri obblighi formali. Per "*dati e notizie comunque raccolti*" si deve intendere che l'Ufficio è vincolato all'esame del materiale acquisito e a un'istruttoria attiva, nei termini della ragionevolezza. Su questa base l'Amministrazione dovrà compiere le proprie scelte sempre discrezionali e mai arbitrarie⁹¹.

All'accertamento extracontabile non deve essere imputato il carattere sanzionatorio. Non si deve pensare che l'utilizzo di questo metodo possa portare a una maggiore determinazione dell'imponibile, solo perché ha carattere sintetico. Nessuna norma prevede questo, anzi l'Ufficio è comunque obbligato a una ricostruzione del reddito dell'impresa in modo non arbitrario. Pur prescindendo dalle risultanze contabili, questo metodo non porta a determinazioni più banali o semplicistiche. Abbandonare la strada dell'accertamento analitico per seguire quella dell'accertamento induttivo non è la via più semplice per determinare il reddito in assenza di scritture contabili correttamente tenute. Pertanto, si richiede agli operatori degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria il possesso di conoscenze tecniche e la capacità di identificare quei fatti aziendali sintomatici della reale potenzialità economica di quella specifica impresa e di collegarli tra loro secondo un criterio di regolarità causale e logica.

Se questo punto può essere a favore del contribuente, viceversa a suo svantaggio ci sono due elementi: in primo luogo l'Amministrazione può utilizzare presunzioni non qualificate e in

⁹¹ MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dagli stime agli studi di settore*, cit., 274.

secondo luogo la ripartizione dell'onere della prova spetta in modo più gravoso al contribuente. Com'è già stato riportato, quando si parla di presunzioni in assenza di requisiti di gravità, precisione e concordanza comunque questi fatti indizianti devono portare alla ricostruzione del reddito attraverso un ragionamento induttivo non privo di congruenza e logicità.

In conseguenza delle gravi violazioni rilevate, la ripartizione dell'onere della prova non è per nulla favorevole al contribuente, cui spetta il compito più gravoso, anche se non si assiste a un'inversione dell'onere della prova. Il contribuente deve fornire una convincente ricostruzione, basata su elementi oggettivi, che possiede un grado di attendibilità maggiore di quella effettuata dall'Amministrazione. Il contribuente deve dimostrare una realtà economica sottostante diversa da quella presunta dagli Uffici. L'imprenditore può difendersi contestando che l'accertamento non è credibile in sé ovvero fornire ulteriori elementi. Nel primo caso può argomentare sul fatto che nel contesto preso in considerazione dall'Ufficio, l'accertamento non è plausibile. Rispetto a prove contrapposte dal contribuente, si dice che si verifica una disuguaglianza probatoria, perché il contribuente può dimostrare la sua teoria solo servendosi di presunzioni con gravità, precisione e concordanza, a differenza dell'Amministrazione.

La sindacabilità dell'accertamento tributario dipenderà così dal grado di attendibilità che raggiungono le ricostruzioni proposte dagli Uffici, che deve essere valutato di volta in volta secondo il tipo di attività svolta, del settore merceologico, delle dimensioni aziendali, della completezza dell'attività istruttoria, della situazione generale delle scritture contabili ed altri fattori.

Fermo restando il diritto per l'Amministrazione di effettuare un accertamento induttivo, questo, però, non vuol dire che essa debba trascurare pienamente l'esistenza della documentazione contabile. Più il metodo è analitico, più si avrà una maggiore garanzia di una corretta determinazione della ricchezza. Ciò non toglie che la ricostruzione del reddito debba avvalersi anche di stime. Negli ultimi anni si è assistito all'introduzione di svariate modifiche che hanno ispirato il ricorso a indici reddituali di natura esteriore, prescindenti in larga misura dai dati contabili nei confronti delle imprese, in particolare quelle di minori dimensioni. Con questi metodi, anche alla presenza di scritture contabili formalmente ineccepibili, l'Amministrazione può presumere l'esistenza di ricavi e compensi in evasione d'imposta, nel caso in cui quelli dichiarati risultino incongruenti rispetto alla media del settore in cui opera il contribuente. In questo caso il ruolo e l'importanza della contabilità nella determinazione del reddito d'impresa diminuiscono. Con il passare del tempo, si sta assistendo a un passaggio

verso sistemi impositivi sempre meno ancorati alla rigidità della contabilità e indirizzati sempre più alla tassazione in conformità a indici, coefficienti e parametri.

2.5 I NUOVI METODI STANDARDIZZATI: GLI STUDI DI SETTORE

L'ultima frontiera dell'accertamento tributario è il c.d. accertamento standardizzato. Per completare e rafforzare le tipologie di accertamenti appena descritti, il legislatore ha introdotto, negli anni, quest'altro criterio accertativo del reddito d'impresa, per agevolare la stessa attività degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria nei confronti di determinati settori produttivi.

Il sistema di accertamento dei redditi introdotto nel 1973 era incentrato sulla contabilità, con la convinzione che le infedeltà dei contribuenti si potessero scovare principalmente con il metodo analitico e che solo in caso di gravi irregolarità e, quindi, eccezionalmente si potesse operare con il metodo induttivo. Peccato che questo sistema abbia fallito.

La disciplina dettata dal D.P.R. 600/1973 non fa distinzione tra le dimensioni aziendali, ma l'evasione fiscale e le sue argomentazioni per scoprirla cambiano a seconda se si è grande o piccola impresa e in base alla tipologia di clientela. Possiamo dire che si tratta di due schemi di evasione ben distinti. Le piccole imprese trattano principalmente con i consumatori finali e la loro evasione è costituita dall'omissione di ricavi in contabilità; viceversa, nelle grandi imprese, poiché burocraticamente organizzate e quindi esiste una spersonalizzazione della loro amministrazione, l'evasione si annida nella contabilità, come ad esempio con fatture di costo fittizie.

La normativa con riguardo ai soggetti obbligati alla tenuta della contabilità non reca alcun riferimento alla dimensione dell'attività economica svolta, essendo sostanzialmente comuni i criteri di determinazione del reddito. Il riferimento all'impianto contabile ai fini dell'accertamento e la previsione di determinate condizioni per applicare l'accertamento induttivo, hanno reso particolarmente difficile l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, soprattutto nei confronti delle piccole e medie imprese e dei lavoratori autonomi⁹².

Per risolvere questo problema, dalla metà degli anni '80, sono state introdotte svariate disposizioni per questi soggetti e sono stati avviati meccanismi attraverso cui determinare un reddito attendibile da assumere ai fini della tassazione, ferma restando la possibilità al contribuente di prova contraria. Insomma, si è optato per un superamento della contabilità.

⁹² D'AMATI N., URICCHIO A., *Corso di diritto tributario*, cit., 190.

L'evoluzione normativa ha avuto dei tratti comuni nell'oggetto e nel metodo. Nell'oggetto, tali criteri si sono sempre riferiti a contribuenti con struttura di minore complessità. Nel metodo, tutti consentono di prescindere dalla contabilità, ricostruendo la ricchezza impositiva con riferimenti a indici di vario tipo e natura. Si sono succeduti: l'accertamento Visentini, D.l. n. 853/1984; l'accertamento mediante coefficienti presuntivi di ricavi, compensi e giro d'affari, D.l. n. 69/1989; la minimum tax, D.l. n. 384/1992; l'accertamento in base a parametri, L. n. 549/1995; infine per arrivare all'accertamento mediante gli studi di settore, D.l. n. 331/1993.

La formulazione originaria dell'art. 62 bis D.l. 331/1993 prevedeva che l'elaborazione degli studi avesse il fine di rendere più efficaci il procedimento di accertamento, attraverso l'individuazione di elementi caratterizzanti l'attività esercitata. Queste disposizioni erano troppo vaghe, tanto che non tracciavano i confini e le caratteristiche degli studi. Sono state così abbandonate e, a oggi, la ricostruzione degli studi è lasciata interamente al potere dell'Amministrazione finanziaria. Infatti, gli studi devono essere approvati con decreti dal Ministero delle finanze. Si è passati da studi di settore come mero strumento di ausilio per l'accertamento a un metodo informatizzato a base statistica per il calcolo dei ricavi presunti. La scelta inerente alle modalità di costruzione è diventata l'elemento determinante per stabilire il concreto utilizzo degli stessi studi, tale scelta non è avvenuta tramite un'indicazione legislativa, ma all'interno della stessa struttura preposta per gli studi. Si è per cui lasciato ai "tecnicisti" la scelta dei criteri per l'elaborazione degli studi, senza pensare al necessario coordinamento sotto il profilo giuridico⁹³.

Gli studi di settore possono essere definiti come una ricostruzione statistica dell'ammontare dei ricavi e dei compensi delle imprese e degli esercenti di arti e professioni elaborata in funzione del settore di appartenenza e variabile in base ad una serie di parametri, sia di carattere qualitativo, sia quantitativo che territoriale, relativi ai volumi dell'attività esercitata rilevati dalle dichiarazioni o da appositi questionari compilati dai contribuenti. Gli studi sono soggetti ad approvazione e revisione periodica con decreto ministeriale e a pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale. Inoltre, sono costruiti con la collaborazione delle categorie economiche e delle parti sociali e costituiscono una griglia di indici in grado di consentire la ricostruzione dei ricavi o dei compensi congrui, nonché della coerenza economica dei dati dichiarati dal contribuente.

Tale metodo di accertamento può essere applicato solo nei confronti di chi esercita attività d'impresa, arti e professioni con un ammontare di ricavi o compensi dichiarati congrui

⁹³ PINO C., *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, cit., 218 e ss.

rispetto alle condizioni di esercizio, con l'esclusione per quei contribuenti che abbiano dichiarato ricavi in misura superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore, che non può comunque eccedere € 7.500.000. Gli studi non si applicano nemmeno alle società cooperative che svolgono soltanto attività nei confronti dei soci, nonché ai soggetti che abbiano iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta o si trovino in un periodo di non normale svolgimento dell'attività.

Con il metodo standardizzato si esprimono risultati di normalità economica e non dati riferibili alla posizione della singola impresa. Si determina un ricavo potenziale tenendo conto di variabili contabili e strutturali, in base ad un raffronto matematico statistico con i dati relativi a gruppi omogenei operanti nello stesso settore.

Le diverse imprese vengono considerate in base al codice di attività e attraverso applicazioni statistiche vengono definiti gruppi omogenei di imprese, detti cluster, per ogni singola attività economica. Infatti, l'art. 62 bis D.l. 331/93 stabilisce che *“Gli Uffici identificano campioni significativi di contribuenti appartenenti ai medesimi settori da sottoporre a controllo allo scopo di individuare elementi caratterizzanti l'attività esercitata.”* Nella prima attuazione degli studi gli elementi caratterizzanti sono stati acquisiti tramite questionari inviati ai contribuenti allo scopo di identificare le caratteristiche delle singole attività economiche. Nelle volte successive i dati per il consolidamento e la revisione degli studi sono stati acquisiti con le dichiarazioni fiscali dei contribuenti.

Il fatto che gli studi poggiano su elementi comunicati unilateralmente dai contribuenti, privi quindi di un controllo preventivo da parte degli Uffici, non è da trascurare. Se il contribuente non è corretto nella sua dichiarazione, si corre il rischio di inserire nel modello matematico elementi erronei o incompleti, capaci di influenzare l'intera ricostruzione degli studi di settore⁹⁴. Una volta suddivise le imprese per gruppi omogenei, per ogni raggruppamento viene elaborata una funzione matematica, detta funzione di ricavo, che rappresenta, nel miglior modo possibile, l'andamento dei ricavi delle imprese appartenenti al singolo gruppo in relazione a informazioni contabili e strutturali di tali imprese. Con l'ausilio di una funzione di regressione multipla, la quale permette di evidenziare l'andamento della variabile dipendente, che in questo caso sono i ricavi, è delineato il volume degli affari riferibile ai soggetti appartenenti ai vari cluster. Tale funzione viene successivamente aggiustata per tener conto dello sviluppo del territorio di riferimento e la specializzazione produttiva. Ciascuna impresa viene associata al gruppo omogeneo di più probabile appartenenza e viene determinato il ricavo puntuale di riferimento, cioè quell'ammontare di ricavi concretamente attribuibile

⁹⁴ BEGHIN M., *Diritto tributario*, cit., 384.

all'impresa, e l'intervallo di confidenza, cioè la quantificazione, in termine di minor ricavi attribuibili rispetto al ricavo puntuale, del grado di errore che la procedura statistica può generare. Per determinare il ricavo puntuale e il ricavo minimo si richiede l'utilizzo di un apposito software, Ge.Ri.Co⁹⁵, attraverso il quale immettendo i dati contabili e extracontabili della singola impresa fornisce una valutazione di congruità e di coerenza. Se il ricavo dichiarato non è congruo, il software restituisce i valori relativi al ricavo puntuale e minimo ammissibile. La correttezza dei valori forniti da Ge.Ri.Co. sono verificati da un'apposita commissione di esperti, composta da funzionari dell'Amministrazione finanziaria, dalle categorie professionali e dalle associazioni di categoria. Questa fase di validazione precede l'effettiva approvazione dei metodi standardizzati. Gli studi sono approvati con Decreto ministeriale che deve essere pubblicato in Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre dell'anno in cui si applicano, mentre eventuali integrazioni devono essere pubblicate sempre in Gazzetta Ufficiale ma entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo.

Per conferire fondatezza ai ricavi emergenti dagli studi di settore occorrono due circostanze. La prima è raffigurata nella capacità del campione di rappresentare in modo adeguato le situazioni di normalità economica di una determinata realtà produttiva, ossia i cluster individuati dagli studi. Si deve valutare tramite le note tecniche degli studi, il grado di omogeneità dei singoli cluster ovvero del cluster a cui viene associata l'impresa. La seconda è l'effettiva coincidenza della situazione del singolo contribuente, oltre che con quella della realtà produttiva, anche con quella di normalità economica presa a base per l'individuazione del campione rappresentativo. Pertanto va verificato se la realtà produttiva del singolo contribuente rispecchia il cluster in cui è collocato.

Al D.l. 331/1993 deve essere aggiunta la L. n. 146/1998, con i rispettivi artt. 10 e 10 bis. Il primo articolo è rubricato "*Modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento*", il secondo "*Modalità di revisione ed aggiornamento degli studi di settore*". Con l'art. 10 si definisce che gli studi possono essere applicati secondo le modalità, qualora l'ammontare dei ricavi o dei compensi dichiarati risulti inferiore all'ammontare dei ricavi e compensi determinabile sulla base degli stessi studi e che l'Ufficio prima di notificare l'avviso di accertamento deve invitare il contribuente a comparire. Infine, definisce più esattamente i destinatari degli studi, individuandoli negli imprenditori e nei lavoratori autonomi con ricavi e compensi non superiore al limite specificato nel singolo studio di settore di appartenenza, limite che comunque non può essere superiore a 7,5 milioni di euro.

⁹⁵ Acronimo di "Gestione dei ricavi e dei costi".

L'art. 10 bis, stabilisce ogni quanto gli studi devono essere sottoposti a revisione: al massimo tre anni dalla data della loro entrata in vigore o da quella dell'ultima revisione.

Inoltre, occorre dimostrare la gravità dell'incongruenza. Gli scostamenti di bassa rilevanza potrebbero essere idonei a integrare il requisito d'incongruenza. Scostamenti molto elevati, sia in termini percentuali sia assoluti, potrebbero essere indizio d'inadeguatezza dello strumento al caso concreto. Si deve quindi compiere un controllo accurato, soprattutto con l'ausilio del contribuente, sul grado di affidabilità dello studio.⁹⁶

L'art. 62 sexies D.l. 331/1993 stabilisce che *“Gli accertamenti di cui all'art. 39 D.P.R. 600/1973 possono essere anche fondati sull'esistenza di gravi incongruenze tra ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondamentalmente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'art. 62 bis del presente decreto.”* Questo sta a significare che l'art. 39 è stato ampliato nelle ipotesi di rettifica del reddito d'impresa. Pertanto all'incompletezza, falsità, inesattezza di elementi indicati in dichiarazioni, rilevate a seguito d'ispezioni delle scritture, di verifiche, di dati o notizie raccolte dall'Ufficio e all'esistenza di attività non dichiarate o all'inesistenza di passività dichiarate vanno aggiunte le gravi incongruenze tra ricavi, compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli che sono desumibili in maniera fondata dalle caratteristiche di esercizio della specifica attività svolta o desumibili dagli studi di settore. Infatti, l'art. 62 sexies modifica le regole dettate dall'art. 39 comma 1, lett. d). Basta vedere che all'art. 39 l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza dei dati dichiarati devono comparire in seguito a ispezioni e verifiche della contabilità, anche sulla base di presunzioni semplici qualificate. Mentre nella disposizione dell'art. 62 sexies le gravi incongruenze dei ricavi e compensi dichiarati rispetto quelli conseguiti debbono emergere con il confronto dell'ammontare di ricavi e compensi ritraibili dalle caratteristiche e condizioni della specifica attività svolta o sulla base degli studi di settore. La precisazione che i ricavi e compensi dichiarati sono da confrontare con quelli desumibili dalle caratteristiche di esercizio dell'attività svolta attesta che questi ricavi/compensi vengono determinati con un ragionamento logico, fondato su fatti certi relativi alla specifica attività svolta dal soggetto. Anzi la disposizione chiarisce che deve trattarsi di ricavi/compensi desumibili in maniera fondata, per cui non si può dubitare che il riferimento sia alle presunzioni qualificate. D'altronde richiamando l'art. 39 comma 1, lett. d) e stabilendo che la rettifica dei ricavi/compensi deve avvenire a norma di quest'articolo non si può che affermare la presenza

⁹⁶ CARPENTIERI C., *Studi di settore e accertamento analitico induttivo a confronto*, in Corr. Trib. 2008, cit., 868 e ss.

di presunzioni con i caratteri di gravità, precisione e concordanza⁹⁷. Pertanto gli studi possono essere considerati un'alternativa agli accertamenti presuntivi basati sugli elementi esteriori, dove però non basta un semplice discostamento rispetto ai ricavi/compensi dichiarati per legittimare la rettifica della dichiarazione, ma devono essere *gravi incongruenze*, tra l'altro motivate. La disciplina degli studi è da ricondurre nel quadro dell'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. 600/73, anzi proprio questo testo normativo è stato modificato e interpretato autenticamente, in via legislativa, proprio al fine di garantire compatibilità e omogeneità con lo sviluppo degli accertamenti parametrici.⁹⁸

Infatti, il legislatore richiede che le incongruenze tra ricavi e le caratteristiche dell'attività d'impresa siano gravi e fondamentalmente desumibili, riproducendo quanto disposto dalla norma all'art. 39, comma 1, lett. d). Il sistema delineato dall'art. 62 sexies poggia sul riscontro della gravità delle incongruenze per legittimare l'azione accertatrice, sottolineando la necessità che il divario tra quanto dichiarato e quanto fondatamente desumibile dalle caratteristiche e condizione di esercizio non deve affatto essere lieve. Tale discordanza deve essere opportunamente motivata nell'atto di accertamento, facendo riferimento alla specifica realtà economica e adattando la normalità ipotizzata al caso concreto⁹⁹.

Secondo la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 13/E del 2009 un tenore di vita abnorme del contribuente, rispetto al reddito esposto in dichiarazione, può costituire un rinforzo per l'accertamento del reddito d'impresa con gli studi di settore. L'accertamento sintetico può accostare gli studi di settore. Infatti, la ricchezza occultata nella sfera imprenditoriale può trasformarsi in spese o investimenti privati, e questa stessa ricchezza può essere consumata dallo stesso imprenditore o anche da persone con le quali lo stesso abbia un rapporto di parentela o partecipativo. Occorre, però, che la compatibilità tra l'accertamento basato sugli studi di settore e quello basato sul tenore di vita del contribuente sia ben argomentata e ben giustificata dall'ente impositore. Gli studi di settore essendo accertamenti standardizzati rappresentano ricavi ipotetici e pertanto non posso "*stare in piedi*" da soli. Sono senz'altro utili elementi d'indizio ma non possono tenere da soli la linea accusatoria. L'Amministrazione finanziaria deve provare il perché il contribuente si ritrovi all'interno di quello studio. Il contribuente può provare che quello studio non gli si adatti o non ha potuto raggiungere quei ricavi. Qualora vi sia corrispondenza tra maggiori ricavi e spese, tra periodo d'imposta cui si riferisce l'accertamento in base agli studi e periodo nel quale sono avvenuti gli esborsi, tra soggetto che ha esercitato l'attività economica e soggetto che ha tenuto la spesa/investimento,

⁹⁷ MENTI F., *Le scritture contabili nel sistema dell'imposizione sui redditi*, cit., 434 e ss.

⁹⁸ BASILAVECCHIA M., *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in GT, 2010, cit., 216.

⁹⁹ POTITO E., *Accertamento tributario*, cit., 163.

è giusto non far mancare il supporto all'accertamento sintetico. Però, l'accertamento sintetico può indebolire gli studi di settore, perché non si può colpire due volte il medesimo fatto economico. Pertanto, l'Amministrazione non dovrebbe concentrarsi troppo sulle spese personali del contribuente, orientandosi invece, verso altri elementi riferibili all'imprenditore, come dati extra-contabili, ci si riferisce anche l'art. 62 sexies D.l. 331/93.

Ci possono essere anche casi dove, il soggetto che consuma i ricavi non dichiarati non è quello che esercita l'attività. Il tipico caso delle società: i ricavi possono essere spesi dagli amministratori o dai loro famigliari o dai soci. Una spesa abnorme del socio può essere contestata con l'accertamento sintetico e da questo si può trarre solidi argomenti per l'accertamento delle società. Pertanto, l'accertamento del socio diventa punto di appoggio per accertare la società.¹⁰⁰

L'elaborazione dei dati del singolo contribuente, tramite il software Ge.Ri.Co., consente di verificare tre aspetti della regolarità economica-statistica dello stesso contribuente¹⁰¹: la congruità dei ricavi/compensi dichiarati rispetto al valore stimato con la funzione ricavo; la coerenza delle caratteristiche dell'attività rispetto agli operatori del settore; la normalità di specifici indicatori economico-contabili, i cui eventuali scostamenti dai valori medi del settore hanno la funzione di far emergere eventuali anomalie. Questi ultimi hanno la finalità di contrastare fenomeni d'infedele indicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi che denotano situazioni anomale, permettendo di migliorare la selezione delle posizioni da sottoporre a controllo.

L'indice di congruità riguarda l'ammontare dei ricavi o dei compensi che deve essere di ammontare pari o superiore al valore puntuale calcolato sulla base degli studi di settore.

L'analisi della coerenza prende le mosse dalla considerazione che gli indicatori non varieranno di molto all'interno dello stesso settore economico. Le dichiarazioni vengono pertanto ordinate su un asse orizzontale e quelle con valori molto dissimili da quelli mediani sono assunti come incoerenti. Si tratta di elementi che vanno a segnalare la presenza di anomalie sul versante della gestione dei fattori produttivi.

¹⁰⁰ BEGHIN M., *Il rapporto tra studi di settore, accertamento sintetico e sintetico-redditometrico*, in Corr. Trib. 2013, cit., 402 e ss.

¹⁰¹ Con il D.l. n. 185/2008 è stata approvata la revisione congiunturale degli studi, con i cosiddetti "correttivi anticrisi". Al fine di tener conto della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali, gli studi di settore possono essere integrati tenendo anche conto dei dati della contabilità nazionale, degli elementi acquisibili presso istituti ed enti specializzati nell'analisi economica, nonché delle segnalazioni degli Osservatori regionali per gli studi di settore. Con il decreto del 12 maggio 2016 è stata approvata la revisione congiunturale speciale degli studi di settore, per il periodo d'imposta 2015, relativi alle attività economiche nel settore delle manifatture, dei servizi, delle attività professionali e del commercio.

La non congruità è sinonimo di anomalia dei ricavi dichiarati e dovrebbe portare all'eventuale accertamento di rettifica della dichiarazione; l'incoerenza esprime un'opinione sulla ragionevolezza degli schemi organizzativi impiegati. È pertanto possibile avere un contribuente congruo e coerente; congruo ma non coerente; non congruo (coerente o non coerente che sia). In quest'ultimo caso, indipendentemente dal risultato della coerenza, il contribuente deve fare delle scelte operative. Perché quando non si è congrui significa che sono stati dichiarati ricavi o compensi inferiori al valore puntuale calcolato dagli studi. A fronte di non congruità il contribuente può valutare se adeguarsi o meno. Se il contribuente si adegua, il c.d. *adeguamento spontaneo*, deve indicare in dichiarazione ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili per raggiungere l'ammontare calcolato dagli studi e verserà maggiori imposte, correlate da alcune sanzioni. L'aggettivo "*spontaneo*" all'adeguamento sta a significare che non è un obbligo per il contribuente e che può anche non adeguarsi, ma, in questo caso, la non congruità comporta la possibilità di subire il controllo e l'accertamento da parte del Fisco.

Al fine d'incentivare l'adeguamento e sostenere il rispetto degli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti, per i soggetti congrui si prevede un regime premiale. Vale a dire che per questi soggetti:

- Sono preclusi gli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'art. 39, primo comma, lettera d), D.P.R. 600/73 e dall'art. 54, secondo comma, D.P.R. 633/72;
- Sono ridotti di un anno i termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, primo comma, D.P.R. 600/73, e dall'art. 57, primo comma, D.P.R. 633/72;
- La determinazione sintetica del reddito complessivo, di cui all'articolo 38 D.P.R. 600/73, è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo quello dichiarato.

Il contribuente invitato all'adesione degli studi di settore, e che accetti il verdetto, viene premiato attraverso la paralisi dell'attività di accertamento nei suoi confronti, secondo quanto afferma l'art. 27 D.l. n. 185/2008. Questa concezione lascia dei dubbi. Con l'accertamento l'Amministrazione finanziaria dovrebbe far emergere quella ricchezza che il contribuente non ha correttamente manifestato con la dichiarazione. Ma con l'art. 27 l'Amministrazione rinuncia all'accertamento e alla successiva riscossione d'imposte. La disposizione mette il contribuente in un vero e proprio arbitraggio: assumere un atteggiamento remissivo, evitando l'avviso di accertamento e le conseguenti sanzioni; oppure assumere un atteggiamento conflittuale, che metta in dubbio la strumentazione utilizzata. Nella realtà la scelta non è solo

questa. Ci si sposta nell'ambito della giusta imposizione e la vera scelta presuppone l'accettazione o la rinuncia dei principi fondamentali del nostro ordinamento (art. 3 Cost.). La conseguenza è la creazione di disuguaglianza tra i soggetti che si adeguano e quelli che non lo fanno. La scelta di limitare il potere impositivo va nella direzione della tutela dell'interesse fiscale, ma non verso quello di protezione dei meccanismi di giusta imposizione.¹⁰²

2.5.1 LEGITTIMITÀ E NATURA DEL METODO DI ACCERTAMENTO STANDARDIZZATO

L'accertamento basato sugli studi di settore è sostanzialmente riconducibile all'art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. 600/73, con la particolarità che la ricostruzione riguarda l'insieme dei ricavi e che si fonda, in un primo momento, non sull'osservazione della singola impresa, ma su dati matematico-statistici elaborati in relazione ad un gruppo omogeneo di imprese. I risultati degli studi diventano il presupposto per l'accertamento analitico-induttivo. Infatti, gli studi di settore sono funzionali alla definizione dei ricavi e non alla determinazione del reddito.

La sentenza della Cassazione, 15 giugno 2009, n. 13915, ha confermato illegittimo l'accertamento induttivo, per contabilità inattendibile anche se formalmente regolare, perché i ricavi dichiarati dal contribuente risultavano coerenti con gli studi di settore. Nel caso degli studi di settore il volume dei ricavi normali è quello che ci si aspetta dall'imprenditore che operi secondo i modelli comportamentali sottesi agli stessi studi, ed è il frutto di una predeterminazione. Viceversa, accertare con metodologia extracontabile significa che l'Amministrazione dispone di un sistema contabile dell'impresa errato e irregolare che non può costituire la base per la rettifica del reddito dichiarato. Da qui, la possibilità di disattendere le scritture, anche attraverso presunzioni semplicissime (art. 39, secondo comma, D.P.R. 600/73). In questo caso specifico i giudici hanno preferito optare alla verità degli studi. Attenzione però che quello che gli studi ci offrono su *"un piatto d'argento"* è pur sempre una verità parziale: è un'attendibilità che si adatta a masse di contribuenti e che comunque necessita di un adattamento al caso specifico.¹⁰³

L'applicazione degli studi di settore prescinde dal qualsiasi controllo e indagine preventiva sull'impresa e sul suo sistema contabile da parte dell'Amministrazione finanziaria¹⁰⁴. Il

¹⁰² BEGHIN M., *Studi di settore, adesione e paralisi del potere di accertamento*, in Corr. Trib. 2009, cit. 103 e ss.

¹⁰³ BEGHIN M., *La contabilità inattendibile e l'accertamento "induttivo-extracontabile" nella morsa degli studi di settore*, in GT, 2009, cit., 970.

¹⁰⁴ La stesura iniziale dell'art. 10 L. 146/98, invece, prevedeva che l'accertamento fondato sugli studi fosse applicato nei confronti dei soggetti con contabilità ordinaria e limitatamente ai casi in cui dal verbale di

riscontro della correttezza formale e sostanziale della contabilità, tipico dell'accertamento analitico, diventa negli studi di settore un'attività parziale integrata con il controllo di veridicità dei dati posti a base degli studi di settore. Il contribuente può aver falsato solamente i dati dichiarati per gli studi di settore, senza suscitare un'irregolarità del sistema contabile. Ad esempio, potrebbe aver inglobato delle spese in altre categorie di costo non rilevanti ai medesimi fini. Pertanto i dati dichiarati in sede di studio devono per forza essere confrontati con la contabilità. L'Amministrazione può rettificare il reddito contabile pur in presenza di regolare tenuta della contabilità, in ragione di un semplice contrasto con le risultanze degli studi di settore. Per cui si dovrà prima verificare la veridicità contabile dei componenti di reddito utili per la determinazione della funzione ricavo, a prescindere dalla regolarità o meno delle scritture contabili, e poi verificare i componenti positivi e negativi emergenti dalla contabilità, non utili agli studi ma necessari alla determinazione dell'imponibile.

Nella ricostruzione induttiva del reddito imponibile, l'Amministrazione deve adattare quanto previsto in maniera astratta e generale dagli studi al caso specifico. Nasce la necessità di valutare le risultanze degli studi di settore alla luce di altri elementi che consentono l'adattamento al caso concreto. Di conseguenza il legislatore ha previsto di subordinare il procedimento di accertamento alla previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente, su cui graverà l'onere di provare le ragioni e le circostanze che possano giustificare lo scostamento dei dati dichiarati da quelli emergenti dagli studi.

La Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 26635/2009 ha definito chiarezza negli studi di settore. I punti cardini di quest'ordinanza sono sei:

1. L'accertamento basato sugli studi si affianca alle procedure dell'art. 39 D.P.R. 600/73, in quanto indipendente dalle analisi delle scritture contabili;
2. Il sistema trova il suo punto centrale nell'obbligatorietà del contraddittorio tra contribuente e Fisco;
3. Gli studi sono un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza nasce in seguito al contraddittorio;
4. Il confronto tra l'elaborazione statistica e quanto dichiarato dal contribuente deve essere parte della motivazione dell'accertamento;
5. Il contribuente può fornire prova contraria, anche con presunzioni semplici;
6. Il giudice è libero di valutare l'applicabilità degli studi al caso concreto come la controprova del contribuente.

ispezione risultasse l'inattendibilità della contabilità, perché gravemente irregolare o contraddittoria. La scelta di condizionare l'accertamento all'attività ispettiva è stata irrazionale poiché non c'era un stretto rapporto causa-effetto tra la corretta tenuta della contabilità e l'applicazione degli studi, pertanto fu abolita tale disposizione.

Proprio nell'ambito della natura giuridica degli studi sono sorti dei problemi. Infatti, la domanda principale che ci si è posti è stata: gli studi di settore sono presunzioni semplici o legali?

La differenza tra le presunzioni semplici o legali si sfuma tanto più gli studi sono redatti e aggiornati in modo da corrispondere a canoni di probabilità. Quanto più gli studi vengono rapportati alla effettiva probabilità, tanto più l'irrigidimento, determinato dal fatto che si tratta di una norma di legge, sposta poco rispetto a una presunzione semplice di identico contenuto. Inoltre, tanto più gli Uffici e i giudici sono disponibili a cercare e vedere la prova contraria, tanto più la rilevanza della classificazione in presunzioni semplici o legali si attenua. La differenza si fa sottile, ma esiste. Con la presunzione semplice l'Ufficio, ogni volta, deve convincersi e convincere della plausibilità dello studio. L'Ufficio deve elaborare i dati degli studi e motivarli, pertanto un vizio nell'accertamento per motivazione stereotipa è più probabile con le presunzioni semplici. Per di più, l'onere della prova rimane sull'Ufficio e questo potrebbe essere contestato perché l'Amministrazione non ha adattato lo studio alla realtà specifica. In terzo luogo, per superare la presunzione legale è necessaria una prova contraria in senso tecnico. Viceversa, se è presunzione semplice il giudice deve convincersi della plausibilità dell'inferenza. Con la presunzione semplice il giudice deve dare motivazione già solo per valorizzare l'induzione ai fini della decisione. Infine se di presunzione legale si tratta, resta precluso al contribuente contestarne la plausibilità in sé, senza allegare una prova contraria. All'inverso, con la presunzione semplice il contribuente non può sostenere l'inammissibilità in generale, ma può fornire una prova contraria o testare che la presunzione non è convincente. Con la presunzione legale è possibile solo la prima delle due linee difensive¹⁰⁵.

Non esistono dei veri e propri argomenti letterali, ma esistono indizi normativi e sistematici sulla natura degli studi abbastanza significativi.

Innanzitutto abbiamo il comma 3, dell'art. 62 sexies D.l. 331/93 a stabilire che gli studi sono fondamento per l'accertamento in base al comma 1, lett. d) dell'art. 39 D.P.R. 600/73. Valorizzando questa assimilazione fatta dalla legge si evidenzia che nell'art. 39 si parla solo di presunzioni semplici, mai di legali. Da questo semplicemente si può dedurre come gli studi siano fonti di presunzioni semplici.

A favore della configurazione di presunzione semplice sussiste anche il fatto che nel regime iniziale gli studi di settore sono stati elaborati sulla base di risposte a questionari da contribuenti. Nella presunzione legale il fondamento probabilistico va agganciato a

¹⁰⁵ MARCHESELLI A., *Gli studi di settore*, cit., 29 e ss.

presupposti concreti e obiettivi. Di certo questo non si può dire delle risposte ai questionari dei contribuenti, in quanto prevalentemente soggettive¹⁰⁶.

L'art. 70 L. 342/2000 afferma che gli accertamenti basati sugli studi di settore “*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*”. Si tratta di un cambiamento rispetto all'originaria stesura della norma¹⁰⁷, con il quale si equipara l'accertamento basato sugli studi di settore a un accertamento parziale. L'accertamento parziale si caratterizza per gli elementi posti a base della rettifica, nel senso che da questi elementi si desume l'infedeltà della dichiarazione¹⁰⁸. Negli studi, però, non si riconosce questa capacità implicita, perché non sono mai applicati automaticamente, ma vengono adattati al caso concreto. Agli Uffici prima di notificare l'avviso di accertamento viene imposto di instaurare il contraddittorio con il contribuente, con il fine di definire l'accertamento con adesione¹⁰⁹. Proprio perché si obbliga l'applicazione del contraddittorio prima della notificazione dell'avviso, fa desumere che i risultati degli studi di settore non siano elementi dai quali, singolarmente, si possa dimostrare evasione. Il fatto che gli studi siano inquadrati nell'accertamento parziale lascia discutere. La criticità connessa alla sovrapposizione tra studi di settore e gli altri tipi di accertamento è stata

¹⁰⁶ Tuttavia posso essere chiamati in causa degli elementi contrari all'idea che gli studi sono presunzioni semplici. Precisamente riguardano norme che potrebbero essere viste come un limite alla prova contraria: se ci sono limitazioni alla prova contraria dello studio, allora si dovrebbe trattare di presunzioni legali. Possiamo innanzitutto nominare la regola secondo cui gli studi non si applicano a chi inizia o cessa l'attività nel periodo d'imposta oppure non si trova in un normale periodo di svolgimento dell'attività. Si noti, che però questo non ha nulla che vedere con la presunzione legale. Si prevede un'esclusione, non una contestazione del risultato degli studi. Infatti, nella disposizione troviamo scritto “*gli studi non si applicano*” e non “*salvo che il contribuente dimostri*”. Un altro apparente caso di limite alla prova contraria è contenuto nell'art. 10 L. 146/98. Si stabilisce che possono essere attestate le cause che giustificano la non congruità o dell'incoerenza. Tale attestazione è lasciata dai soggetti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni. La norma prevede semplicemente una possibilità di giustificazione, non si va a vincolare né il giudice è gli uffici e nemmeno è l'unico mezzo di prova contraria.

Pertanto la non presenza di limiti alla prova fa capire come non ci devono essere dubbi sulla natura degli studi.

¹⁰⁷ La formulazione originaria prevedeva che gli studi fossero effettuati senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice con riferimento alle categorie reddituali residuali diverse da quelle che hanno formato oggetto di accertamento.

¹⁰⁸ Uno dei principi della riforma degli anni '70 era quello dell'unicità e globalità dell'accertamento tributario, nel senso che l'Ufficio poteva notificare un unico atto impositivo per ogni singolo periodo d'imposta e tale atto deve contenere tutti gli elementi appresi e conosciuti nell'attività istruttoria. Però già a partire dagli anni Ottanta si sono verificati problemi (complessità nella determinazione analitica del reddito e impossibilità di controlli generalizzati) che hanno portato il legislatore a modificare tale presupposto. Infatti, si è proceduto verso una frammentazione dell'azione di accertamento, consentendo all'Ufficio di rettificare il presupposto d'imposta con una pluralità di atti impostivi, emessi sulla base di elementi progressivamente acquisiti. L'accertamento parziale è disciplinato dall'art. 41 bis D.P.R. 600/7. Con questa disposizione gli uffici possono accertare porzioni di reddito quando dispongono di segnalazioni e dati che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato in tutto o in parte.

¹⁰⁹ L'accertamento con adesione consente al contribuente di definire le imposte dovute ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite tributaria. Si tratta, sostanzialmente, di un accordo tra contribuente e ufficio che può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento, che dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario.

presa in considerazione dal legislatore, il quale ha stabilito che se ci si adegua alle risultanze degli studi o si è congrui non si è sottoposti ad procedure di accertamento. Questa previsione è incompleta, poiché può essere invocata solo da chi si adegua, ma non da chi subisce la notifica dell'avviso, per cui resta possibile la ripetizione dell'azione impositiva senza limiti¹¹⁰. Gli studi di settore possono essere considerati la conseguenza del mal funzionamento della tassazione analitica aziendale. Quando mancano le rigidità organizzative interne e le segnalazioni da parte dei contribuenti finali la capacità economica non può che essere oggetto di stime, armonizzate con il contesto ragionieristico della tassazione analitico aziendale. Rispetto a queste stime gli studi appaiono come una scorciatoia, ma con alcuni inconvenienti¹¹¹. Questi metodi di accertamento standardizzati si radicano su basi macroeconomiche e statistiche, senza avere una coordinazione con la capacità economica dei tributi: i concetti economici statistici sottostanti agli studi sono estranei alla cultura degli uomini di legge e di quelli di azienda. Pertanto i limiti degli studi sono connessi al loro approccio matematico che li caratterizza e che ne condiziona l'utilizzo. Innanzitutto è necessaria una popolazione ampia delle imprese studiate e appartenenti ai vari cluster e il modello di produzione dei ricavi deve essere sufficientemente standardizzato. La bontà dei risultati è connessa alla veridicità dei dati di base utilizzati, con la conseguenza che se i contribuenti mentono, gli studi saranno errati. Se la rappresentazione virtuale non sembra idonea a rappresentare la realtà, va subito controllata l'esattezza dei dati forniti e la loro corretta aggregazione. Se i dati immessi sono errati, nessun software potrà portare a risultati corretti. Occorre che il contribuente riporti i dati richiesti correttamente, seguendo le opportune istruzioni che accompagnano ogni studio di settore. Purtroppo nella realtà non è così semplice: si richiede la conoscenza specifica delle variabili e delle convenzioni utilizzate per la costruzione dello studio. Si può far riferimento alle indicazioni allegate a ogni studio, ma di solito non sono di semplice comprensione per chi non è addetto ai lavori. Non occorrono degli esperti, ma nemmeno dei principianti.

Possiamo terminare affermando che gli studi di settore sono previsti da una disposizione che fissa i dati, le modalità per la loro utilizzazione e indica lo scopo degli stessi, ossia di rendere più efficace l'azione accertatrice. Assumere gli studi di settore come metodo di accertamento dei redditi d'impresa in un sistema di rappresentazione del reddito stesso basato sulle scritture contabili, significa ridurre la funzione della contabilità. Infatti, gli studi di settore sono considerati elementi validi per il controllo e l'accertamento dei ricavi e dei compensi senza

¹¹⁰ URICCHIO A. F., *L'accertamento tributario*, cit., 230.

¹¹¹ LUPI R., *Diritto tributario. Oggetto economico e metodo giuridico nella tassazione aziendale*, cit., 261.

essere elementi ricavati dalla situazione reddituaria della singola impresa. Si vanno a determinare ricavi e compensi in conformità a dati che non riguardano direttamente l'attività della singola impresa e i suoi risultati. La circostanza di adottare gli studi di settore per la determinazione del reddito d'impresa comporta un abbandono implicito al riferimento del sistema contabile aziendale. Le medie e i dati statistici sono astrazioni, che seppur basate su elementi tratti dal mondo reale, non trovano necessariamente corrispondenza nella realtà. Rigide presunzioni di accertamento del reddito effettivo possono determinare la tassazione di un reddito presunto inesattamente. Questo non vuol dire che le medie e i dati statistici non possano costruire uno strumento prezioso d'indagine, ma occorre qualcosa di più. È necessario ritrovare precisi riscontri materiali tratti dalla specifica realtà aziendale oggetto d'indagine.

Il più grande limite dei metodi standardizzati sta nella loro rigidità, nella loro scarsa propensione a cogliere le specificità e le particolarità dei vari modelli reali d'impresa.

L'elaboratore elettronico non può sostituire gli organi che si occupano della verifica, i quali comunque dovranno esercitare un vaglio critico dei risultati forniti dallo studio, per adattarli alla realtà specifica dell'impresa in causa¹¹².

Abbiamo un sistema che non è in grado di decidere quale sia l'assetto più opportuno per il controllo del reddito delle imprese. Le modalità con le quali si realizza l'evasione tra piccole e grandi imprese sono completamente diverse, quindi tener conto della dimensione aziendale come discriminante logica tra le diverse modalità di determinazione del reddito, dei correlati obblighi contabili e delle relative tipologie di accertamento sarebbe una soluzione. La tradizionale bipartizione tra soggetti in contabilità ordinaria e semplificata potrebbe essere sostituita da soggetti tassabili in base al bilancio e soggetti tassabili in base agli studi di settore. Nel primo caso si determinerebbe un reddito effettivo di natura contabile, nel secondo caso il reddito verrebbe normalizzato. Nel momento in cui si decidesse di utilizzare gli studi come unico metodo per accertare il reddito delle piccole imprese dovrebbe essere rivisto l'obbligo contabile per arrivare ad avere un sistema semplificato, senza inutili adempimenti e correlati costi per le piccole imprese. Gli studi di settori per le grandi imprese potrebbero rimanere un innesco di controllo, dove i risultati degli stessi verrebbero integrati da verifiche mirate da parte degli Uffici.

Ad oggi, invece, gli studi rimangono nel fondo del procedimento di accertamento del reddito: all'ordinario sistema di controllo del reddito mediante rettifica contabile si affiancano questi metodi standardizzati. In questo caso il contribuente ha doppi obblighi da soddisfare, sia

¹¹² PINO C., *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, cit., 225.

contabili sia strumentali. Gli studi così come sono oggi, sono un aggravio. Perché i dati aggregati e utilizzati per la dichiarazione sono diversi da quelli necessari per la compilazione del prospetto degli studi di settore.

2.5.2 L'IMPORTANZA DEL CONTRADDITTORIO NEGLI STUDI DI SETTORE

Il primo confronto tra Fisco e contribuente deve avvenire in fase istruttoria e non di fronte al giudice. Questo è di garanzia al contribuente, ma anche per evitare applicazioni indiscriminate degli studi. Il contraddittorio è visto come quello strumento idoneo a prevenire atti di accertamento, ma anche per favorire l'accertamento con adesione.

L'applicazione degli studi trova una legittimità costituzionale solo se è sorretto dalla fase del contraddittorio amministrativo. Le quantificazioni che derivano dagli studi, per quanto possano essere accurate, sono sempre indicazioni probabilistiche di ricavi e troppo generiche per essere la base della rettifica della dichiarazione. È necessario allora un confronto, che permetta di verificare la situazione effettiva dell'impresa o del professionista e di confrontare con essa le medie. Se il contribuente non si presenta all'invito del contraddittorio o non presenta circostanze rilevanti è ritenuto legittimo l'atto di accertamento basato sui singoli dati risultanti dagli studi. Però il contribuente può argomentare e difendersi nella fase del processo. Al contrario, se la partecipazione del contribuente è attiva gli elementi esibiti da quest'ultimo devono essere superati, attraverso prove critiche o documentali, da parte dell'Ufficio, non solo in sede processuale, ma già nella fase preliminare dell'avviso di accertamento. L'avviso di accertamento deve tener conto delle circostanze adottate dal contribuente.

È importante lo scambio d'informazioni tra gli Uffici e il contribuente. Da una parte gli Uffici hanno il dovere di dimostrare le ragioni per le quali i dati dichiarati dal contribuente siano da disattendere e siano invece da confermare i risultati del metodo standard. Dall'altra parte il contribuente ha il diritto di partecipare a questa verifica e ha facoltà di fornire prova contraria, sia con documenti sia con argomentazioni presuntive. Alla fine è il giudice che valuta l'applicabilità dello studio, sostenuto dall'Amministrazione, e le ragioni adottate dal contribuente per dimostrare il contrario.

Con il contraddittorio l'Amministrazione acquisisce dati che si aggiungono a quelli che già possedeva e gli consentono di adattare le informazioni astratte degli studi con la realtà imprenditoriale. *“La procedura di accertamento tributario standardizzato costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege*

determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto gli standard in sé considerati ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente."¹¹³

Quando il contraddittorio non era ancora previsto nella normativa degli studi, le indicazioni nelle circolari dell'Agenzia delle Entrate erano univoche nel stabilirlo.

Nell'applicazione degli studi di settore è decisivo non soltanto l'avvio del contraddittorio, ma anche la sua impostazione, nel senso che deve cogliere al meglio le particolarità del caso specifico. Quelle stesse particolarità che lo studio, per le sue caratteristiche strutturali e funzionali, non riesce a esternare.

Non è indifferente per il contribuente esercitare prima o dopo il suo diritto di difesa. Lo spostamento in avanti del contraddittorio non è irrilevante. La sua attuazione costituisce uno strumento di acquisizione di dati fondamentali da parte dell'Amministrazione e un'articolazione delle difese del contribuente, con la salvaguardia del principio di imparzialità e buon andamento¹¹⁴ della Pubblica Amministrazione¹¹⁵.

È importante anche la qualità del confronto tra contribuente e Fisco, sotto forma di ricerca degli elementi capaci di giustificare lo scarto tra i ricavi o i compensi dichiarati e quelli desumibili dallo studio. Non si può confidare troppo negli automatismi e si deve puntare di più sull'impiego di procedimenti personalizzati di stima dei ricavi e dei compensi.¹¹⁶

Determinato che il contraddittorio è obbligatorio, nella realtà si hanno due possibilità: o l'Ufficio omette di invitare il contribuente o l'Ufficio invita il contribuente, e quest'ultimo ha la possibilità di parteciparvi o no.

Poiché è obbligatorio il contraddittorio negli studi, la prima ipotesi non è possibile o meglio, se si verifica porta la nullità dell'accertamento, sia per vizio procedimentale che di difesa del contribuente.

Nella seconda ipotesi si prevede invece che il contraddittorio venga offerto ma il contribuente non ne usufruisca, o perché non si presenta o perché non alleggi nulla a sostegno della sua difesa. Di conseguenza l'Ufficio può determinare e notificare l'avviso di accertamento solo sulla base dei risultati degli studi. In tal caso l'avviso di accertamento è attendibile e non può essere annullato per omesso contraddittorio¹¹⁷. La non presentazione del contribuente al

¹¹³ Cass. SS. UU. 18 dicembre 2009, n. 26635, 26636, 26637, 26638.

¹¹⁴ A tal proposito si veda il prossimo paragrafo.

¹¹⁵ BEGHIN M., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, in FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., 664 e ss.

¹¹⁶ BEGHIN M., *Studi di settore, grandi sostituti e credibilità della rettifica*, in Corr. Trib. 2009, cit., 420.

¹¹⁷ L'esito del contraddittorio tra contribuente e Amministrazione non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento basato sugli studi di settore, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standards al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta

contraddittorio lo può sempre danneggiare: se il contribuente non si presenta può essere indizio della fondatezza della pretesa dell'Amministrazione. Partecipare al contraddittorio è una scelta strategica.

La motivazione dell'avviso di accertamento deve contenere il riferimento al contraddittorio. L'Ufficio non ha l'onere di puntuale e analitico contrasto con tutte le motivazioni apportate dal contribuente nel contraddittorio, ma deve prenderle in considerazione, valutarle adeguatamente e poi, semmai, dimostrarne il superamento. La motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel semplice rilievo dello scostamento dal ricavo puntuale, ma deve essere integrata con le ragioni sollevate dall'Ufficio, in sede di contraddittorio, in risposta alle eventuali contestazioni ed osservazioni sollevate dal contribuente. Tutto ciò è in linea con la citata insufficienza dei dati statistici espressi dagli studi di settore che possono essere validati solo attraverso una contrapposizione con il contribuente, il quale dovrà difendersi illustrando la reale situazione della propria attività.

Le osservazioni formulate dai contribuenti nel corso del contraddittorio dovranno quindi essere attentamente valutate, così come dovranno essere adeguatamente motivati sia l'accoglimento che il rigetto delle stesse.

Il contribuente può difendersi attraverso la richiesta di correzione dei dati trasmessi in modo errato e chiedere un ricalcolo dello studio di settore, facoltà che è specificata nell'invito al contraddittorio. Oppure il contribuente sottoposto ad accertamento da studi di settore può richiedere, qualora lo stesso sia già stato revisionato, l'applicazione dello studio evoluto. L'Ufficio deve valutare se effettivamente il nuovo studio revisionato sia in grado di poter meglio valutare la posizione del contribuente anche per i periodi d'imposta precedente e con riferimento alle medesime attività esercitate e previste dallo studio evoluto. Gli studi di settore evoluti devono prevalere su quelli non evoluti, soprattutto se il risultato è più favorevole al contribuente. Gli studi servono a cogliere un dato di normalità economica ma non sono un monolite. Il concetto di normalità economica deve essere elastico e l'accertamento basato su questo strumento è soggetto a metamorfosi per forza. Gli studi devono essere monitorati e forse anche modificati. La capacità di cogliere i dati di normalità economica è strettamente legata all'attività di revisione degli studi. Pertanto la revisione periodica incide sulla capacità rappresentativa degli studi. Tale capacità rappresentativa, si badi bene, non trasforma lo

dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte.

L'accertamento con gli studi di settore è impugnabile nonostante il contraddittorio e il giudice resta libero nella sua valutazione. L'ha ribadito la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 2452 del 2016.

strumento standardizzato in macchina della verità. Occorre far notare che le *gravi incongruenze* tra i ricavi dichiarati e quelli predeterminati con gli studi non hanno nulla a che vedere con la manutenzione dello studio. La revisione degli studi deve produrre effetti solo sul fronte della normalità economica, senza trasformare le predeterminazioni, nuove o vecchie, in strumenti funzionali all'automatica rettifica della dichiarazione. Quale che sia lo studio di settore applicato, l'Ufficio non è esonerato dal compiere lo sforzo che gli consente di calare il dato di normalità economica sul contesto produttivo di riferimento.¹¹⁸

Infine il contribuente, in sede di contraddittorio, potrà dimostrare che le caratteristiche strutturali ed economiche riferibili al cluster, al quale risulta assegnato, non corrispondono a quelle della sua attività concretamente svolta; che lo studio di settore non coglie la puntuale localizzazione dell'impresa nell'ambito del territorio comunale e lo specifico contesto economico e sociale della realtà territoriale in cui opera. Inoltre, il contribuente potrà dimostrare la sussistenza di cause di esclusione o d'inapplicabilità dello studio di settore ovvero documentare le particolari modalità di svolgimento dell'attività, anomale rispetto al modello di esercizio normale dell'attività su cui si basa lo studio di settore.

L'Agenzia delle Entrate con le varie circolari annuali cerca sempre di configurare delle indicazioni utili per motivare le giustificazioni e difese del contribuente. Nel 2007 tali circostanze sono state formalizzate all'interno del Comunicato stampa del 28 giugno. Le cause giustificative sono state raggruppate in tre categorie: non normalità economica riferibile a singoli indicatori, marginalità economica e altre condizioni specifiche che possono non rendere attendibile lo studio di settore. Questa elencazione non è esaustiva, può sempre essere allargata, l'importante è che le circostanze utilizzate non siano state determinate nell'elaborazione degli studi di settore.

Possiamo fare alcuni esempi. Se una parrucchiera si assenta dal lavoro più mesi causa di maternità, la domanda che ci si pone è se questo può essere allegato per giustificare lo scostamento dei ricavi. Nonostante la normativa non preveda la non applicazione degli studi per le lavoratrici in gravidanza, la risposta può essere positiva. Gli Uffici devono prestare attenzione a queste situazioni (circolare 34/E 2010), al fine di verificarne gli impatti analizzando con estrema cautela le posizioni oggetto di controllo.

La stessa cosa non è stata confermata con la sentenza n. 1846/2014 della Corte di Cassazione. Infatti, quest'ultima ha respinto il ricorso di un titolare di una lavanderia con problemi di salute, che aveva ricevuto un avviso di accertamento dove l'Amministrazione rideterminava il

¹¹⁸ BEGHIN M., *Gli studi di settore "evoluti" prevalgono sui "vecchi" studi*, in Corr. Trib., 2008, cit., 1213 e ss.

reddito ai fini IRPEF e IVA. Neppure i certificati medici presentati, che testimoniavano la difficoltà di lavorare a tempo pieno, hanno convinto i giudici dello scostamento dai parametri. In linea di massima con il contraddittorio si punta ad arrivare ad avere un accertamento con adesione (D.lgs. n. 218/1997). Si può raggiungere l'accordo, dove in questo caso l'atto di adesione deve riportare le operazioni svolte e i risultati raggiunti, oppure c'è anche la circostanza di mancata adesione. Ci possono essere due casi: o il contribuente ha presentato la propria difesa con la relativa prova, ma l'Amministrazione ritiene che tali prove non siano sufficienti per dimostrare lo scostamento (mancata adesione da parte dell'Ufficio); oppure il contribuente ha sostenuto la propria difesa, con le relative prove ma l'Amministrazione ne condivide una parte. Comunque si avrà luogo a un avviso di accertamento che dovrà necessariamente tener conto dei passaggi logici che hanno indotto l'Ufficio a respingere, in parte o in tutto, il ragionamento presuntivo del contribuente¹¹⁹.

Con la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 25/E del 2014, si ribadisce la rilevanza del contraddittorio, si cerca di definire un miglior rapporto con il contribuente e una realizzazione del risultato più fedele alla effettiva capacità contributiva del soggetto sottoposto a controllo. Proprio per realizzare un'imposizione basata su correttezza e proporzionalità, è raccomandato agli Uffici di tener adeguatamente conto delle risultanze del contraddittorio. La circolare accenna, più volte, alla rilevanza della crisi economica in atto in questi periodi d'imposta e richiama gli Uffici alla necessità di tenerne conto. Il richiamo ripetuto alla crisi lascia pensare alla necessità che il prelievo si mantenga entro certi limiti sostenibili e compatibili con la sopravvivenza del contribuente. Di certo non si può affermare che il futuro sarà di un accertamento più "sostenibile", ma è certa la consapevolezza di una chiara rilevanza delle condizioni economiche generali, che filtra in più passi dalla circolare.¹²⁰

2.5.3 DAGLI STUDI DI SETTORE AGLI INDICATORI DI AFFIDABILITÀ

Recentemente sono stati definiti nuovi metodi, gli indicatori di affidabilità (o compliance, in inglese), che andranno a sostituire gli studi di settore, dal periodo di imposta 2017. Per la definizione dei nuovi strumenti, voluti dal Ministero dell'Economia e delle

¹¹⁹ Nel caso in cui l'Amministrazione notifichi l'avviso di accertamento e successivamente, su istanza di parte, inviti il contribuente al contraddittorio finalizzato all'adesione, le considerazioni in sede di contraddittorio non possono trovare accoglimento poiché "soffocate" dalla presenza dell'avviso notificato in precedenza. L'Amministrazione potrebbe, di sua spontanea volontà, ritirare tale avviso e sostituirlo con un secondo che tenga conto del contraddittorio, ma non è previsto per legge. Non è ipotizzabile l'invio di un atto che contiene la bozza di accertamento, quando l'avviso definitivo è già stato notificato al contribuente.

¹²⁰ BASILAVECCHIA M., *L'evoluzione dei controlli: verso un accertamento "sostenibile"?*, in Corr. Trib. 2014, cit., 2765.

Finanze per sottolineare l'importanza dell'adempimento spontaneo agli obblighi fiscali, si sono impegnati la SOSE (Soluzioni per il Sistema Economico spa) e l'Agenzia delle Entrate. Gli indicatori di affidabilità saranno inseriti in maniera graduale, con lo scopo di sostituire e abbandonare l'utilizzo degli studi di settore.

Secondo questi indicatori non si assegnerà più all'impresa un valore ai ricavi di congruità puntuale a cui uniformarsi, ma restituiranno all'impresa un indice di affidabilità in una scala da 1 a 10. La collocazione nella scala segnerà il grado di tranquillità fiscale dell'impresa stessa nel subire controlli da parte degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria. Se si rientra nei livelli più elevati si potrà godere di un regime premiale, che rappresenterà un vero e proprio scudo fiscale ai controlli, il quale, tra l'altro, prevede un percorso accelerato per i rimborsi fiscali, l'esclusione da alcuni tipi di accertamento e una riduzione del periodo di accertabilità.

Attualmente gli studi di settore forniscono una stima dei ricavi che potenzialmente possono essere attribuiti all'impresa cui il contribuente può fare riferimento, e l'esito di coerenza economica e di normalità contabile, corredano l'esito di valutazione complessiva dell'impresa. Nel nuovo progetto non esisterà più il ricavo puntuale, a cui occorre eventualmente adeguarsi, ma esisterà solamente un indice di affidabilità o di compliance, determinato dalla combinazione di più indicatori. Il nuovo indicatore sarà articolato in base all'attività economica svolta in maniera prevalente, con la previsione di specificità per ogni attività o gruppo di attività. Sarà costruito sulla base di una metodologia statistico-economica innovativa che prende in considerazione molteplici elementi: gli indicatori di normalità economica (finora utilizzati per la stima dei ricavi) diventeranno indicatori per il calcolo del livello di affidabilità; invece dei soli ricavi saranno stimati anche il valore aggiunto e il reddito d'impresa; il modello di stima coglierà l'andamento ciclico senza la necessità di predisporre ex-post specifici correttivi congiunturali (correttivi crisi). Inoltre, si prevede una semplificazione dei modelli dichiarativi attraverso la riduzione del numero degli studi di settore, dei cluster e delle informazioni necessarie per stimare i vari indicatori. A differenza di quanto accade oggi con gli studi, dove sono presi in considerazione i valori comunicati in un solo anno, nel futuro sarà utilizzato l'insieme dei dati comunicati negli ultimi otto anni disponibili: il modello di regressione sarà basato su dati panel (8 anni invece di 1) con più informazioni e stime più efficienti.

La scelta dei vari indicatori sarà effettuata dalla SOSE (Società per gli Studi di Settore) con la partecipazione degli imprenditori assistiti dalle associazioni di categoria e sarà soggetta a validazione dall'apposita Commissione degli esperti.

Al singolo contribuente sarà comunicato il risultato dell'indicatore di affidabilità e le sue diverse componenti, comprese quelle che appaiono incoerenti. In questo modo il contribuente sarà incentivato a un adempimento spontaneo e stimolato a interloquire con l'Agenzia delle Entrate per migliorare la sua posizione sul piano di affidabilità. Questo, insieme alla semplificazione, sia dal punto di vista delle informazioni da comunicare che della drastica riduzione dei modelli, dovrebbero costituire i punti di forza di questo nuovo strumento.

2.6 LA DISCREZIONALITÀ DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NELLA SCELTA DEL METODO DI ACCERTAMENTO

Il legislatore non è quasi mai in grado di prevedere e regolare dettagliatamente tutte le possibili ipotesi e laddove fosse possibile, l'opportunità di evitare un eccesso casistico nella produzione legislativa e l'esigenza di rendere l'attività amministrativa elastica e duttile rispetto alla realtà del caso singolo, consigliano un altro tipo di soluzione. In particolare accade spesso che le norme che regolano l'agire amministrativo si limitino a fissare in linea generale i criteri cui questo deve uniformarsi, lasciando all'Amministrazione la potestà di scelta, fra più comportamenti legittimi, di quello maggiormente idoneo a regolare il caso concreto, in funzione del raggiungimento dell'interesse pubblico.

Da tali osservazioni si è dedotto che quando il legislatore prevede precisamente e dettagliatamente il tipo di soluzione che l'Amministrazione deve adottare, l'attività di questa è vincolata. Quando invece le norme giuridiche lasciano all'ente la potestà di individuare, fra più comportamenti, quello più idoneo a garantire il raggiungimento dell'interesse pubblico, l'attività di quest'ultima è discrezionale. Si ricava che la scelta discrezionale, intesa come ricerca della soluzione più idonea al perseguimento dell'interesse pubblico, non deve tendere a un qualsiasi interesse, ma a quello corrispondente alla causa del potere esercitato.

In campo tributario, ogni metodo di accertamento, analitico o induttivo che sia, è subordinato al verificarsi di una serie di casistiche indicate, rispettivamente, nel primo o nel secondo comma dell'art. 39 del D.P.R. 600/1973. Pertanto il legislatore si è occupato di determinare le ipotesi specifiche, al quale al verificarsi delle stesse, l'Amministrazione deve procedere secondo metodi ben distinti.

Tuttavia, nel tempo, la giurisprudenza ha comunque sancito una certa discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nella scelta tra il metodo contabile ed extracontabile.

La discrezionalità sta nella scelta dei diversi modi, tra loro variamente correlati, di salvaguardare l'interesse primario. Non sempre guardare esclusivamente al gettito può

consentire la realizzazione di quell'interesse superiore dell'Amministrazione di far pagare a tutti l'imposta accertata, dato che un accertamento eccessivamente punitivo porterebbe una sconfitta in sede contenziosa all'Amministrazione. L'obiettivo deve essere quello di massimizzare l'efficacia dell'azione dell'Amministrazione, preferendo soddisfare una pretesa inferiore, ma maggiormente fondata, senza insistere su rettifiche infondate e presuntuose. Gli Uffici sono titolari di un potere di accertamento, che a essi fa capo esclusivamente e si tratta sempre di un potere-dovere, ossia un potere che comporta sempre la doverosità del suo esercizio. È giusto evidenziare il carattere autoritativo dell'attività di accertamento, perché non si vuole negare che l'Amministrazione possa porre in essere dei provvedimenti autoritativi, come non si vuole smentire il carattere autoritativo di alcuni atti del Fisco, primo fra tutti l'atto di accertamento.

Nel 2013, con la sentenza n. 1122, la Cassazione ha affermato che pur in presenza dei presupposti che consentono il ricorso all'accertamento induttivo, all'Ufficio non è preclusa la possibilità di procedere comunque ad accertamento analitico rinunciando ad una propria facoltà. Al contrario, la discrezionalità non agisce nel senso inverso, se ricorrono, cioè, i presupposti per l'accertamento analitico l'Amministrazione non può intraprendere il metodo induttivo.

Infatti, la Corte di Cassazione ha più volte affermato che l'art. 39, secondo comma, nel momento in cui consente all'Amministrazione di prescindere dalle scritture contabili per accertare il reddito imponibile, conferisce in realtà unicamente una facoltà, non imponendo, pertanto, alcun obbligo, e consentendo all'Amministrazione medesima di optare comunque per una rettifica di tipo analitico.

Il ricorso al metodo induttivo seppur giustificato dall'assoluta inattendibilità delle scritture contabili, e legittimante un accertamento "*sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza*" dell'Ufficio, non comporta il sorgere in capo allo stesso dell'obbligo di disattendere la documentazione Ufficiale, che costituisce comunque il termine di raffronto rispetto alla ricostruzione del reddito effettuata in altro modo. Riguardo al ricorso al metodo induttivo, si parla di facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze documentali, non di obbligo in tal senso. In sostanza, in presenza dei presupposti che consentano il ricorso all'accertamento induttivo, all'Ufficio non è preclusa la possibilità di procedere ad accertamento analitico, rinunciando ad una sua facoltà, mentre non può dirsi il reciproco, nel senso che al ricorrere dei presupposti per l'accertamento in via analitica non può procedersi ad accertamento induttivo.

Il discrimine tra l'accertamento analitico e quello induttivo va individuato nella parziale o assoluta inattendibilità e conseguente inutilizzabilità dei dati risultanti dalle scritture contabili. Nell'ipotesi dell'analitico-induttivo l'Ufficio è legittimato solo a completare le lacune riscontrate e deve utilizzare, ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi del reddito non dichiarati, presunzioni gravi, precise e concordanti. Per l'induttivo, invece, l'Amministrazione finanziaria può determinare l'imponibile in base ad elementi indiziari, prescindendo dai risultati della contabilità. Se l'Ufficio sceglie il metodo analitico-induttivo non può poi di fatto accertare il reddito con un criterio induttivo puro in assenza degli specifici requisiti normativi richiesti. Nel caso di adozione di accertamento induttivo puro o extracontabile, l'Ufficio può calcolare il reddito avvalendosi anche di metodi analitici previsti dall'art. 39 e il contribuente non ha titolo per contestare l'emissione di un accertamento analitico.

Tuttavia, se l'Ufficio decide di determinare il reddito attraverso il metodo analitico-induttivo, senza quindi disconoscere l'attendibilità delle scritture, non può più ricorrere al metodo induttivo puro.

In caso di accertamento dei redditi d'impresa, ai sensi dell'art. 39, D.P.R. n. 600/1973, la ricorrenza dei presupposti per l'accertamento induttivo, anche nelle ipotesi d'inattendibilità dell'intera contabilità, non comporta l'obbligo per l'Ufficio di avvalersi dello stesso, ma costituisce una mera facoltà che non preclude all'Ufficio medesimo la possibilità di procedere ad una valutazione analitica dei dati emergenti dalle scritture dell'imprenditore.

L'esistenza dei presupposti per l'applicazione del metodo induttivo non esclude, infatti, che l'amministrazione possa servirsi, nel corso del medesimo accertamento, e per determinate operazioni, del metodo analitico di cui all'art. 39, comma 1, D.P.R. n. 600/1973, oppure contemporaneamente di entrambe le metodologie. È quanto ha concluso la Corte di Cassazione nella sentenza n. 1555/2012.

Il ricorso all'accertamento induttivo è ammissibile anche in presenza di contabilità formalmente regolare. La regolarità formale della contabilità non preclude l'accertamento con metodo induttivo, in quanto ciò che deve essere considerato rilevante non è l'eventuale irregolarità formale, ma l'eventuale complessiva inattendibilità delle scritture contabili, di modo che la regolarità formale costituisca il punto di partenza dell'indagine rimessa al giudice tributario che è tenuto a verificare la sussistenza degli estremi per considerare la stessa contabilità complessivamente inattendibile, soprattutto dove l'Ufficio evidenzi alterazioni sostanziali.

Sulla materia, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 3279 del 19 febbraio 2016, si è recentemente espressa stabilendo che l'accertamento induttivo non può essere escluso in presenza di regolarità formale delle scritture contabili. È necessaria, invece, una complessiva valutazione sull'attendibilità della contabilità anche mediante l'approfondimento da parte del giudice di merito delle singole contestazioni poste a base dall'Ufficio per la rettifica induttiva. La Suprema Corte nella sentenza n. 17952 del 24 luglio 2013 ha affermato che per i contribuenti in contabilità semplificata, la regolarità delle scritture contabili non impedisce l'accertamento basato sugli studi settore; viceversa, per i contribuenti in contabilità ordinaria, l'irregolarità delle scritture è condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata. In ogni caso, spetta all'Amministrazione finanziaria la scelta del metodo di accertamento più consono a far emergere l'effettiva capacità reddituale del contribuente.

Rimane, dunque, riservata in via esclusiva all'Amministrazione finanziaria la scelta del metodo di accertamento e, conseguentemente, l'individuazione degli elementi probatori che, nello specifico caso concreto, appaiono da ritenersi maggiormente idonei a fare emergere l'effettiva capacità reddituale del contribuente, ben potendo l'Amministrazione finanziaria rinunciare ad avvalersi dei parametri determinati in base agli studi di settore, nel caso in cui le irregolarità riscontrate nella contabilità non impediscano di ricostruire gli elementi positivi e negativi di reddito, mediante il metodo analitico-induttivo o il metodo induttivo puro.

2.6.1 IL PRINCIPIO DI BUONA FEDE, TUTELA DELL'AFFIDAMENTO E CONTRADDITTORIO

Il fatto che con l'accertamento si esprima una funzione vincolata dell'Amministrazione, questo non toglie che essa sia finalizzata alla tutela dell'interesse pubblico e non esclude che in questo campo vada perseguitata quell'efficiente gestione delle risorse pubbliche nella quale si sostanzia il buon andamento dell'Amministrazione, ex art. 97 Cost.¹²¹

Nello svolgimento dell'attività di accertamento l'Amministrazione, pur non avendo piena discrezionalità, deve comunque tener conto del rapporto tra i mezzi impiegati e interesse pubblico perseguito. Pertanto dovrebbe sempre tendere al conseguimento dei migliori risultati possibili con le risorse disponibili.

L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria deve essere compiuta nel rispetto di alcune regole fondamentali riconosciute dallo Statuto dei diritti dei contribuenti. Possiamo nominare il principio della buona fede, della chiarezza degli atti e del contraddittorio. Questi

¹²¹ LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, cit., 318.

principi devono essere letti in armonia con l'art. 97 Cost.. Pertanto l'Amministrazione finanziaria deve perseguire l'interesse pubblico contemperandoli, nella maniera più equa e imparziale, con gli interessi privati. I principi di buona fede e collaborazione sono una regola per l'Amministrazione, che deve rispettare per eseguire un'attenta un'analisi dell'individuazione dell'obbligazione tributaria, nel rispetto della certezza del diritto e in maniera da non sacrificare le regole dell'uguaglianza e l'interesse comune che ognuno contribuisca secondo la propria capacità contributiva alla spesa pubblica¹²².

In ambito fiscale si avverte sempre più l'esigenza di migliorare il rapporto tra Fisco e contribuente. Questo può essere possibile tramite un elevato grado di collaborazione e di fiducia, che rappresenta oggi uno degli obiettivi istituzionali e irrinunciabili a cui è improntata l'azione dell'Amministrazione finanziaria. Qui s'inserisce il problema del rapporto di collaborazione e buona fede tra contribuente e Fisco, che consiste nel verificare se quest'ultimo debba esercitare i propri poteri in base al principio generale di buona fede, senza tradire quella situazione soggettiva di fiducia (affidamento) generata nei contribuenti.

Secondo il codice civile la buona fede può essere soggettiva, convinzione di comportarsi secondo il proprio diritto, oppure oggettiva, ossia comportarsi coerentemente e correttamente al proprio ordinamento.

Il principio di buona fede, desumibile dall'art. 97 Cost.¹²³, trova la sua massima concretizzazione nella tutela dell'affidamento del contribuente, il quale può confidare nel fatto che l'Amministrazione finanziaria si comporti con correttezza e coerenza. Tale principio è anche disciplinato dall'art. 10 dello Statuto del Contribuente, che al primo comma afferma che *"I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede"*. Inoltre, gli art. 5, 6 e 7, nel prevedere chiarezza e informazione del contribuente, garantiscono l'attuazione del principio costituzionale di buona fede e del buon andamento dell'attività svolta dall'Amministrazione finanziaria¹²⁴.

Lo Statuto dei diritti del contribuente ha quindi qualificato la buona fede come principio generale, al quale Amministrazione e contribuente devono ispirarsi nell'attuazione del rapporto tributario, mediante un costante confronto, in particolare nella fase istruttoria. Pertanto contribuente e Fisco hanno dovere di collaborare, adottando quel comportamento

¹²² AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., 182 e ss.

¹²³ All'art. 97, primo comma, è riportato: *"I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione."*

¹²⁴ Prima dell'approvazione dello Statuto del contribuente, il principio di buona fede poteva desumersi dal dibattito dottrinale in ordine alla buona fede in diritto amministrativo, nel senso che la clausola di buona fede riguardava qualsiasi tipo di attività dell'Amministrazione. Infatti, questa clausola era stata inserita per l'esigenza di regolare rapporti non paritari, al fine di limitare il potere di chi era in posizione dominante.

che, a parità di ragionevole utilità per le proprie ragioni, sia meno compromettente per la controparte.

Un'applicazione importante del principio di buona fede è la tutela dell'affidamento. Tutela dell'affidamento significa che viene in vario modo sanzionato il comportamento di chi non rispetta la legittima aspettativa altrui, ovvero che la ragionevole convinzione che un soggetto si forma comportandosi diligentemente, trova qualche riconoscimento giuridico. Se il contribuente ha chiesto precise indicazioni agli Uffici e alle stesse si è attenuto, il Fisco non potrà avanzare, in un secondo momento, delle pretese che contraddicano la condotta precedente. Ad esempio, se l'Amministrazione indica in una circolare una data interpretazione di una disposizione tributaria e il contribuente la rispetta, l'eventuale mutamento di orientamento del Fisco non può pregiudicare il contribuente. Il contribuente si trovava in una situazione di legittimo affidamento e il comportamento dell'Amministrazione, che intendesse sorprendere tale buona fede, sarebbe un comportamento scorretto¹²⁵.

Inoltre lo Statuto ha introdotto una "scusante" dell'affidamento: *"Non sono irrogate sanzioni, né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima"* (art. 10, secondo comma). La norma esclude che al contribuente possano essere applicate sanzioni e consente che sia preteso il pagamento del tributo. Il fatto di esentare il contribuente dal pagamento di sanzioni è una conseguenza necessaria per il rispetto dei principi costituzionali.¹²⁶

Un altro importante principio su cui soffermarsi nel procedimento tributario è quello di collaborazione. Se confrontiamo le dinamiche attuali tra contribuente e Fisco con quelle passate, emerge che non c'è solo un cambiamento dei rapporti, ma forse evidenzia la nascita di un vero e proprio rapporto. Fino agli anni '70, l'attività impositiva aveva caratteristiche di tipo autoritativo: l'attività di accertamento veniva svolta dagli Uffici in modo unilaterale, senza la partecipazione, in chiave collaborativa, del contribuente. Fino a quando il moltiplicarsi dei tributi e della platea dei contribuenti spinse lo Stato ad adottare un sistema di autotassazione in base al quale i contribuenti iniziarono a essere autonomi nel liquidare le imposte. La collaborazione dei contribuenti diventò una strada efficace per perseguire un consistente abbattimento dei costi connessi al prelievo tributario. Dagli inizi degli anni '70 si assiste a una rivalutazione della posizione del contribuente. L'esercizio dell'attività impositiva

¹²⁵ MARONGIU G., MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, cit., 78.

¹²⁶ Il tributo è un diritto indisponibile per lo Stato, per cui non può venir meno solo perché una circolare abbia fatto credere al contribuente che esso non esistesse. Per di più non è convincente che l'Amministrazione non osi mai rivedere le proprie precedenti prese di posizione.

avviene mediante modelli non esclusivamente autoritativi, ma anche consensuali. In altre parole la partecipazione del contribuente aumenta, tanto che il contenuto del provvedimento impositivo è determinato grazie alla sua partecipazione. Il sistema raffinato che a oggi si conosce, nel quale contraddittorio, partecipazione e collaborazione sono fattori irrinunciabili e tra loro strettamente connessi, è il risultato di una serie di progressi.

Si passa da un modello unilaterale a un modello consensuale dell'esercizio della funzione impositiva. Il punto fondamentale è l'accordo tra le parti, diretto a realizzare l'interesse comune, rappresentato dalla corretta quantificazione del presupposto d'imposta. Nella vecchia concezione non si prevedevano norme che davano spazio alla partecipazione del cittadino. Oggi la sua posizione viene rivalutata, a tal punto che il contribuente ha il diritto di partecipare all'attività amministrativa.

Imparzialità, buon andamento, insieme a efficacia efficienza e ragionevolezza dell'azione amministrativa fanno sì che l'Amministrazione agisca per il proseguimento dell'interesse pubblico in un rapporto di leale collaborazione e reciproco affidamento con il contribuente, abbattendo il modello unilaterale a favore di quello consensuale¹²⁷.

Con l'avvenuta della *Fiscalità di massa* è cambiato il ruolo sociale e giuridico del contribuente. Il fatto di poter ricorrere a dati matematico-statistici e la possibilità di deroghe rispetto alle risultanze contabili, hanno reso necessario la nuova forma partecipativa del contribuente. Nasceva così la *richiesta di chiarimenti* con la legge n. 17/1985, obbligatoria a pena di nullità per la validità dell'accertamento basato sui coefficienti. Siamo così di fronte a una prima partecipazione del contribuente non semplicemente collaborativa, ma in funzione di contraddittorio, vale a dire per tutelare i propri diritti e interessi.

La fattispecie impositiva deve essere comunque determinata, seppur con il consenso del contribuente, nel rispetto del principio che obbliga il soggetto a concorrere alla spesa in ragione della sua capacità contributiva.

La disomogeneità dell'evoluzione normativa e la tradizionale concezione autoritativa basata sull'indisponibilità della posizione del Fisco hanno portato nel sistema la mancanza di una norma generale idonea a fissare il diritto del contribuente alla partecipazione dell'attività attuata dall'Amministrazione finanziaria e avente a oggetto la propria posizione erariale¹²⁸.

Il contribuente può partecipare quando le norme specifiche glielo consentono, nello specifico:

- Tutte le volte in cui da controlli automatici o formali della dichiarazione emerge un dato diverso da quello dichiarato. L'Amministrazione deve comunicare al contribuente

¹²⁷ FERLAZZO NATOLI L., *Diritto tributario*, cit., 124.

¹²⁸ AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., 187.

l'esito del controllo e dargli la possibilità di fornire chiarimenti (ex artt. 36 bis e 36 ter D.P.R. 600/73; art. 6 Statuto del contribuente L. 212/2000);

- Prima della notifica dell'avviso di accertamento sintetico, l'Amministrazione deve invitare il contribuente a comparire per dargli la possibilità di dimostrare che il maggior reddito determinato per via sintetica non è tassabile o è già stato tassato (ex art. 38 D.P.R. 600/73);
- Quando l'Amministrazione applica la normativa elusiva deve, a pena di nullità, richiedere chiarimenti al contribuente (ex. Art. 37 bis D.P.R. 600/73);
- Quando l'Amministrazione recupera a tassazione costi derivanti da operazioni intrattenute con imprese estere partecipative, avente sede nei paradisi fiscali, deve invitare il contribuente a fornire prova dell'effettività dell'attività economica svolta nel Paese in cui è la sede (art. 110 TUIR);
- Al termine delle verifiche fiscali, a partire dalla data di consegna del processo verbale di constatazione¹²⁹ (PVC), al contribuente devono essere lasciati 60 giorni di tempo per effettuare le proprie osservazioni e richieste all'Ufficio.

Inoltre, sono previste alcune ipotesi che non obbligano l'Amministrazione ad attuare il contraddittorio, ma sono mere facoltà. Ad esempio prima di emettere un accertamento fondato su presunzioni ricavate dai movimenti del conto corrente bancario, l'Amministrazione può invitare il contribuente a fornire prova contraria (ex art. 32 D.P.R. 600/73). Il contribuente è invitato a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti per l'accertamento. Inoltre vanno ricordate altre due casistiche di collaborazione. La prima è quando il contribuente decide di interloquire con il Fisco e attiva il proprio diritto d'interpello, teso a ottenere una linea interpretativa cui potersi attenere. Il secondo è formato dalla possibilità nella fase giudiziale per le parti di ricorrere all'istituto di conciliazione giudiziale.

Il contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria e, quindi, la problematica del preventivo coinvolgimento del contribuente nel corso dell'attività preparatoria degli avvisi di accertamento attuati dall'Amministrazione finanziaria, ha interessato molto la giurisprudenza della Suprema Corte, soprattutto negli ultimi anni.

¹²⁹ Il PVC è un documento dove sono riassunte le operazioni svolte in fase d'istruttoria dall'Amministrazione finanziaria o dalla Guardia di Finanza. È un documento con natura di atto pubblico e pertanto fa piena prova, fino a querela di falso, delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti. Nel rispetto del principio di collaborazione e nell'ottica di attuare il contraddittorio, lo Statuto del contribuente prevede che il soggetto sottoposto a verifica può comunicare, entro 60 giorni, le sue osservazioni e richieste, le quali dovranno essere prese in considerazione e valutate dagli Uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emesso prima della scadenza di questo termine.

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza del 9 dicembre 2015, n. 24823, ha invertito la rotta rispetto la sentenza n. 19667/2014, la quale stabiliva il generale diritto al contraddittorio precontenzioso, previsto dall'ordinamento nazionale, nonché da quello comunitario. La soluzione adottata nel 2015 porta a un "*contraddittorio a macchie di leopardo*". È stato sancito che nel nostro ordinamento non esiste un obbligo generalizzato dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio, prima dell'emissione dell'atto, salvo che non sia previsto per legge. Ebbene, secondo la Corte, il contraddittorio endoprocedimentale costituirebbe un principio di derivazione comunitaria applicabile solo ai tributi armonizzati (Iva, dogane e accise). La pronuncia in esame oltre ad aver introdotto una distinzione fra tributi armonizzati e non, ha anche concesso una vera e propria inversione di marcia rispetto alle precedenti pronunce. Nei mesi precedenti, infatti, sempre le Sezioni Unite avevano sostenuto l'esistenza di un principio generale dell'ordinamento in base al quale, anche in campo tributario, il contraddittorio endoprocedimentale doveva ritenersi, pur in assenza di esplicita previsione normativa, un elemento essenziale del giusto procedimento. Tuttavia, con la sentenza del 9 dicembre 2015 la Cassazione ha ritenuto che, data la mancanza di norme di riferimento, debba essere esclusa l'esistenza di un principio generale che obblighi l'Amministrazione finanziaria ad attivare il contraddittorio endoprocedimentale, ogni qual volta il contribuente sia soggetto a provvedimenti lesivi dei suoi diritti e dei suoi interessi. Ha, altresì, chiarito che nel caso dei tributi non armonizzati il contraddittorio potrà essere attivato solamente nella circostanza in cui sia specificatamente fissato, mentre nel caso di tributi armonizzati, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione Europea, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporterà in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto. Questo a una condizione, ossia che il contribuente assolva l'onere di enunciare in giudizio le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato. Pertanto l'eventuale violazione comporterà la nullità, ma solo dove il contribuente dimostrerà, in concreto, il danno subito in termini difensivi.

La sentenza in oggetto fa riferimento anche l'art. 12 dello Statuto dei contribuenti, al comma 7, il quale specifica 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 60 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.*"

Secondo la sentenza emerge che la previsione dello Statuto non è fonte di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a carico dell'Amministrazione fiscale. In sostanza, le garanzie fissate dall'art. 12 trovano applicazione solo ed esclusivamente in relazione ad accertamenti conseguiti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente. Questo perché, secondo la Suprema Corte, le verifiche in loco portano a un'intromissione nei luoghi del contribuente. In tale contesto, il contraddittorio rappresenta per il soggetto ispezionato quell'utile confronto con Amministrazione finanziaria, che permette allo stesso di fornire chiarimenti in ordine agli elementi acquisiti in sede di accesso. Pertanto se il controllo è svolto a tavolino il PVC non è necessario e conseguentemente i 60 giorni di "intervallo" dov'è proibito il potere di accertamento non esiste. Con quest'affermazione, sembra che la Corte di Cassazione veda l'accertamento a tavolino come meno invasivo di un controllo effettuato in sede dell'azienda. Nella realtà il "disturbo" non dipende tanto dal luogo ma dall'attività svolta, perché alcune informazioni che scaturiscono dagli accertamenti a tavolino possono essere più rilevanti di dati e notizie reperite in loco e possono recare più disturbo.

Ciò che non è per niente condivisibile è la previsione di un regime differente per le verifiche a tavolino rispetto a quelle in sede e l'affermazione dell'esistenza di una scissione tra il regime del contraddittorio obbligatorio previsto per i tributi armonizzati e quello facoltativo stabilito per i tributi non armonizzati, poiché, in tal modo, si ammette un'ingiustificata disparità di trattamento, in relazione alle diverse modalità di accertamento.

La soluzione cui sopraggiunge la Cassazione non incoraggia per niente l'Amministrazione finanziaria a perseguire quel percorso intrapreso negli ultimi anni, con l'obiettivo di favorire l'instaurazione del contraddittorio. Va precisato che il principio del contraddittorio non è utile solo al contribuente, ma risponde a un interesse anche dell'Amministrazione finanziaria. Infatti, il contraddittorio ha una triplice funzione:

1. Garanzia al contribuente, il quale viene coinvolto nella fase di analisi dei dati raccolti, prima della notifica dell'avviso di accertamento;
2. Garanzia di legalità del procedimento amministrativo, il contribuente è reso sempre più partecipe, con la conseguente maggior sostenibilità della pretesa tributaria;
3. Garanzia della giusta imposta, che, se il contribuente condivide, dà allo stesso la possibilità di pagare meno sanzioni tributarie.

Quanto sopra evidenziato, è stato condiviso dalla Commissione Tributaria Regionale di Firenze, che ha rimesso alla Consulta la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7 della Legge n. 212/2000, nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto a

ricevere il verbale e a formulare preventive osservazioni solo nel caso di accessi, ispezioni e verifiche presso il luogo ove si svolge l'attività del medesimo.

Non c'è nessun motivo per avvantaggiare alcune tipologie di accertamento a scapito di altre, come sarebbe più coerente con la Costituzione, prevedere che, per qualsiasi tipo d'imposta e di accertamento, l'Amministrazione si faccia carico di invitare il contribuente a manifestare il suo punto di vista, in merito agli elementi sui quali gli stessi Uffici impositori devono fondare la loro decisione. Occorrerà pertanto attendere la pronuncia della Corte Costituzionale sul tema, sperando in un intervento normativo che risolva la questione, affinché il contraddittorio diventi, per qualsiasi tipologia di accertamento e d'imposta, da mera opportunità di dialogo preventivo ad adempimento propedeutico.

Anche se, per essere precisi, una piccola inversione di marcia da parte della Cassazione c'è stata con l'ordinanza del 12 febbraio 2016, n. 2879. Tale provvedimento riguardava un'iscrizione ipotecaria ed è stato stabilito che è obbligatoria l'insaturazione del contraddittorio preventivo, perché in assenza si viola il diritto di partecipazione al procedimento, garantito dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Con quest'ordinanza, la Cassazione dà una generale rilevanza al diritto del contraddittorio endoprocedimentale, anche in mancanza di un enunciato normativo specifico.

Pertanto, non sembra trovare fine la disputa sul tema: la nuova pronuncia segue di appena un mese quella dalla pronuncia a Sezioni Unite (9 dicembre 2015, n. 24823), con la quale si era affermata che l'obbligo di contraddittorio riguardava esclusivamente i tributi armonizzati. La Corte, infatti, richiama diffusamente nell'ordinanza 2016 le sentenze del 2014, in particolare la n. 19668, ma non menziona la successiva sentenza contraria a Sezioni Unite del dicembre 2015.

Anche l'Agenzia delle Entrate con la circolare 16/E del 28 aprile 2016, chiarisce come se nel corso dell'accertamento si ricorre a presunzioni, è necessario abbandonare ogni tipo di automatismo e ricorrere alla collaborazione del contribuente e alle dimostrazioni che esso potrà esporre a titolo di giustificazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento. Inoltre si specifica che per quanto riguarda le attività istruttorie è inderogabile necessità istituire il contraddittorio prima dell'avviso. Il confronto preventivo, quale efficace metodo per il rafforzamento della quantificazione della pretesa tributaria e la riduzione della conflittualità nel rapporto con il contribuente, costituisce la modalità istruttoria più valida, poiché consente al contribuente di fornire chiarimenti e documentazione utili ad inquadrare in modo più realistico la fattispecie oggetto di stima e, nello stesso tempo, permette all'Amministrazione finanziaria di pervenire a valutazioni più trasparenti e sostenibili.

2.6.2 CHIAREZZA E TRASPARENZA DEGLI ATTI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

La chiara motivazione degli atti emessi dall'Amministrazione acquista un ruolo fondamentale, perché il rapporto tra Fisco contribuente deve essere “*chiaro e trasparente*”. La chiarezza e la trasparenza garantiscono al contribuente la conoscenza dei criteri su cui si è basato il potere impositivo e allo stesso tempo la possibilità di un'adeguata difesa. A tale scopo è stato redatto l'art. 7 dello Statuto del contribuente, rubricato “*Chiarezza e motivazione degli atti*”, il quale a sua volta richiama l'art. 3 della L. n. 241/1990.

L'introduzione dello Statuto del contribuente ha rinnovato l'ordinamento tributario e per tutelare la parte più debole, il legislatore all'art. 7 ha previsto che:

“Gli atti dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

- a) L'Ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;*
- b) L'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;*
- c) Le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.”*

L'art. 7 dello Statuto mira ad assicurare al contribuente la conoscenza non solo dei motivi alla base del provvedimento accertativo, ma anche il contenuto tassativo dello stesso. L'esplicito obbligo di motivare tutti gli atti da parte dell'Amministrazione finanziaria costituisce un punto di arrivo, in campo tributario, di un percorso legislativo che ha determinato, negli ultimi anni, un cambiamento del rapporto Fisco-contribuente. In questo quadro di riferimento l'obbligo di motivazione costituisce un elemento cardine per la realizzazione del principio di buona fede e collaborazione, ex art. 97 Cost..

L'art. 7 impone all'Amministrazione finanziaria di chiarire i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche, che ponderate ed esaminate dalla stessa, portano all'emissione dell'atto. Conseguenza di ciò è che, la chiarezza e la trasparenza devono essere esaminate in concreto sul contenuto tipico e all'oggetto del specifico atto, rispetto al quale andrà valutata da un lato l'intrinseca finalità e dall'altro lo scopo e le ragioni dell'emissione¹³⁰.

Lo stesso legislatore ha affermato che il contenuto minimo dell'avviso deve contenere la motivazione. Si devono, infatti, indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno portato l'Amministrazione alla decisione, per consentire la ricostruzione logica che ha portato all'emanazione del provvedimento. Pertanto la motivazione diventa oltre che un

¹³⁰ AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., 201.

mezzo per esternare le ragioni della pretesa impositiva anche uno strumento di garanzia del diritto di difesa del contribuente. Il fatto che nello Statuto del contribuente si usi il termine “atto” e non “provvedimento” equivale a dire che ci sta rivolgendo a tutti gli atti, nessuno escluso, perché qualsiasi atto deve essere motivato. Pertanto si estende l’obbligo anche ad atti strumentali che producono effetti nella sfera giuridica del contribuente, ma non rientrano tra quelli impugnabili¹³¹ di fronte alle Commissioni¹³².

Poiché in campo tributario è il contribuente a essere chiamato a sopportare un sacrificio patrimoniale, è la stessa garanzia di riserva di legge, ex art. 23 Cost., a imporre l’Amministrazione di fondare la sua pretesa non semplicemente su una presunzione di legittimità, in quanto emesso da una pubblica autorità, ma sulla fondatezza di presupposti che vadano a giustificare la pretesa patrimoniale stessa, attraverso la ricostruzione di tutti i passaggi del procedimento, in rispetto del principio di legalità. L’azione dell’Amministrazione deve basarsi sulla legalità dell’imposizione. Tuttavia, non è stato così semplice affermare questo concetto. In passato, semplicemente perché si era Pubblica Amministrazione, si sosteneva che tutti gli atti emessi fossero legittimi ed esecutivi, nel caso in cui non fosse comparso un reclamo tempestivo. In tal caso, la possibilità di difesa per il contribuente era limitata. Di questo il legislatore se ne rese conto, così cercò di risolvere la questione emanando il Testo Unico n. 645/1958. Secondo questa normativa, era richiesto che l’avviso di accertamento fosse analiticamente motivato, con la conseguenza che se la motivazione mancava si produceva la nullità dell’atto. Questo però non toglieva la presunzione di legittimità agli atti dell’Amministrazione e di conseguenza l’Ufficio si limitava a indicare gli elementi attraverso cui si arrivava alla pretesa impositiva, ma senza dimostrarli nella motivazione. Limitarsi solo a esporre le circostanze che portavano all’emanazione dell’atto, era abbastanza riduttivo e non esauriva totalmente la funzione che in sé ha la motivazione. Ci si accontentava di sufficienti e legittimi motivazioni alquanto vaghe, ammattendo la sanatoria dell’invalidità dell’atto privo dell’obbligo di motivazione solo se il contribuente, che si era difeso durante il processo, avesse dimostrato di conoscere i presupposti su cui si basava la pretesa impositiva dell’Ufficio. Se da un lato si affermava l’obbligo della motivazione, dall’altro le ragioni d’interesse fiscale e di tutela del prelievo portavano ad accettare e definire come adeguate delle motivazioni sommarie. In questa

¹³¹ L’art. 19 D.lgs. n. 546/1992 individua con precisione quali sono gli atti impugnabili di fronte alle Commissioni Tributarie Provinciali. Inoltre, si specifica che gli atti diversi da quelli indicati non sono autonomamente impugnabili, ma questa disposizione deve essere interpretata in modo estensivo. Nel senso che possono essere ricompresi anche altri atti, non elencati, purché siano portatori di una pretesa fiscale e potenzialmente lesivi per il contribuente.

¹³² CALIFANO C., *La motivazione degli atti tributari*, cit., 208.

prospettiva il contenuto della motivazione finiva per essere minimizzato, poiché si riteneva che tale obbligo fosse soddisfatto quando l'Amministrazione avesse posto il contribuente in grado di conoscere gli elementi essenziali per la pretesa impositiva.

L'elaborazione di un principio generale di motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria è finalmente avvenuto nel 1990, con la legge n. 241.

L'art. 3 della legge citata prevede che “*Ogni provvedimento amministrativo deve essere motivato*”, imponendo all'Amministrazione un obbligo di specificare la procedura seguita nel provvedere in quel dato modo, evidenziando quale interesse debba prevalere, quale debba soccombere e specificare i criteri utilizzati nel procedere al bilanciamento tra interesse pubblico e privato, il tutto attenendosi alle risultanze dell'istruttoria.¹³³

Il riconoscimento autoritativo all'atto impositivo impone la distinzione tra motivazione e prova. La motivazione informa il contribuente e dà conto delle ragioni del prelievo; la prova cerca di convincere il giudice sull'esistenza di un fatto ed è quindi volta a dimostrare i fatti sui quali lo stesso prelievo si basa. Pertanto, l'atto impositivo deve contenere l'indicazione dei mezzi di prova raccolti dall'Amministrazione finanziaria nella fase istruttoria.

Gli Uffici devono esplicitare il *modus operandi* in riferimento alla situazione, al fine di permettere al contribuente di verificare che l'agire del soggetto pubblico sia avvenuto nel rispetto dei principi all'art. 97 Cost. e dell'art. 1 della stessa L. n. 241/1990¹³⁴. Espandere la motivazione all'intera attività amministrativa ha consentito di anticipare il momento della tutela per il contribuente, dalla fase giurisdizionale alla fase della formazione dell'atto impositivo.

Grazie a questa normativa si pone la fine ai cosiddetti *ricorsi al buio*, dove il privato impugnava il provvedimento amministrativo senza conoscere dettagliatamente le cause che portavano a quel provvedimento e, di conseguenza, senza conoscere i veri vizi per i quali lo impugnava.

¹³³ In altri termini, la decisione dell'Amministrazione deve rappresentare il risultato degli elementi fattuali e delle argomentazioni di diritto che sono state oggetto di acquisizione, valutazione e comparazione nel corso dell'istruttoria. Da ciò discende la regola per cui l'istruttoria rappresenta una fase richiesta in ogni procedimento amministrativo. La motivazione deve generare nel destinatario dell'atto una cognizione piena sul fatto, così com'è stato qualificato dall'Amministrazione, in relazione al modello di accertamento impiegato e all'intera attività istruttoria.

¹³⁴ Infatti, l'art. 1, primo comma della L. 241/90 recita: “*L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitari.*”

È proprio attraverso la funzione della motivazione che negli atti tributari sono esplicitati i presupposti di fatto e le ragioni di diritto posti a fondamento dell'atto, mettendo in relazione la ricostruzione del fatto e l'individuazione della norma di legge applicabile¹³⁵.

Occorre precisare che l'art. 3, secondo comma L. n. 241/90, esclude che l'obbligo di motivazione sussista nei confronti di atti normativi e a contenuto generale, trattasi di atti dotati di determinate caratteristiche, quali la generalità, l'astrattezza e l'innovatività, che non sono immediatamente lesive della sfera giuridica del privato.

Il comma 3 dell'art. 3 L. n. 241/1990 prevede che *“Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama.”* Questo significa, che l'Amministrazione ha la possibilità di motivare l'atto emesso per rinvio ad altri atti (motivazione *per relationem*). Lo stesso concetto lo ritroviamo nella normativa tributaria, al primo comma dell'art. 7 dello Statuto del contribuente dove si precisa che se la motivazione fa riferimento a un altro atto, questo deve essere obbligatoriamente allegato all'atto che lo richiama. A rafforzare quest'opinione c'è anche il D.lgs. n. 32/2001, che ha apportato modifiche all'art. 42 D.P.R. 600/1973, inserendo nel secondo comma, che *“Se la motivazione fa riferimento a un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.”*¹³⁶

Pertanto, la motivazione assolve la sua funzione solo se il riferimento a elementi estranei all'atto impositivo sono allegati o sono comunicati al contribuente, contestualmente al provvedimento, oppure siano dallo stesso conosciuti effettivamente e non solo potenzialmente. Non è sufficiente che l'atto richiamato sia conoscibile dal contribuente, ma deve essere allegato o in alternativa deve essere riprodotto il suo contenuto. In sostanza è necessario fornire la prova dell'effettiva conoscenza, nel caso concreto, dell'atto richiamato. A tal proposito va distinto il concetto di *“conosciuto”* da *“conoscibile”*. Lo stesso art. 42 D.P.R. 600/73 parla di atti *conosciuti*. Non è sufficiente che il contribuente sia solo potenzialmente in grado di conoscere l'atto che chiarisca i motivi su cui fonda la pretesa

¹³⁵ CALIFANO C., *La motivazione degli atti tributari*, cit., 200.

¹³⁶ Sulla stessa linea è la giurisprudenza. Infatti, la Suprema Corte con la sentenza del 25 luglio 2016, n. 15348, ha riaffermato che: *“Nel regime introdotto dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche “per relationem”, ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente (ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale) di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento”.*

impositiva, ma lo stesso deve essere effettivamente informato degli elementi e delle ragioni che supportano l'atto impositivo e tale conoscenza gli deve essere assicurata dalla notifica del provvedimento.

Se il contribuente si trova di fronte ad atti non conosciuti ma conoscibili si limita il suo diritto di difesa e si erode il termine per la presentazione dei ricorsi. In questo caso il contribuente dovrà spendere del tempo per la ricerca dell'atto richiamato: non è altro che una compressione del diritto di difesa¹³⁷.

Tuttavia in questo tema, la giurisprudenza tende a sbilanciarsi verso il concetto di "*atto conoscibile*". La Cassazione, con la sentenza n. 27055/2014, ha affermato che nel caso in cui il contribuente non è in possesso degli atti richiamati, può venirne a conoscenza usando l'ordinaria diligenza, come quando si tratti di un atto soggetto a forme di pubblicità legale e quindi agevolamente conoscibile dallo stesso.

Un altro problema d'interpretazione riguarda il concetto di "*contenuto essenziale*". Si sostiene che per motivi di economicità, tutte quelle volte che per l'Amministrazione finanziaria diventa oneroso allegare l'intero atto al provvedimento impositivo sia sufficiente riportare il contenuto essenziale dell'atto cui si rinvia per la motivazione. Il quesito che si pone è cosa si debba intendere per "*contenuto essenziale*". Se nella normativa non c'è nessuna definizione di questo concetto, nella giurisprudenza, tra le tante, troviamo la sentenza n. 20551/2013 che dichiara che per contenuto essenziale debba intendersi "*l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente (e al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale) di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento.*" Tuttavia rimangono dei dubbi. È pur sempre una scelta del funzionario dell'Amministrazione: se lo stesso agisce in mala fede, potrebbe scremare le informazioni e inserire solo quella parte di contenuto dell'atto, di riferimento, a sfavore del contribuente.

Infine, per garantire chiarezza, trasparenza e rispetto dell'art. 97 Cost., all'Amministrazione finanziaria è assegnato il potere di autotutela. L'istituto dell'autotutela consiste nel potere dell'Amministrazione finanziaria di annullare o revocare i propri precedenti atti sulla base di una valutazione di opportunità che essa stessa è chiamata a compiere. Tale valutazione di opportunità, pur beneficiando di una certa dose di discrezionalità amministrativa, deve

¹³⁷ BEGHIN M., *Diritto tributario*, cit., 311.

fondarsi sostanzialmente su due distinti presupposti: la presunta illegittimità e/o infondatezza dell'atto da annullare e l'esistenza di un interesse pubblico attuale all'eliminazione dell'atto.

Se l'atto tributario emesso è viziato, perché viola norme di legge o non garantisce un corretto prelievo fiscale, l'Amministrazione ha il dovere di provvedere, utilizzando l'istituto di autotutela. L'atto sarà annullato se si presentano vizi di legittimità, mentre sarà revocato se è infondato o viziato nel merito¹³⁸. Il potere di autotutela, oltre che essere previsto dal D.l. n. 564/1994, modificato poi dal D.M. n. 37/1997, è espressamente riconosciuto al secondo comma, lett. b), dell'art. 7 dello Statuto del contribuente. L'autotutela può essere richiesta dal contribuente o attivata d'Ufficio, per tutti gli atti impositivi e atti della riscossione, sia prima che l'atto sia stato impugnato sia in sede giudiziale.

In via conclusiva non si può negare che, sotto certi profili, lo strumento dell'autotutela svolga una funzione analoga a quella di altri istituti presenti nell'ordinamento tributario. Ci si riferisce, ad esempio, all'accertamento con adesione o alla conciliazione giudiziale, accomunati dalla finalità di prevenire, sul piano procedimentale o nella primissima fase del giudizio, il numero di controversie tra Fisco e contribuenti.

Dal principio di buona fede, tutela dell'affidamento e imparzialità scaturiscono obblighi d'informazione, conoscenza, chiarezza e trasparenza degli atti dell'Amministrazione finanziaria. Questi obblighi, seppur già collocati in principi costituzionali, hanno trovato anche una precisa sistemazione nell'ordinamento tributario contribuendo a una maggiore civiltà giuridica del nostro sistema fiscale e del rapporto Fisco-contribuente.

¹³⁸ L'atto amministrativo è invalido qualora sia affetto da vizi di legittimità o di merito. Mentre i vizi di merito sono determinati da un'inosservanza delle cosiddette norme di buona amministrazione, di opportunità o di convenienza cui l'azione della Pubblica Amministrazione deve attenersi, i vizi di legittimità sono dovuti alla mancata conformità dell'atto alle prescrizioni stabilite nelle norme giuridiche. I vizi di legittimità sono classificati in tre categorie: l'incompetenza, l'eccesso di potere e la violazione di legge. Tutti e tre i vizi possono condurre all'annullamento dell'atto.

CONCLUSIONE

Nel concludere l'elaborato, possiamo affermare la presenza di alcuni punti critici in materia di accertamento del reddito delle imprese e del lavoro autonomo.

In sé, l'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973 non contiene nessuna determinazione specifica delle diverse modalità di controllo. Si limita solo a prevedere, nel primo comma, alcune situazioni in relazione alle quali l'Ufficio può procedere alla rettifica del reddito dichiarato dal contribuente, che vincolano l'operato dello stesso Ufficio. Nel secondo comma, invece, sono previste ipotesi connesse all'inesistenza, indisponibilità o inattendibilità delle scritture contabili, al verificarsi delle quali il reddito d'impresa sarà determinato dall'Amministrazione senza l'obbligo di rispettare le modalità previste per l'accertamento in rettifica. Quello che rende diverso una metodologia dall'altra è lo schema logico sottostante.

Ad oggi, il principio che il reddito imponibile deriva dal risultato economico del bilancio d'esercizio comporta l'inevitabile enfaticizzazione del ruolo delle scritture contabili. Quest'importanza si riscontra sia in ambito di determinazione del reddito, sia in ambito del procedimento di accertamento dello stesso. Si può affermare che le scritture contabili sono un quadro privilegiato di riferimento per il controllo da parte dell'Amministrazione e alle quali gli stessi Uffici del Fisco devono attenersi, se non per specifiche condizioni previste per legge. Le scritture contabili non assumono di per sé valore probatorio maggiore o diverso rispetto ai fatti aziendali da esse rappresentati, fatti che devono sussistere nelle loro effettività e devono essere adeguatamente documentati. Le scritture contabili non forniscono nessuna prova dei dati non contabilizzati.

Non c'è dubbio che il rigore del quadro normativo in materia di accertamento del reddito abbia contribuito allo sviluppo di fenomeni di evasione fiscale, considerato anche che l'Amministrazione non ha sempre dimostrato di possedere strumenti idonei per compiere efficacemente i controlli, sia dal punto di vista organizzativo sia dal punto giuridico, per combattere i comportamenti scorretti dei contribuenti. Questa constatazione potrebbe servire per modificare la rigidità del sistema e per potenziare l'operato degli Uffici.

Tuttavia, riformare il sistema tributario presenta problematiche di non poca importanza: l'intensa produzione normativa che da sempre ha caratterizzato il legislatore, lo scenario politico contraddistinto da rapide successioni di esecutivi e dalle loro diverse visioni riformatrici, i vincoli di bilancio con i quali il legislatore tributario deve da qualche decennio a questa parte responsabilmente fare i conti, sono solo alcuni degli aspetti che rendono difficile pronunciarsi sulla questione.

È anche vero che un cambiamento potrebbe portare vantaggi sia per il Fisco sia per il contribuente. Il Fisco, in termini di gettito, potrebbe ottenere più entrate e spendere meno oneri e forze sul lato dell'accertamento, mentre i contribuenti potrebbero avere una riduzione dei costi nelle procedure amministrative e contabili.

Eppure, il vincolo della contabilità non è un ostacolo semplice da superare. Il nostro legislatore ha basato l'intero sistema di accertamento sulle scritture contabili, quindi occorrerebbe cambiare il concetto fondamentale. Dall'altra parte immaginare la persistenza di un regime fiscale ancorato alla determinazione del reddito d'impresa su basi analitiche-contabili in via ordinaria, non è possibile. Tuttavia, però, se dal punto di vista della disciplina tributaria dettata dal D.P.R. 600/1973 l'accertamento è strettamente vincolato alla presenza di contabilità attendibile o meno, dal lato della giurisprudenza c'è un'inversione di marcia. Questo si può vedere dalle stesse sentenze che la Corte di Cassazione ha emanato negli ultimi anni, dove ha affidato all'Amministrazione una riservata discrezionalità nella scelta del metodo da adottare. Ciò non può che essere considerato il frutto di un ormai obsoleto sistema di accertamento. Siamo ancora incentrati, legalmente, sull'importanza della contabilità, quando nella realtà la giurisprudenza permette all'Ufficio di prescindere dalla stessa, anche se formalmente regolare, e di procedere all'accertamento induttivo.

Fatte queste considerazioni, possiamo affermare che l'attuale normativa in campo di accertamento tributario è in una fase di transizione. Si sta assistendo a un momento di passaggio da un regime che vede l'accertamento analitico come la metodologia privilegiata per il controllo del reddito d'impresa da parte dell'Amministrazione finanziaria, dove la corretta tenuta della contabilità ha un ruolo sostanziale, a un nuovo regime che privilegia l'accertamento induttivo e che consente al Fisco la determinazione del reddito d'impresa con metodi presuntivi, anche in presenza di una contabilità formalmente regolare. È anche vero che, al momento, il concetto di regolarità formale dei libri e dei registri contabili è messo a dura prova dai sistemi informatici utilizzati per la rilevazione delle stesse operazioni contabili. Non si può più parlare di divieto di abrasioni, cancellature o trasporti a margine. Questi erano problemi di una contabilità tenuta a mano. A oggi il problema di un'ordinata contabilità, dal punto di vista formale, non esiste più. Gli schemi e i tabulati di qualsiasi elaboratore informatico sono molto ordinati e perfettamente leggibili. Viceversa, il vero problema, riguarda la possibilità di alterare successivamente le registrazioni già effettuate. Infatti, con l'elaborazione informatica si può fare un ordinamento crescente di data, a prescindere dall'ordine e dalla data d'imputazione delle annotazioni. Creare dei sistemi che prevedano solo una registrazione immediata e non diano la possibilità di sovrascrivere i dati

successivamente o chiedere ai produttori di software programmi con specifiche caratteristiche potrebbero costituire delle soluzioni al problema. Però, nell'insieme bisogna tenere in considerazione i costi che questi nuovi sistemi potrebbero avere e la rapidità con cui a oggi si muove il mondo dell'informatica.

Con riferimento alla contabilità e percepita la sua importanza, sarebbe opportuna anche una riqualificazione del concetto di *"inattendibilità"*, vista la sua imprecisa definizione normativa. Nonostante la giurisprudenza se ne sia occupata, comunque non è stata in grado di specificare in maniera più precisa e univoca il concetto d'inattendibilità, il quale rimane ancora alquanto approssimato.

La nuova linea evolutiva in materia di accertamento del reddito d'impresa potrebbe tener conto della dimensione aziendale, come spartiacque logico tra le diverse modalità di determinazione del reddito, degli obblighi contabili e delle tipologie di accertamento. Come ricordato più volte nell'elaborato, i metodi con cui si realizza l'evasione fiscale sono completamente diversi a seconda della presenza o meno di strutture aziendali ben organizzate, caratteristica tipica delle grandi imprese. Si passa da un'evasione diffusa da parte dei piccoli imprenditori, i quali hanno una sorta di *"controllo"* diretto sui consumatori finali, all'evasione delle grandi imprese, incentrata sulla costruzione di operazioni fiscali elusive e abusive e sulla ricerca d'interpretazione delle norme giuridiche, dirette alla non tassabilità dei proventi o alla deducibilità dei costi. Di fronte a comportamenti così svariati, l'Amministrazione dovrebbe avere reazioni diverse.

Qualche cambiamento è avvenuto con l'introduzione dei metodi standardizzati. Con questi metodi si va oltre, infatti, al ruolo giocato dalle scritture contabili e si crea una differenziazione in ambito di applicazione, perché sono sottoposti a questi controlli solo quei soggetti con un volume di ricavi specifico, sotto a un determinato limite che non può essere superiore a 7,5 milioni di euro. Però, non si riesce a decidere quale sia il sistema più opportuno per il controllo del reddito delle piccole e medie imprese. Pur proponendo la possibilità di utilizzo del criterio di potenzialità economica, non si vuole rinunciare alla possibilità di effettuare controlli anche su basi di effettività.

Non si può non tralasciare come, nel caso dei piccoli imprenditori, la loro possibilità di non contabilizzare sia dovuta anche alla pigrizia del consumatore finale, il quale spesso, anzi troppe volte, accetta di far acquisiti dagli stessi senza richiedere una ricevuta fiscale. Per il consumatore finale, nella maggior parte dei suoi acquisiti, il costo che sostiene non è deducibile, per cui non è interessato, sbagliando, a richiedere il documento fiscale che attesta l'acquisto. Questo si rovescia sul piccolo imprenditore, che non contabilizzando il ricavo nelle

sue scritture contabili, non va a incrementare il reddito imponibile. E' proprio da tali situazioni, dunque, che derivano i benefici ottenibili dai piccoli imprenditori in termini di minor carico tributario, sia dal punto di vista delle imposte sui redditi che dell'Iva.

Occorrerebbe che, dal canto suo, il contribuente finale fosse incentivato a richiedere lo scontrino fiscale, anche se, si badi bene, che il rilascio dello scontrino non è una facoltà e la sua richiesta da parte del contribuente non deve essere vissuta come un torto fatto a chi vende. Ritornando a noi, incentivare i privati a richiedere la documentazione che certifica le transazioni, impedendo così l'occultamento dei proventi alle piccole medie imprese, porterebbe un beneficio per tutti. Di una possibile soluzione si è parlato negli ultimi giorni: abbinare agli scontrini fiscali una lotteria. L'idea è semplice: si tratta di modificare gli scontrini fiscali emessi dai registratori di cassa in modo da inserirvi una sezione contenente le caratteristiche del "gratta e vinci" così da offrire ai clienti e ai consumatori di ogni esercizio l'opportunità di una vincita collegata alle lotterie istantanee. L'unica domanda che ci si pone è se effettivamente in Italia potrà funzionare.

Principalmente tutto ruota attorno all'evasione fiscale e agli strumenti più idonei per poterla combattere. Proprio per tale scopo, il sistema tributario di oggi dovrebbe essere ritoccato e dovrebbe, a mio avviso, riformare l'art. 39 del D.P.R. 600/1973. Il cambiamento dell'art. 39 dovrebbe portare a considerare le imprese, non tanto in base al sistema contabile, ma in base al loro volume d'affari.

La tradizionale bipartizione tra soggetti in contabilità ordinaria e semplificata potrebbe essere sostituita da soggetti tassabili in base al bilancio e soggetti tassabili in base agli studi di settore. Nel momento in cui si decidesse di utilizzare gli studi come unico metodo per accertare il reddito delle piccole imprese dovrebbe essere rivisto l'obbligo contabile per arrivare ad avere un sistema semplificato, senza inutili adempimenti e correlati costi per le piccole imprese. Mentre, gli studi di settore per le grandi imprese potrebbero rimanere un avviamento per controllo, dove i risultati degli stessi sarebbero integrati da verifiche mirate da parte degli Uffici.

Però, gli studi di settore, così come sono regolati oggi, avrebbero bisogno di una revisione. È vero che sono uno strumento concordato con le associazioni di categoria, ma nella realtà questo può essere veramente una garanzia? A mio avviso, non troppo. Gli studi di settore sono uno strumento alquanto "misterioso". Il metodo con cui è determinata la funzione ricavo al contribuente non è spiegato, è un atto di fede che fa. Per di più la nota metodologica che accompagna lo studio di settore non è di così facile interpretazione.

Inoltre, occorrerebbe modificare la natura endogena degli studi. Oggi, gli studi di settore generano risultati sulla base dei dati forniti dagli stessi contribuenti. Questo aumenta la possibilità di manipolazione e porta a costruire studi sempre più complessi. La vera conformità funziona solo se le informazioni messe a disposizione dal contribuente sono oggettive e precise.

Forse un po' per tutto questo, dal 2017 non si parlerà più di studi di settore ma di *indicatori di compliance*. Si riassume così il restyling cui sono stati sottoposti gli strumenti standardizzati. Da questi nuovi indicatori ci si aspetta una semplificazione e una maggior precisione. Ad esempio, sul lato della maggior precisione, si prevede che alla stima dei ricavi si affiancherà quella del valore aggiunto e del reddito d'impresa e che il modello di regressione alla base del calcolo si fonderà sugli ultimi otto anni di storia dell'impresa o del professionista. Sul lato della semplificazione, si prevederà la riduzione del numero di modelli, pur restando invariata la platea dei contribuenti interessati, e un minor numero delle informazioni richieste al contribuente in sede di compilazione. Non ci resta che aspettare e vedere il risultato di quest'applicazione.

BIBLIOGRAFIA

AMATUCCI A., Trattato di diritto tributario, Padova, 1994.

AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013.

AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011.

BASILAVECCHIA M., *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in GT, 2010, 212.

BASILAVECCHIA M., *Dati rinvenuti presso terzi e accertamento induttivo*, in GT, 2011, 490.

BASILAVECCHIA M., *Il corretto significato di accertamento induttivo*, in Corr. Trib., 2010, 121.

BASILAVECCHIA M., *Importanti atti di indirizzo sugli studi di settore*, in Corr. Trib., 2002, 3521.

BASILAVECCHIA M., *L'evoluzione dei controlli: verso un accertamento "sostenibile"?*, in Corr. Trib., 2014, 2761.

BASILAVECCHIA M., *L'attenzione del Fisco per imprese di più rilevante dimensione*, in Corr. Trib., 2009, 98.

BASILAVECCHIA M., *Metodi di accertamento e capacità contributiva*, in Rass. Trib., 2012, 1107.

BASILAVECCHIA M., *Novità apparenti sul contraddittorio negli accertamenti da studi di settore*, in Corr. Trib., 2013, 2615.

BASILAVECCHIA M., *Nuove forma di definizione dell'accertamento*, in Corr. Trib., 2009, 655.

BEGHIN M., *Costi "neri", indagini degli Uffici e credibilità dell'accertamento*, in Corr. Trib., 2008, 697.

BEGHIN M., *Diritto tributario: per l'Università e per la preparazione alla professioni economico-giuridiche*, Padova, 2015.

BEGHIN M., *Gli studi di settore “evoluti” prevalgono sui “vecchi” studi*, in Corr. Trib., 2008, 1209.

BEGHIN M., *Il rapporto tra studi di settore, accertamento sintetico e sintetico-redditometrico*, in Corr. Trib., 2013, 401.

BEGHIN M., *L’asserita “forza espansiva” dell’irregolarità dello stato patrimoniale quale presupposto per l’accertamento induttivo del reddito d’impresa*, in Riv. Dir. Trib., 2011, 646.

BEGHIN M., *La contabilità inattendibile e l’accertamento “induttivo-extracontabile” nella morsa degli studi di settore*, in GT, 2009, 966.

BEGHIN M., *Reddito d’impresa ed economicità delle operazioni*, in Corr. Trib., 2009, 3626.

BEGHIN M., *Studi di settore, grandi sostituti e credibilità della rettifica*, in Corr. Trib., 2009, 417.

BEGHIN MAURO, *Studi di settore, adesione e paralisi del potere di accertamento*, in Corr. Trib., 2009, 103.

BOCCHINI E., *Manuale di diritto di contabilità delle imprese*, Torino, 1995.

CALIFANO C., *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012.

CALIFANO C., *La motivazione degli atti tributari: studi preliminari*, Bologna, 2008.

CAPOLUPO S., *Manuale dell’accertamento delle imposte*, Milano, 2011.

CARPENTIERI C., *Studi di settore e accertamento analitico induttivo a confronto*, in Corr. Trib., 2008, 865.

CNA, *Circolare n. 5: La costruzione dei nuovi “studi di settore”: il progetto emerso nella commissione esperti del 7 settembre 2016*, 2016.

CORRADO L. R., *Questioni aperte in tema di accertamenti standardizzati*, in GT, 2011, 143.

D’AMANTI N., URICCHIO A., *Corso di diritto tributario*, Padova, 2008.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007.

- DI PIETRO A., *Accertamento tributario: principi, metodi, funzioni*, Milano, 1994.
- FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2014.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2014.
- FANTOZZI A., *I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in Riv. Fin. Trib. Sc. Fin., 1984, 216.
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003.
- FERLAZZO NATOLI L., *Diritto tributario*, Milano, 2010.
- FERLAZZO NATOLI L., *Lineamenti di diritto tributario*, Milano, 2007.
- GAFFURI G., *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Padova, 2009.
- LA ROSA S., *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1978, 216.
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012.
- LUPI R., *Compendio di diritto tributario*, Roma, 2014.
- LUPI R., *Diritto tributario - Oggetto economico e metodo giuridico nella tassazione analitico aziendale*, Milano, 2009.
- LUPI R., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2005.
- LUPI R., *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in Corr. Trib., 2009, 258.
- MAGISTRO L., *Applicazione retroattiva degli studi di settore sperimentali e monitorati*, in Corr. Trib., 2006, 2029.
- MANZON E., MODOLO A., *Diritto tributario: manuale breve: tutto il programma d'esame con domande e risposte commentate*, Milano, 2008.
- MANZON E., MODOLO A., *Manuale breve. Diritto tributario: tutto il programma d'esame con domande e risposte commentate*, Milano, 2006.

- MANZONI I., *Il diritto tributario: profili teorici e sistematici*, Torino, 2008.
- MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva*, Milano, 1993.
- MARCHESELLI A., *Gli accertamenti analitico-induttivi e gli studi di settore tra presunzioni semplici e legali*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3622.
- MARCHESELLI A., *Gli studi di settore*, Milano, 2011.
- MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008.
- MARONGIU G., *Contribuente più tutelato nell'interazione con il Fisco anche prima dell'avviso di accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2011, 1719.
- MARONGIU G., MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013.
- MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2014.
- MENTI F., *La documentazione d'impresa: profili tributari*, Padova, 2011.
- MENTI F., *Le scritture contabili nel sistema dell'imposizione contabile sui redditi*, Padova, 1997.
- PINO C., *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, Padova, 2012.
- POTITO E., *L'accertamento tributario*, Napoli, 2011.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano 2007.
- TINELLI G., *Bilancio d'esercizio, principi contabili internazionali e accertamento tributario (Parte I)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 163.
- TINELLI G., *Riflessioni sulla prova per presunzioni nell'accertamento del reddito d'impresa*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1986, 476.
- URICCHIO A. F., *L'accertamento tributario*, Torino, 2014.